

Kamu kurumu tarafından Güneş Enerji Sistemi dahilinde üretilen ihtiyaç fazlası elektriğin elektrik dağıtım şirketine satışına ilişkin olarak düzenlenen gelir makbuzunun fatura yerine kullanılıp kullanılamayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	63611781-130[1-2018/2]-E.17115
Tarih	20.09.2018

T.C.

AFYONKARAHİSAR VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 63611781-130[1-2018/2]-E.17115

20.09.2018

Konu : Gelir makbuzunun fatura yerine kullanılıp kullanılamayacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Müdürlüğünüz tarafından ... Kalkınma Ajansı'nın ÇEDED Programı kapsamında Güneş Enerji Sistemi projesi yapılmasının planlandığı, Elektrik Piyasasında Lisanssız Elektrik Üretimine İlişkin Yönetmeliğin 18 ve 19 uncu maddelerinde yer alan ihtiyaç fazlası enerjinin satın alınması ve değerlendirilmesi kapsamında tesisinizin faaliyete geçmesi ile birlikte ürettiğiniz enerjiyi mahsuplaştırdıktan sonra fazlasının satışının yapılabilmesi için bölgenin elektrik dağıtım şirketi olan ... Elektrik Perakende Satış A.Ş.'ne faturalandırılmasının istendiği, fakat Müdürlüğünüzün iktisadi işletmesinin olmamasından (KDV'den muaf kamu kuruluşu olmasından) dolayı, üretilen fazla enerji için faturalandırma işlemi gerçekleştirilemediğiniz belirtilerek, kesmekte olduğunuz gelir makbuzunun (KDV'den muaf tutularak) fatura yerine geçip geçmeyeceği hususunda Defterdarlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile iktisadi kamu kuruluşlarının kazançları kurumlar vergisi kapsamına alınmış olup, aynı Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; altıncı fıkrasında ise bunların kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği; mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kar edilmemesinin veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamalar içeren ve 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (2.3.1.) bölümünde iktisadi kamu kuruluşunun ticari, sınai veya zirai bir işletme oluşturup oluşturmadığı hususunda, Tebliğin (2.4.) bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Anılan Genel Tebliğin "Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler" başlıklı (2.4) bölümünde de; iktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerektiği, aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyeceği ifade edilmiştir.

İktisadi işletmenin belirgin özellikleri; bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanununun 1 inci maddesinde, Kanunun amacının, elektriğin yeterli, kaliteli, sürekli, düşük maliyetli ve çevreyle uyumlu bir şekilde tüketicilerin kullanımına sunulması için, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösteren, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir elektrik enerjisi piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin yapılmasının sağlanması olduğu; 2 nci maddesinde, bu Kanunun, elektrik üretimi, iletimi, dağıtımı, toptan veya perakende satışı, ithalat ve ihracatı, piyasa işletimi ile bu faaliyetlerle ilişkili tüm gerçek ve tüzel kişilerin hak ve yükümlülüklerini kapsadığı; 14 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında da lisans alma yükümlülüğünden muaf olan yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik enerjisi üreten kişilerin ihtiyacının üzerinde ürettiği elektrik enerjisinin sisteme verilmesi hâlinde elektrik enerjisi son kaynak

tedarik şirketince, 10/5/2005 tarihli ve 5346 sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanunda kaynak türü bazında belirlenen fiyatlardan alınacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, elektrik piyasasında, 6446 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi kapsamında, tüketicilerin elektrik ihtiyaçlarının tüketim noktasına en yakın üretim tesislerinden karşılanması, arz güvenliğinin sağlanmasında küçük ölçekli üretim tesislerinin ülke ekonomisine kazandırılması ve etkin kullanımının sağlanması, elektrik şebekesinde meydana gelen kayıp miktarlarının düşürülmesi amacıyla lisans alma ile şirket kurma yükümlülüğü olmaksızın, elektrik enerjisi üretebilecek gerçek veya tüzel kişilere uygulanacak usul ve esasların belirlenmesine ilişkin 2/10/2013 tarihli ve 28783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Elektrik Piyasasında Lisanssız Elektrik Üretimine İlişkin Yönetmelikte ise lisanssız üretim yapan gerçek ve tüzel kişilerin kendi ihtiyaçlarını karşılamak için üretim yapmalarının esas olduğu, Yönetmelikte belirtilen üretim tesislerinde üretilen elektrik enerjisinin, üretim tesisi ile aynı yerde kurulu tüketim tesisi ya da tesislerinde tüketilemeyen miktarının, aynı dağıtım bölgesinde olması şartıyla aynı kişinin uhdesindeki başka bir tüketim tesisinde ya da tesislerinde tüketilebileceği ifade edilmiştir.

