

# VERGİ MEVZUATIMIZ GÜNEŞ ENERJİSİNE HAZIR MI?

IS OUR TAX LEGISLATION READY FOR SOLAR ENERGY?



Mehmet EFE\*



Halil İbrahim DEMİR\*\*

## ÖZ

Ülkemizde solar sektörü giderek büyümektedir. Yakın zamanda uygulanması beklenen ev çatı modeli santrallerle herkesin kendi elektriğini üretmesi ve fazlasını şebekeye satması sağlanacaktır. Bu modelin uygulanmasıyla ülkemiz elektrik politikasında kökten bir değişim beklenmektedir, ancak uygulamanın önünde halen bir kısım bürokratik engeller mevcuttur. Vergi mevzuatımız sektörün önündeki en büyük engel olup, bu çalışmamızın konusunu ev çatı modeli güneş santrallerinin vergi kanunları karşısındaki sorunları ve çözüm önerileri oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Güneş Enerjisi, Çatı Güneş Paneli, Çevre Vergileri, Elektrik Vergisi.

## ABSTRACT

Solar sector is growing in our country. The house roof model plants expected to be applied soon will allow everyone to generate their own electricity and sell the excess to the network. With the implementation of this model, a radical change is expected in our country's electricity policy, however there are still some bureaucratic obstacles in front of the application. Tax legislation is the biggest obstacle in the industry, this study is about problems with tax laws and solution proposals of the house roof model solar power plants.

**Keywords:** solar power, roof solar panel, environmental taxes, electric tax

\* Vergi Müfettişi

\*\* Öğretim Görevlisi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi

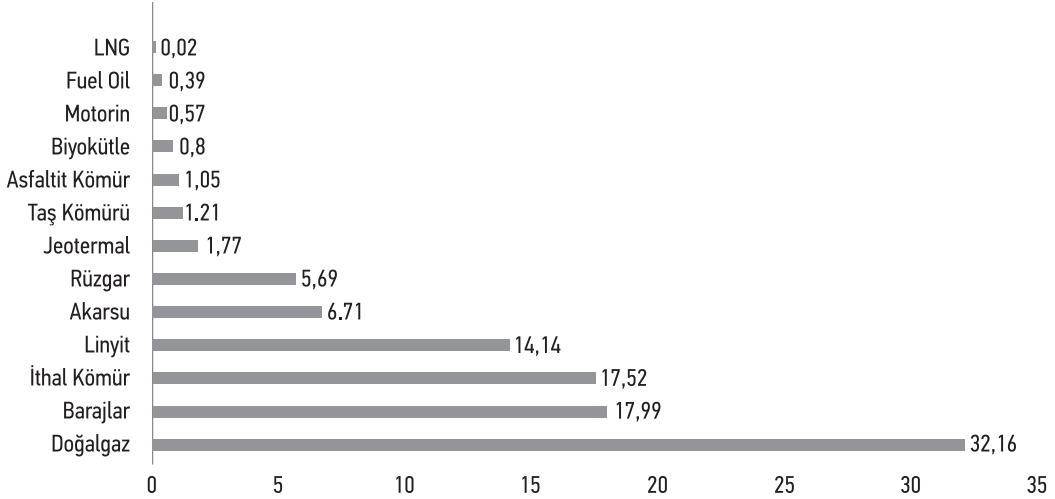
M.G.T.: 27.02.2018 / M.K.T.: 16.03.2018

## 1- GİRİŞ

Toplumların elektrik talebi her geçen gün artmaktadır. Bu talebi karşılamak isteyen hükümetler, her geçen gün daha fazla elektrik üretebilmenin çarelerini aramakta, yeni yatırımlar peşinde koşmaktadır.

Elektrik üretimi birçok farklı kaynaktan sağlanmakla beraber bu kaynaklar iki başlık altında değerlendirilir: fosil kaynaklar(1) ve yenilenebilir kaynaklar(2). Bugün tüm ülkelerin elektrik üretim sistemleri fosil kaynaklardan sağlanan yakıtlara dayalıdır. Elektrik ihtiyacını bu şekilde karşılamının ise iki alternatif maliyeti vardır: çevre tahribatı ve cari açık. Neredeyse tüm enerji kaynaklarının çevresel etkileri bulunmaktadır ve petrol, doğalgaz gibi önemli kaynaklar sınırlı sayıdaki ülkelerde mevcuttur. Petrol, kömür ve doğalgaz satın alınması için yurtdışına önemli oranda döviz çıkışı olmaktadır ki bu da ülke ekonomilerinde cari açık yaratmaktadır. Grafik 1'de görüldüğü üzere Türkiye'de üretilen elektriğin yaklaşık %50'si ithal kömür ve doğalgaza dayanmaktadır. Bu durum ülkemizde öteden beri kronik bir ekonomik problem olan cari açık sorununu ortaya çıkarmaktadır.

