

Evsel katı atıkların toplanması, taşınması ve bertaraf edilmesi hizmetlerinde tahsil edilen KDV nin beyanı ve belge düzeni

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.48.15.01-130-39607
Tarih	16.04.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

MUĞLA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 96620903-130-39607

16.04.2020

Konu : Evsel katı atıkların toplanması, taşınması ve bertaraf edilmesi hizmetlerinde tahsil edilen KDV nin beyanı ve belge düzeni

İlgi : 22/05/2017 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, "Atıksu Altyapı ve Evsel Atık Bertaraf Tesisleri Tarifelerinin Belirlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik" gereğince evsel katı atıkların toplanması ve taşınması hizmetini veren ilçe belediyeleri ile atığın bertaraf edilmesi hizmetini veren ... Büyükşehir Belediyesi tarafından katılan toplam sistem maliyetinin hizmetten yararlananlara yansıtıldığı, yapılan hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin ise su faturaları ile tahsil edilmesinin gerektiği, Genel

Müdürlüğünüzce tahsil edilen tutarın tamamının ve buna ilişkin katma değer vergisinin (KDV) ilgili ilçe belediyesine ve büyükşehir belediyesine aktarıldığı, su faturalarında gösterilmesi gereken hizmet bedelinin ve buna ilişkin KDV nin, hizmetin Genel Müdürlüğünüzce verilmemesi nedeniyle ilgili ilçe belediyeleri ve büyükşehir belediyesi tarafından beyan edilmesi gerektiğinin düşünüldüğü belirtilerek, evsel katı atık hizmetine esas olan bedele uygulanacak KDV oranı ve verginin beyanı ile belge düzeninin ne şekilde olacağı hususlarında görüş sorulmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde iktisadi kamu kuruluşları, kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup anılan maddenin üçüncü fıkrasında, Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; altıncı fıkrasında ise iktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamalar içeren 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 Tebliğin (2.4.) bölümünde, iktisadi işletmenin belirlenmesinde işletmenin belirgin özelliğinin bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesinin, diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurlarının ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler olduğu, kanunun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek veya vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsamına aldığı, satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kar edilmemesinin, karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği açıklanmıştır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun beşinci bölümünün "4-Çevre Temizlik Vergisi" başlıklı bölümünün mükerrer 44 üncü maddesinde;

"Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir.

Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların kuracakları birlikler, darülaceze ve benzeri kuruluşlar ve üniversiteler tarafından münhasıran hizmetlerinde kullanılan binalar, Kızılay Genel Merkezi ile şubeleri ve kampları, Kredi ve Yurtlar Kurumuna ait öğrenci yurtları, korumalı işyerleri ile umuma açık ibadet yerleri, karşılıklı olmak şartıyla elçilik ve konsolosluk hizmetlerinde kullanılanlarla elçilerin ikametine mahsus olan binalar, milletlerarası kuruluşlar ve bunların temsilcilikleri tarafından kullanılan binalar ile bunların müstemilatı vergiye tâbi değildir.

Verginin mükellefi, binaları kullananlardır. Mükellefiyet binanın kullanımı ile başlar. Konutlara ait çevre temizlik vergisi, su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına büyükşehirlerde 15 YKr, diğer yerlerde 12 YKr olarak hesaplanır.

İşyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalara ait Çevre Temizlik Vergisi, Kanunda belirtilen tarifeye göre alınır ve büyükşehirlerde % 25 artırımlı uygulanır.

Belediyenin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan ancak, su ihtiyacını belediyece tesis edilmiş su şebekesi haricinden karşılayan konutlara ilişkin çevre temizlik vergisi, Kanunda belirtilen tarifenin yedinci grubunun belediye meclisince belirlenecek derecesi üzerinden hesaplanır.

Su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle hesaplanan çevre temizlik vergisi, su faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle tahakkuk etmiş sayılır. Bu suretle tahakkuk eden vergi, su tüketim bedeli ile birlikte belediyelerce tahsil edilir. Su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir kanunla düzenlenmiş bulunan büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlardaki çevre temizlik vergisi ise 20.11.1981 tarihli ve 2560 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan su ve kanalizasyon idarelerince tahsil edilir."