Buna göre, İl Müdürlüğünüzün tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamakla birlikte, kurumunuza ait güneş enerjisi sistemi projesi kapsamında üretilen elektrik ile yurt tarafından tüketilen elektriğin yıl içinde dönemsel olarak farklılık göstermesi göz önünde tutulduğunda, kurumunuzun elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla üretilen ve yıllık tüketim miktarınızı aşmayan elektriğin Elektrik Piyasasında Lisanssız Elektrik Üretimine İlişkin Yönetmelik çerçevesinde ... Elektrik Perakende Satış A.Ş.'ne satışının yapılması halinde iktisadi kamu kuruluşu oluşmayacaktır. Ancak, kurumunuza ait güneş enerjisi sistemi projesi kapsamında üretilen elektriğin yıllık miktarının devamlı olarak yıllık tüketim miktarınızı aşacak şekilde Elektrik Piyasasında Lisanssız Elektrik Üretimine İlişkin Yönetmelik çerçevesinde ... Elektrik Perakende Satış A.Ş.'ne satışının yapılması halinde, bu faaliyet dolayısıyla kurumunuz bünyesinde oluşan iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- (1/1) maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- (1/3-g) maddesinde, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu,

- (2/3) maddesinde, su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımların da mal teslimi niteliğinde olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi olup, kurumunuz tarafından güneş enerjisi sistemi projesi kapsamında üretilen elektriğin tesliminin bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde yapılması halinde, söz konusu elektrik teslimlerinin Katma Değer Vergisi Kanununun (1/1) maddesine göre KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, söz konusu proje kapsamında üretilen elektriğin, iktisadi işletme oluşturmayacak şekilde teslimi halinde söz konusu teslimler KDV'ye tabi olmayacaktır.

III- VERGİ USUL KANUNU UYGULAMASI

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 172 nci maddesinde, iktisadi kamu müesseselerinin defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabi oldukları; 173 üncü maddesinde, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara iktisadi işletmelerin defter tutma mecburiyetinin olmadığı, istisna hükümlerinin gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tesbit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şümulünün olmadığı; 176 ncı maddesinde defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmış tüccarlardan I inci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutacakları; 177 nci maddesinde, her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişilerin I inci sınıfa dahil oldukları hüküm altına alındıktan sonra, 182 nci maddede, bilanço esasında tutulacak defterler sayılmış, 220 nci maddede ise tasdike tabi defterlere ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, mezkur Kanunun 227 nci maddesinde, *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise, esas itibariyle, aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

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

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı fıkrasında, *"Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."*,

- 232 nci maddesinde de *"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

1. *Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;*
2. *Serbest meslek erbabına;*
3. *Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;*
4. *Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;*
5. *Vergiden muaf esnafa*

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca;

- 164 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (III.) bölümünde; *"Genel ve Katma Bütçeli İdarelere, İl Özel İdarelerine, Belediyeler ve Köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile 233 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde tanımı yapılan Teşebbüs, Teşekkül, Kuruluş, Müessese, Bağlı Ortaklık, İştirak ve İşletmeler tasdik mecburiyetine tabi olmaksızın Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre yukarıda sayılan belgeleri düzenleyeceklerdir.*

Ancak bu kuruluşlar kullanacakları belgelerin üzerine 'Vergi Usul Kanunu Yönetmelik Hükümlerine Tabi Değildir' ibaresini kaşe ile basacaklar veya matbaa baskısı ile belirleyeceklerdir."

- Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmeliğin (13/e) maddesinde, *"e) Genel ve Katma Bütçeli İdarelere, İl Özel İdarelerine, Belediyeler ve Köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde tanımı yapılan teşebbüs, teşekkül, kuruluş, müessese, bağlı ortaklık, iştirak ve işletmeler kullanacakları belgeleri Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinde belirtilen bilgileri taşıması kaydıyla anlaşmalı matbaalar dışındaki matbaalara da bastırabilirler.*

Ancak, bu şekilde belge bastırılması halinde, belgenin üzerine "Vergi Usul Kanunu Yönetmelik hükümlerine tabi değildir." ibaresinin yazılması zorunludur."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu belgelerin düzenlenmesi sırasında söz konusu Yönetmelik hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara veya mezkûr Genel Tebliğ uyarınca notere tasdik ettirmeleri şartı aranmamakta ancak, düzenlenen belgede bulunması zorunlu asgari bilgilerin yer alması gerekmektedir.

Diğer taraftan mezkûr Tebliğ ile Yönetmeliğin verdiği izin gereği bu tür belgeleri kullanan işletmelerden kurumlar vergisinden muaf olanların, kullanacakları belgelere "*Kurumlar Vergisinden Muaftır*" şerhi koymaları gerektiği 206 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Buna göre, söz konusu proje kapsamında üretilen elektriğin satışı nedeniyle kurumunuz bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşması halinde, söz konusu iktisadi kamu kuruluşu tarafından, yukarıda belirtilen açıklamalara uygun olarak fatura düzenleme yükümlülüğü olacaktır. Kurumunuz bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşmaması halinde ise Vergi Usul Kanunu kapsamında, belge düzenleme zorunluluğunuz bulunmayacağından, bahse konu elektrik satışlarınızın, tabi olduğunuz ilgili mevzuat çerçevesinde düzenlenecek belgelerle tevsik edilmesi mümkündür.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

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