**Grafik 1:** 2016 Yılı Elektrik Üretim Kaynaklarına Dağılımı(%)



**Kaynak:** Elektrik Piyasası 2016 Yılı Gelişim Raporu, EPDK

Elektrik ihtiyacının ülke ekonomilerine getirdiği bu tür olumsuz etkiler dolayısıyla elektrik ihtiyacının sürdürülebilir kaynaklardan sağlanması gündeme gelmiş, yenilenebilir enerji alanında yapılan araştırmalar bu kaynakların fosil kaynaklardan daha ön planda kullanılması gerektiğini ortaya koymuştur.

Yenilenebilir enerji kaynağı, "doğanın kendi döngüsü içinde, bir sonraki gün aynen mevcut olabilen enerji kaynağı" olarak tanımlanmaktadır(Kum 2009:209). Güneş enerjisi, rüzgâr enerjisi, hidrolik enerji, jeotermal enerji, biyokütle enerjisi, deniz kaynaklı enerji gibi enerji kaynakları yenilenebilir enerji kaynaklarıdır. Bu kaynakların bir kısmı önceden beri elektrik üretiminde kullanılmakla beraber günümüzün yenilenebilir enerji teknolojisi alanındaki çalışmalar ve yatırımlar iki farklı kaynağa yoğunlaşmıştır: *rüzgâr ve güneş enerjisi*.

Yenilenebilir enerji kaynakları arasında rüzgâr enerjisi, dünyada yaklaşık 70 ülkenin elektrik üretiminden faydalandığı ve son zamanlarda ülkemizde de hızlı bir gelişim gösteren ve fosil kökenli

yakıtlarla elde edilen enerjiye alternatif bir enerji türüdür(Bilgili vd, 2009:2). Ülkemiz rüzgâr enerjisi açısından zengin olmakla beraber, bu enerjiyi yakalamak dünyanın ve ülkemizin her noktası için mümkün değildir. Ancak güneş enerjisi ise konumunuz kutuplara yakın ve sık bulutlu bir yer değilse her yerde basit bir kurulumla çok daha kolay yakalanabilecek bir enerji kaynağıdır. Ancak yine de şu anki tabloya göre rüzgâr enerjisinden daha fazla faydalanılmaktadır.

Grafik 1’de görüleceği üzere 2016 yılı itibariyle ülkemizde üretilen elektriğin %5’ini aşan kısmı rüzgâr enerjisinden sağlanmaktadır. Güneş enerjisi ise henüz gözle görülür bir orana ulaşamamıştır. Ancak gelecek zamanda güneş enerjisinin bu tablo içerisinde çok daha fazla bir orana ulaşacağı tahmin edilmektedir, çünkü güneş enerjisi yatırımları her birey tarafından kendi ihtiyacı için rahatlıkla gerçekleştirilebilecek yatırımlar olma yolundadır.

## **2- GÜNEŞ PANELİNDEN ELEKTRİK ÜRETİMİ: SOLAR SEKTÖRÜ**

Enerjiatlası.com/gunes(Erişim Tarihi :15 Ekim 2017) verilerine göre Türkiye’de şu an 520 adet kurulu güneş enerjisi santrali bulunmaktadır. Ancak bunların 211 adedi 1 MW üstünde bir güce sahipken, yalnızca 5 tanesi 10MW üstü bir güce sahiptir. Güneş enerjisi santralleri diğer yenilenebilir enerji kaynaklarına göre daha mikro boyutta santrallerdir. Ancak Karapınar YEKA gibi özel oluşturulan alanlarda daha büyük santrallerde inşa edilmektedir. Güneş panellerinin kurulum yerlerine göre sektörde üç farklı eğilim vardır.

### **2.1- Güneş Tarlaları**

Bu yöntem tarıma elverişli olmayan ve güneşe bakan yönde eğimli olan araziler üzerine kurulan santraller olup, güneş panelleri kurulan metal ayaklar üzerine oturtularak sıralanmaktadır. Bu yöntem genellikle ticari şirketler ve enerji kooperatifleri tarafından yapılan ticari yatırımlardır. Arazinin büyüklüğüne göre binlerce güneş paneli sıralanabilmektedir. Güneş tarlası yatırımları ülkemizde son yıllarda artmış olup, gözle görülür bir büyüklüğe ulaşmıştır. Güneşlenme verimliliğinden dolayı bu yatırımlar Denizli, Antalya, Burdur, Isparta, Konya, Kayseri gibi illerimizde yoğunlaşmaktadır(enerjiatlası.com/gunesenerjisi).