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, 27/10/2010 tarihli ve 27742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Atıksu Altyapı ve Evsel Katı Atık Bertaraf Tesisleri Tarifelerinin Belirlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik"in;

- "Kapsam" başlıklı 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, bu Yönetmeliğin evsel katı atıklar için toplama, taşıma, aktarma, geri kazanım (kompost, yakma) ve bertaraf tesisleri kurulması, işletilmesi, kapatılması ve kapatma sonrası izlenmesi ve bakımına ait tam maliyet esaslı tarifelerin belirlenmesinde uyulacak usul ve esasları kapsadığı,

- "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, evsel katı atık idarelerinin büyükşehir belediyelerini, diğer belediyeleri ve belediye birliklerini ifade ettiği,

- Aynı maddenin birinci fıkrasının (j) bendinde, bu Yönetmeliğin uygulanmasında tam maliyet esaslı tarifenin atıksu ve evsel katı atık ile ilgili verilen tüm hizmetler karşılığında ortaya çıkan toplam sistem maliyetinin bu hizmetlerden yararlananlara yansıtılmasına yönelik yöntemi ve bu yöntemle hesaplanmış ücretler listesini ifade ettiği,

-Yine aynı maddenin (m) bendinde ise söz konusu Yönetmeliğin uygulanmasında ücret tabirinin, 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44 üncü maddesi hükmü gereği çevre temizlik vergisi ile aynı Kanunun 87 nci maddesi uyarınca kanalizasyon harcamalarına katılma payı ve 2560 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi uyarınca alınan kullanılmış suları uzaklaştırma bedelini de içerecek şekilde; atıksu ve evsel katı atık ile ilgili verilen tüm hizmetler karşılığında tam maliyet esaslı tarifye göre belirlenen toplam sistem maliyetini karşılamak üzere evsel katı atık ve atıksu hizmetlerinden yararlananlar tarafından ödenmesi gereken parasal değeri ifade ettiği,

-"Faturalandırma" başlıklı 22 nci maddesinde de, atıksu ve evsel katı atık hizmetlerine ait ücretlendirmenin yapılan hizmetin karşılığı olarak müstakilen, düzenli aralıklarla su faturaları üzerinden yapılacağı

belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında ... Büyükşehir Belediyesine bağlı ilçe belediyeleri bünyesinde yürütülen evsel katı atıkların toplanması ve taşınması hizmeti ile Büyükşehir Belediyesi bünyesinde yürütülen katı atıkların bertaraf edilmesi hizmetinin belediyelerin asli görevleri arasında kamusal nitelikte bir hizmet olması, piyasa ekonomisi içerisinde rekabet eşitsizliğine yol açacak nitelikte ticari bir faaliyet olmaması ve söz konusu hizmetin bedelinin "çevre temizlik vergisi" adı altında tahsil edilmesi nedeniyle Belediyeniz bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan; kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından Belediyenizden özel olarak talep edilen evsel katı atıkların toplanması ve taşınması hizmeti ile katı atıkların bertaraf edilmesi hizmetinin Belediyeniz tarafından bir bedel mukabilinde yerine getirilmesi halinde, verilen bu hizmetler dolayısıyla Belediyeniz bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşacağı ve oluşan bu iktisadi kamu kuruluşunun kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekeceği tabiidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

3065 sayılı KDV Kanununun 1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin ve genel ve özel 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 ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu; ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında ... Büyükşehir Belediyesine bağılı ilçe belediyeleri bünyesinde yürütölen evsel katı atıkların toplanması ve taşınması hizmeti ile Büyükşehir Belediyesi bünyesinde yürütölen katı atıkların bertaraf edilmesi hizmetinin belediyelerin asli görevleri arasında kamusal nitelikte bir hizmet olması, piyasa ekonomisi içerisinde rekabet eşitsizliğine yol açacak nitelikte ticari bir faaliyet olmaması ve söz konusu hizmetin bedelinin "çevre temizlik vergisi" adı altında tahsil edilmesi nedeniyle Belediyeniz bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşması söz konusu olmayacağından, Genel Müdürlüğünüzce düzenlenen su faturalarında yer alan söz konusu hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanmayacaktır. Diğer taraftan, Genel Müdürlüğünüzce tahsil edilen tutarların ilgili ilçe belediyesine ve büyükşehir belediyesine aktarılması nedeniyle de KDV hesaplanmayacağı tabiidir.