### **2.2- Ticari Çatılar**

Fabrika çatılarına monte edilen paneller yoluyla üretim gerçekleştiren sistemlerdir. Bu sistemlerin iki tercih edilme sebebi vardır. Birincisi fabrika çatıları geniş büyük çatılardır. Fabrika çatı büyüklüğüne göre onlarca, yüzlerce panel tek bir çatıya monte edilebilir. İkincisi ise fabrikalar sanayi üretimi yapılan yerler olduğundan buralarda gündüz mesaisinde yüksek düzeyde elektrik tüketilir. Bu sebeple fabrikaya lazım gelen elektrik hemen çatısında üretilebilmekte, fazlası da şebekeye satılabilmektedir. Koyulacak panel sayısı fabrikanın ve çatının büyüklüğüne göre bir güneş tarlasındaki panel sayısı ile eş değerde olabilir. Dolayısıyla bir güneş tarlası kurulumundan ziyade, arazi maliyeti olmayacağından çok daha ucuza gerçekleştirilecek yatırımlardır. Ancak yine de güneş tarlaları enerji sektörlerinde faaliyet gösteren firmalar tarafından yapılan yatırımlar olduğundan şu an daha yaygındır. Farklı sektörlerde faaliyet gösteren ve bir fabrikaya sahip olan birçok firma hem panel fiyatlarından dolayı hem de konuyla alakasız olmalarından dolayı şu an fabrika çatılarında güneş panellerinin varlığı göze çarpmak üzere rakamlara ulaşmamıştır. Dolayısıyla yaygınlaşması için çatı kiralama, gelir ortaklığı, kredilendirme gibi çeşitli finansman modelleri geliştirilmeye çalışılmaktadır.

### 2.3- Ev Çatıları

Fabrika çatılarında olduğu gibi bireylerinde ikametlerinin çatılarına koyacağı az sayıdaki panellerle kendi ihtiyaçlarını karşılayabileceği ve aynı zamanda fazlasını şebekeye satabileceği sistemlerdir. Burada ise 2 farklı model bulunmaktadır.

Birinci model paneller yoluyla üretilen elektriğin akülerde depolanması ve istendiğinde tüketilmesi şeklindedir. Akülü sistemler, akü maliyetlerinden ve akü teknolojisinin yetersizliğinden dolayı yatırım kârlılığı düşük, yatırım amortisi uzundur ve bu sebeple genellikle yayla evleri gibi şebekenin olmadığı yerlerde ikamet edenler tarafından tercih edilmektedir.

İkincisi ise şebeke bağlantılı sistemlerdir. Çift yönlü sayaçlar sayesinde paneller yoluyla üretilen elektrik fazla geldiğinde veya tüketilmediğinde sayaç bu elektriği ulusal elektrik şebekesine vermekte, aynı şekilde üretilen elektrik yetmediğinde veya üretilmediğinde ise (bulutlu havalarda ve akşamları) şebekeden elektrik almaktadır.

Güneş enerjisinin tabana yayılması, sektörün başarısı, elektrik üretiminde güneş enerjisinin payının belirgin oranlara ulaşabilmesi için hükümetlerce üzerinde durulması gereken sistemlerdir. Güneş paneli teknolojisinin lideri konumunda olan Almanya'nın başarısının arkasında ev çatı modellerinin yattığı bilinmektedir. Halka açık uydu görüntüleri tarandığında (Google Earth, Yandex Haritalar gibi) Almanya'nın Münih, Freiburg gibi güney şehirlerindeki yer alan evlerin birçoğunun çatılarında bugün 10 ila 20 adet güneş paneli görülebilmektedir. Ülkemizde ise bu sistemler henüz uygulanmamaktadır. Uygulanabilmesi için ise bürokratik engellerin kaldırılması ve artacak olan taleple beraber panel fiyatlarının düşmesi gerekmektedir.

## 3- SOLAR SEKTÖRÜ ve VERGİLENDİRME

Tüm modern ülkelerde olduğu gibi gelir ve kurumlar vergileri ülkemiz vergi sisteminin ana vergi türlerinden biridir ve bu vergilerin birincil unsurunu da ticari kazançlar oluşturmaktadır. Gerçek kişilerin ticari kazançları Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergilendirilmektedir ve kişiler kanunda sayılı gelirin diğer 6 unsurundan da gelir elde ettiklerinde, kanunda yazılı imkânlar dâhilinde her gelir türü için farklı vergilendirme şekillerine tabi olmaktadır. Kurumlar Vergisi mükellefi kurumlar ise, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılı 7 gelir unsurunun hangi türünden gelir elde ederse etsin hepsi ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir.

Ticari kazançların nasıl vergilendirileceği Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 ila 51. maddeler ile müteakip maddelerde açıklanmıştır. Dolayısıyla solar sektörünün ilk iki farklı uygulaması için Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları'na bakıldığında bu uygulamaların bir ticari faaliyet olduğu ve genel hükümlere göre vergilendirilmesinde herhangi bir sorun oluşmadığı anlaşılmaktadır. Ancak ev çatı modelinde şebeke bağlantılı bir sistem kanun hükümlerine göre ticari faaliyet midir? Ticari faaliyet olması durumunda ise bu uygulamayı evine kuran bir kişiyi hangi ödevler beklemektedir? Kişiyi yüklenen ödevler sonrası yatırım maliyetler ne şekilde değişecektir ve daha da önemlisi kişinin davranışlarını nasıl etkileyecektir? Bunun için öncelikle ticari faaliyetin ne olduğu ve ticari faaliyetin vergilendirilmesi durumunda ne gibi uyum maliyetlerinin ortaya çıkacağı belirtilecektir.

### 3.1- Ticari Faaliyetin Tanımı ve Özelliği

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç olarak tanımlanmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun 3. maddesinde ise ticari iş, bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller olarak tanımlanmıştır. Kanunu'nun 11. maddesinde ise ticari

işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme olarak tanımlanmıştır.

Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için taşınması gereken özelliklere her ne kadar GVK'da yer verilmemiş olursa da TTK'da yer alan ticari iş ve ticari işletme tanımlarından hareketle bu özellikleri tayin edebiliriz(Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016:60) .Bu özellikler 5 başlık altında değerlendirilebilir(Atabey, 2011:12).

- (1) Emek-Sermaye Özelliği,
- (2) Devamlılık Özelliği,
- (3) Organizasyon Özelliği
- (4) Hacim Özelliği,
- (5) Gelir ve Kazanç Elde Etme Özelliği,

Öncelikle bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için ortaya bir sermaye ve emek bileşiminin ortaya konması, bu bileşimin belirli bir organizasyon dâhilinde gerçekleştirilmek istenen faaliyete sevk edilmesi, bu faaliyetin sürekli olması ve faaliyet sonucunda gelir elde edilmiş olması gerekmektedir. Gerçekleştirilmek istenen bir faaliyette bu özelliklerden birinin bulunmaması bu faaliyetin ticari faaliyet olma özelliğini kaybetmesine neden olur. Örneğin bir sermaye-emek bileşimi yerine bir faaliyete salt sermaye konularak dâhil olunması, bu faaliyetin sermaye iradı olduğunu gösterir. Yine bir ticari faaliyetin yalnızca bir kereye mahsus yapılması, yani devamlılık özelliği taşımaması bu faaliyetin arazi bir ticari faaliyet olduğunu gösterir ki bu da faaliyetin vergilendirme biçimini değiştirir.

### **3.2- Ev Çatısındaki Şebeke Bağlantılı Güneş Panelinden Elektrik Üretmek Ticari Kazanç mıdır?**

Bir kişinin evinin çatısına koyacağı 10-20 veya daha fazla sayıdaki güneş panelinden elektrik üretmesi ve bu üretimden ihtiyacının fazlasını ulusal elektrik şebekesine satması ticari faaliyet midir ve buradan elde ettiği kazanç ticari kazanç mıdır?

GVK ve TTK'da yer alan hükümlerden hareketle çatıya yapılacak bir güneş paneli sistemi, belli bir sermaye isteyen, devamlı işletilen, kısmen basit bir organizasyona sahip bir sistemdir. Ancak buradaki amaç elektrik satarak kazanç elde etmek olmamakla beraber, çatıya koyulacak panel sayısının artırılmasıyla ev için ihtiyaç olan elektrikten fazlasını üretip kazanç elde etmeyi amaçlamak rahatlıkla birincil amaç olabilir. Hatta ev çatısının yanında, bahçe zemini ve bahçede yer alan ahır, depo gibi başka binaların çatıları da panellerle donatılıp sisteme bağlanabilir ve ihtiyacı karşılamaktan ziyade salt kazanç elde etme amacı güdülebilir. Nitekim Almanya, Japonya gibi ülkelerin uydu ve sokak görüntüleri üzerinde bir tarama yapıldığında kişilerin çatılarının yanında, bahçelerindeki müsait kısımlara da panel koydukları ve panel sayısının bir ev çatısının alabileceğinden çok daha fazla olabildiği görülmektedir.

Dolayısıyla mevcut vergi mevzuatımıza göre kişilerin ikametlerinin çatılarına güneş paneli koyarak ürettiği enerjiyi şebekeye satması ticari bir faaliyettir ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda ise kişinin diğer ticari faaliyet sahipleri gibi Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanacak birçok ödevi yerine getirmesi gerekecektir.

### **3.3- Ticari Kazançların Vergilendirilmesi ve Uyum Maliyetleri**

Vergi Usul Kanunu'nun Mükellefin Ödevleri başlıklı ikinci kitabında hangi mükelleflerin defter tutma, belge düzenleme, bildirimde bulunma gibi ödevleri gerçekleştireceği müteaddit hükümlerle

düzenlenmiştir. Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 ila 51. maddeleri ticari faaliyet sahiplerinin hangi usulde vergilendirilecekleri, bunların hadleri hüküm altına alınmış, ticari faaliyetin büyüklüğü ve kapsamına göre 4 ayrı yöntem benimsenmiştir.

- (1) *Bilanço Usulüne Göre (Gerçek Usulde) Vergileme,*
- (2) *İşletme Hesabı Usulüne Göre Vergileme,*
- (3) *Basit Usulde Vergileme,*
- (4) *Esnaf Muaflığı,*

Buradaki vergilendirme yöntemlerinde amaç mükelleflerin ödevlerini düzenlemek, her mükellefe faaliyetin büyüklüğüyle orantılı defter tutma, belge düzenleme-saklama ve beyanname verme ödevleri vermek, tahakkuk edecek gelir vergisinin tutarıyla orantısız olacak ödevlerin önüne geçmek, bazı mükelleflere ise(esnaf muaflığından faydalananlara) hiç ödev vermemektir. Ayrıca vergilendirme usulü faaliyetin Katma Değer Vergisi'ne tabi olup olmayacağını da etkilemektedir. Katma Değer Vergisi'nin genel hükümlerine göre ticari faaliyetten doğan teslimler KDV'ye tabii iken, Kanun'un 17/4-a maddesine göre basit usule tabi ticari faaliyet sahipleri ile esnaf muaflığından faydalanan ticari faaliyet sahiplerinin ticari teslimleri KDV'den istisnadır.

Bu hükümler beraber değerlendirildiğinde yukarıda sayılan 4 adet vergilendirme usulünün herhangi birinde vergilendirilecek olan bir çatı güneş paneli sahibinin VUK, GVK ve KDV Kanunu'ndan kaynaklanacak bir kısım ödevleri olacağı bu ödevlerinde ek maliyetler getireceği tabidir. Kısaca vergi uyum maliyetleri olarak adlandırılabilir olan bu maliyetler, herhangi bir mükellef için Armağan ve Özkan(2016) tarafından yapılan çalışmada 2016 fiyatları üzerinden teker teker hesaplanmıştır. Çalışmadaki rakamlar üzerinden aşağıda oluşturulan tabloda bir ticari faaliyet sahibinin bir yıl içerisinde yüklenmek zorunda kalacağı maliyetler görülmektedir.

**Tablo 1:** Vergi Uyum Maliyetleri

MÜKELLEF ÖDEVLERİ	BİLANÇO USULÜ	İŞLETME HESABI USULÜ	BASİT USUL	ESNAF MUAFLIĞI
Defter Tasdik Maliyeti (100 Sayfa)	67,96	55,85	63,16	0,00
Fatura Basımı	115,00	115,00	115,00	0,00
Gelir Vergisi Beyannamesinin Damga Vergisi	47,80	47,80	47,80	0,00
KDV Beyannamelerinin Damga Vergisi (12 Ay)	378,00	378,00	0,00	0,00
Defter Tutma Maliyeti (12 Ay)	5.280,00	1.728,00	0,00	0,00
	<b>5.888,76</b>	<b>2.324,65</b>	<b>225,96</b>	<b>0,00</b>

**Kaynak:** Armağan ve Özkan, 2016

Hesaplanan bu maliyetler bir çatı güneş paneli sahibinin yükleneceği temel maliyetlerdir ve bu rakamlara vergilendirmede ortaya çıkabilecek sorunlardan doğacak danışmanlık maliyetleri, zaman maliyetleri dâhil değildir.

Dahası bu maliyetlere faaliyet sonucu doğacak gelirden tahakkuk edecek gelir vergisi ile KDV eklenecektir. Gelir Vergisi, çift yönlü sayaç vasıtasıyla şebekeye verilen elektrikten alınan elektriğin

mahsubu sonrası fark miktar üzerinden indirilecek giderler sonrası hesaplanacaktır. Ancak KDV ise direkt olarak şebekeye verilen elektrik üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Çünkü KDV Kanunu'nun 2/5 maddesi uyarınca trampa iki ayrı teslim hükmündedir ve şebeke şirketiyle ev sahibinin karşılıklı olarak birbirine elektrik vermesi trampadır.

Örneğin evinin çatısına güneş paneli sistemi kurduran A kişisi, bir aylık bir dönemde panellerin ürettiği elektriğin tüketimine yetmediği zamanlarda şebekeden 10kw elektrik almıştır. Panellerde üretilen elektriğin tüketimine fazla geldiği zamanlarda ise şebekeye 20kw elektrik vermiştir. Bu durumda A kişinin faaliyeti ticari bir fiil sayıldığından şebekeye verilen 20kw elektrik ticari bir teslim sayılacak ve KDV bu miktarın fiyatı üzerinden hesaplanacaktır(İndirim mekanizmasının da olacağı tabidir.). Ancak elde edilen gelirin hesabında ise şebekeden alınan elektrik mahsup edildikten sonra 10kw(20kw-10kw) elektrik satıldığı varsayılacak ve buradan elde edilen tutardan giderler indirilerek vergilendirilecek kazançla ulaşılabılır.

### 3.4- Sorun ve Çözüm Önerisi

Çatı güneş paneli sitemlerinden elde edilen gelirler vergilendirilmeli midir? Şu anki vergi mevzuatımıza göre şebeke bağlantılı bir çatı güneş paneli sistemi ticari faaliyettir ve yukarı anlatıldığı üzere birey üzerine vergi mevzuatından doğan birçok maliyet ile vergi yüklemektedir. Bu yükümlülükler ise solar sektörünün gelişmesi önündeki büyük engellerden bir tanesidir.

Solar sektörünün halk tabanına yayılması, yani ülkemizde yer alan tüm çatılarda güneş panellerinin var olması için bu engellerin kaldırılması gerekmektedir. Çatı güneş panellerinin önündeki en büyük engellerden biri olarak görülen yapı ruhsatı zorunluluğu 3 Temmuz 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren yeni planlı alanlar yönetmeliğinin 59. maddesiyle kaldırılmıştır. Bundan sonra geride kalan engellerden biri de yukarıda bahsettiğimiz GV ve KDV mevzuatıdır. Sorun Maliye Bakanlığı'nın yayımlayacağı bir tebliğde görüş belirtip, bu faaliyeti ticari kazanç saymaması ile çözülebilir ancak bu uzun soluklu bir çözüm olmayacaktır. Eğer kişiler kendi ihtiyacı olan elektriği üretmekten ziyade gelir elde etmeyi ön planda tutar da evlerinde panel sayısını olabildiğince artırmaya kalkarsa, vergilendirilmemiş bir ticari alan oluşabilir.

Dolayısıyla GVK'da yapılacak birkaç değişiklikle sektöre yön verilmelidir. Yapılacak değişiklikteki amaç faaliyet üzerindeki vergi uyum maliyetlerinin tamamen kaldırılmasının yanında sektörün gelişimini sağlayacak bir vergi oranı belirlemek olmalıdır.

Yapılacak temel değişiklik GVK'da vergiden muaf esnafın sayıldığı 9. maddeye eklenecek bir bent ile kişiler vergiden muaf esnaf sayılması olacaktır. Böylece birey tüm vergi uyum maliyetlerinden kurtulacaktır. Bunun yanında kişilerin geliri eğer vergilendirilmek isteniyorsa GVK 94/13 maddesine eklenecek bir bentle bir kısım esnafın satışlarının tevkifi gibi bir tevkifat oranı belirlenebilir. Teşvik edilme maksadıyla bent eklenip oran sıfır olarak da belirlenebilir. Sektörün daha sonraki gelişimine göre oran sıfırın üstüne çekilebilir. Ancak sektörün ilerlediği ve tüm ülke evlerinin çatılarında güneş panellerinin olduğu düşünüldüğünde, bireylerin bu fiil sebebiyle esnaf sayılması diğer hukuk dalları açısından farklı sonuçlar doğurabilir.

GVK'da yapılacak bu değişiklikle KDV açısından da sorun büyük ölçüde çözülmüş olacaktır. KDV Kanunu'nun 17/4-a maddesine göre vergiden muaf esnafın teslimleri KDV'ye tabi değildir. Dolayısıyla kişiler KDV mükellefi olmayacaklardır. Şebekeyi işleten dağıtım şirketi satın aldığı elektriği KDV'li şekilde satacağından herhangi bir KDV kaybı olmayacaktır.

#### 4- ÇEVRE VERGİLERİ ve GÜNEŞ ENERJİSİ

Çevre vergileri, kısaca çevre dediğimiz toprak, su, hava gibi yaşamın temelini oluşturan maddelerin kirlenmemesi veya temizlenmesi için, kirletenlerden alınan vergilerdir. Çevre vergilerinin teoride fiskal amaçlı vergiler olmalarından çok mali olmayan amaçları gerçekleştirmek için getirilmiş vergiler olduklarına yer verilmesine rağmen, uygulamada pek çok ülkede özellikle de Türkiye’de mali amaçlar gözetilerek uygulandıkları görülmektedir (Bilgin ve Orkunoğlu, 2010:103). En başta motorlu taşıtlar vergisi, özel tüketim vergisi gibi esasen servet vergisi olan birçok verginin çevre vergisi olma özelliği bulunmakla beraber bu vergilerin asıl amacı gelir elde etmektir ve bütçede önemli paylara sahiptir.

Ülkemiz vergi uygulamalarından direkt çevre vergisi olarak bahsedebileceğimiz tek vergi bulunmaktadır: çevre-temizlik vergisi. Yine esasen KDV, ÖTV ya da BSMV gibi bir işlem vergisi olan Elektrik Tüketim Vergisi’nin de bir çevre vergisi olduğundan bahsedilebilir. Her iki vergi de Belediye Gelirleri Kanunu’yla uygulanmakta, tahakkuk ve tahsili belediyelerce yapılmaktadır.

Elektrik tüketim vergisinin konusunu elektrik tüketimi oluşturmakta olup, mükellef elektriği tüketenlerdir. Belediye Gelirleri Kanunu’nda 5 maddeyle yürütülen uygulama bir çevre vergisi olmaktadır ve caydırıcılıktan uzak olmakla beraber diğer belediye vergileri ile dolaylı vergilerden herhangi bir farkı yoktur. Elektrik temini hem belediyelerce verilmemekte hem de elektrik enerjisinin doğada yarattığı tahribatların giderilmesine ilişkin politikalarda belediyeler rol almamaktadır. Elektrik enerjisine ilişkin hizmetler genellikle hükümetler aracılığıyla yürütülmektedir ve her ülkede genellikle bir Enerji Bakanlığı bulunmaktadır. Dolayısıyla çevreyle birinci derece alakalı bir vergi türü olmasına rağmen kanun uygulamasına bakıldığında bu verginin belediyelere gelir sağlamak için getirilmiş basit bir işlem vergisi olduğu anlaşılmaktadır.

Mevcut haliyle bile yetersiz olan bu vergi uygulaması, verginin mükellefi olan bireylerin evlerinde güneş panelleri yoluyla elektrik üretmesi durumunda uygulanamaz konuma geleceği tabidir. Belediye Gelirleri Kanunu’nun 35. maddesinde “*elektrik ve havagazi tüketenler elektrik ve havagazi tüketim vergisini ödemekle mükelleftirler.*” denilmektedir ve sorun burada ortaya çıkmaktadır. Yukarıda çatı güneş panelinin ticari kazanç olacağı ve bu fiilin KDV mükellefiyeti yaratacağı belirtilmiş, KDV Kanunu’nda trampanın ayrı iki teslim olarak tanımlandığından dolayı mahsuplaşma olmadan her iki yöne yapılan elektrik tesliminin KDV’ye tabi olacağı anlatılmıştır. Ancak Elektrik Tüketim Vergisi Kanunu’nda ne trampayla ilgili bir tanımlama, ne de elektrik üretimi/tüketiminde oluşacak olaylara yön verecek şekilde hükümler mevcuttur. Bu sebeple kişinin şebekeye vereceği elektrik kanun açısından bir şey ifade etmezken, şebekeden alacağı elektrik ise vergilendirilmeye devam edilecektir. Eğer kanun uygulamasına devam edilmek istenirse mevcut haliyle devam edilebilir ancak bu durumda güneş paneli kullanan bir kişi cezalandırılmış olacaktır.

Dolayısıyla zaten modern bir uygulama olmayan Elektrik Tüketim Vergisi’nin ev çatılarında güneş panellerinin de dikkate alınacağı bir uygulama dâhilinde yeniden yazılması gerekmektedir. Ancak sektör üzerindeki bürokratik engeller dururken, Elektrik Tüketim Vergisi’nde tek başına yapılacak bir reform bir şey ifade etmeyecektir.

#### 5- SEKTÖRÜN TEŞVİKİ ve YENİ BİR ELEKTRİK VERGİSİ KANUNU

Sektörde tartışılan diğer bir konu, şebeke bağlantılı çatı modelinin yaygınlaşması için bireylerin teşvik edilmesidir. Ancak yukarıda anlatıldığı üzere vergi sistemimiz teşvik etmekten ziyade şu an-



da sektörün önündeki en büyük engellerden biri konumundadır. Dolayısıyla GVK-KDV mevzuatından kaynaklanan engellerin kaldırılması, Elektrik Tüketim Vergisi'nin modern bir vergi haline getirilmesi ve sektörün teşvik edilmesi gibi hususlar beraber değerlendirildiğinde, değişikliklerin bir bütün halinde yapılarak sonuca ulaşılması elzemdir.

Bizim buradaki önerimiz ülkemiz vergi sisteminin bir Elektrik Vergisi Kanunu'na ihtiyaç olduğu, bireylerin elektrik üretimi ve tüketiminde yükümlü olacağı vergilerle, bireylerin teşvikinin tek bir kanun üzerinden yürütülmesi gerektiğidir.

Uygulamaya konulacak bir Elektrik Vergisi Kanunu'nun niteliği ve gerekçeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Ülkemizde vergi bilinci düşüktür. Dolayısıyla yukarıda anlattığımız GVK'nın 94. maddesine getirilecek bir bir tevkifat sistemi bireylerin dikkatini çekmeyecektir. Bireylerin geliri vergilendirilmek istenirse Elektrik Vergisi Kanunu üzerinden Elektrik Vergisi adıyla vergilendirilmelidir. Bu sebeple olay, GV ve KDV'nin konusundan tamamen çıkarılmalıdır.
- Yerel bir belediye vergisi olan Elektrik Tüketim Vergisi, ülke ekonomisi için stratejik öneme sahip bir iktisadi ihtiyacın daha iyi takip edilebilmesi ve bireylerin yönlendirilebilmesi için yeterli değildir.
- Bunun için Belediye Gelirleri Kanunu'nun Elektrik Tüketim Vergisi hükümleri mülga edilip, Elektrik Vergisi ismiyle yeni bir kanun çıkarılmalıdır.
- Bu kanunda bireylerin elektrik üretimi, elektrik tüketimi, mahsuplaşma, dönemler ve teşvikler tanımlanmalıdır.
- Bir elektrik abonesi sadece elektrik tüketiyorsa(güneş paneline sahip değilse) mevcut elektrik tüketim vergisindeki gibi belirli bir tevkifat oranında vergilendirilmeye devam edilmelidir.
- Bir elektrik abonesi güneş paneline sahipse ve dönem sonunda yapılacak mahsuplaşma sonunda hala elektrik tüketiyorsa (yani şebekeden aldığı elektrik, şebekeye verdiği elektrikten fazlaysa), daha düşük bir oranda vergilendirilmelidir.
- Bir elektrik abonesi güneş paneline sahipse ve dönem sonunda yapılacak mahsuplaşma sonrası elektrik üretiyorsa (yani şebekeye verdiği elektrik, şebekeden aldığı elektrikten fazlaysa), çok daha düşük bir oranda vergilendirilmelidir.
- İlk iki durumda alınacak vergiye Elektrik Tüketim Vergisi, üçüncü durum için alınacak vergiye Elektrik Üretim Vergisi denilebilir. Kanunu'nun amacı elektrik üzerinden kamu geliri sağlamak değil, kişileri üçüncü duruma yönlendirecek panel sistemlerini kurmaya teşvik etmek olmalıdır.
- Teşvik maksadıyla güneş paneli sistemini kurduran kişi, belli bir yıl kadar vergiden muaf olabilir.
- Kanun'da başka teşviklerde belirlenmelidir. Ancak bu teşvikler genel enerji mevzuatından kaynaklı doğrudan alım garantisi gibi teşviklerin dışında bir teşvik olmalıdır. Konu çevrenin korunmasını birinci derece etkilediğinden bireyler direkt Çevre-Temizlik Vergisinden muaf tutulabilir.
- Teşvik vergi üzerinden değil, hizmetlerin indirimli alınması olarak ta verilebilir. Belediye hizmetlerinden indirimli faydalanma gibi.
- Kanunu'nun bir çevre vergisi olma özelliği ön planda tutulmalıdır.

Yukarıda Elektrik Vergisi'yle ilgili basit bir önermede bulunulmuştur. Yapılacak vergilendirmeye ve teşviklere ilişkin farklı önermelerde bulunulabilir. Bununla birlikte bu şekildeki bir uygulamayla sektörün teşvik edilmesinin başarı kazanabilmesi için elektrik faturalarında yer alan detayların azaltılması gerekmektedir. Elektrik faturalarında yer alan vergi ve fonlar sürekli olarak Türk kamuoyunda

teпки ve tartışmalara sebep olmaktadır. Ve uygulanacak böyle bir verginin zayıf yanı ise Doğu Karadeniz gibi güneşlenmenin az olduğu bölgelerdeki bireylerin hep birinci konumda kalacakları, yani hep tüketici konumunda daha yüksek oranda vergiye tabi olacaklardır.

## 6- SONUÇ

Çalışmamızda anlatıldığı üzere vergi sistemimiz solar sektörünün büyümesine ve halk tabanına yayılmasına katkı sağlayacak ve yönlendirecek bir konumda değildir. Aksine sektörün gelişimini engelleyici bir durumdadır.

GVK ve KDV mevzuatından kaynaklanan sorunlar Maliye Bakanlığınca kolaylıkla çözülebilir ancak güneş enerjisinin tabana yayılacağı ve tüketicilerin üretici konumunda olacağı yeni bir dönemde bu konuda çıkarılacak vergi kanunlarına da ihtiyaç vardır. Burada tevkifat yöntemi benimsenebileceği gibi geliştirilecek yeni bir Elektrik Vergisi Kanunu ile konu tamamen GVK ve KDV mevzuatının haricinde tutulabilir. Eğer tevkifat sistemi uygulamaya konulacaksa burada teşvik maksatlı düşük oranlar belirlenebilir. (%0-%1-%3-%5 gibi.)

Bu konuda bizim önermemiz çevresel özellikleri ağır basan modern bir Elektrik Vergisi Kanunu'nuna ihtiyaç olduğudur. Almanya'nın çatılarında yaşanan başarının ülkemizde de yakalanabilmesi, ancak şeffaf olan ve üreticinin destekleneceği bir uygulamayla başarılabilir.

## KAYNAKÇA

- ATABEY, T. Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Mart 2011
- BİLGİLİ, M., ŞAHİN, B., ŞİMŞEK, E. Türkiye'nin Güney, Güneybatı ve Batı Bölgelerindeki Rüzgâr Enerjisi Potansiyeli, Işı Bilim ve Tekniği Dergisi, Sayı 30, 2010
- BİLGİN, S., ORKUNOĞLU, I. F. Fiskal ve Ekstrafiskal Amaçlar Bağlamında 1970'lerden Günümüze Çevre Vergileri, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 12/1(2010), 77-108
- KANUNU 193 Sayılı Gelir Vergisi,
- KANUNU 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi
- KANUNU 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi
- KANUNU Belediye Gelirleri
- KUM, H. Yenilenebilir Enerji Kaynakları: Dünya Piyasalarındaki Son Gelişmeler ve Politikalar, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 33, Temmuz-Aralık 2009
- RAPORU Elektrik Piyasası 2016 Yılı Gelişim, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Ankara 2017
- REHBERİ Beyanname Düzenleme, Vergi Müfettişleri Derneği, Haziran 2016
- YÖNETMELİĞİ Planlı Alanlar, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, 3 Temmuz 2017 Tarihli Resmi Gazete
- www.enerjiatlası.com/gunes