Öte yandan; kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından Belediyenizden özel olarak talep edilen evsel katı atıkların toplanması ve taşınması hizmeti ile katı atıkların bertaraf edilmesi hizmetinin bir bedel karşılığı verilmesi üzerine Belediyeniz bünyesinde oluşın iktisadi kamu kuruluşunun bu işlemleri 3065 sayılı Kanunun 1/3-g maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır.

Vergi Usul Kanunu Yönünden:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsi ki mecburidir."* hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların, esas itibarıyla, mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, aynı 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 vesika olarak tarif edilmiş; 230 uncu maddesinde, faturanın şekline/muhteviyatına, 232 nci maddesinde de fatura kullanma mecburiyetine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra;

-164 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (III.) bölümünde; *"...Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde tanımlı yapılan teşebbüs, teşekkül, kuruluş, müessese, bağılı ortaklık, iştirak ve işletmeler 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."*,

-Güncel Şekli ile Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmeliğin (13/e) maddesinde; "Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere ait veya tabi olan veyahut 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.

Söz konusu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, mezkur Yönetmeliğin (13/e) maddesinde sayılan mükellefler tarafından Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmesi gereken belgelerin ilgili Yönetmelik hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırılma veya mezkûr Genel Tebliğ uyarınca notere tasdik ettirilme şartı aranmamakta, ancak zorunlu asgari bilgileri taşıması 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, belediyelerin tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi veya KDV açısından mükellefiyetinin bulunmaması durumunda Vergi Usul Kanunu hükümlerince belge düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, bünyelerinde iktisadi işletme oluşturacak şekilde faaliyette bulunulması dolayısıyla kurumlar vergisi veya KDV açısından mükellefiyet tesis edilmesi durumunda, anılan Kanun hükümlerine göre belge düzenleme ve diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmekte olup, bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu gereğince düzenlenecek/kullanılacak belgelerin yukarıda yer verilen düzenlemeler ve usuller dahilinde düzenlenmesi/kullanılması gerekmektedir. Diğer taraftan, kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektirecek bir faaliyetin bulunmaması halinde ise belediyelerin KDV'ye tabi işlemleri ile ilgili olarak fatura düzenlemesi mümkün bulunmakta olup, fatura düzenlenmemesi durumunda, bu işlemlerini tabi olduğu ilgili mevzuata göre geçerli olan ve faturada bulunması gerekli asgari bilgileri ihtiva eden bir belge düzenleyerek de tevsik etmesi mümkün bulunmaktadır.

Buna göre;

1. Belediyelere bağlı iktisadi işletmeler tarafından abonelerine yapılan su teslimlerine ilişkin olarak, yukarıda belirtilen hususlara riayet edilerek aboneler adına fatura düzenlenmesi gerekmekte olup, faturalara "Vergi Usul Kanunu Yönetmelik Hükümlerine Tabi Değildir." ibaresinin kaşe ile basılması veya

matbaa baskısı ile belirtilmesi, ayrıca kurumlar vergisinden muaf olunması halinde "Kurumlar Vergisinden Muaf" şerhi konulması icap etmektedir.

2. Belediye bünyesinde yürütülen evsel katı atıkların bertaraf edilmesi hizmetinin belediyelerin asli görevleri arasında, kamusal nitelikte bir hizmet olması nedeniyle belediye bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşması söz konusu olmayacağından, bu hizmetlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu kapsamında belge düzenleme zorunluluğu bulunmamakta olup, bu durumda belediyeler tarafından söz konusu hizmetlere ilişkin katılan sistem maliyetinin hizmetten yararlananlara/abonelere (çevre temizlik vergisi adı altında) aktarımının, tabi olunan mevzuata göre düzenlenecek belgelerle tevsik edilmesi mümkündür. Bu bakımdan belediye bünyesinde yürütülen evsel katı atıkların bertaraf edilmesi hizmeti dolayısıyla abonelere yansıtılacak tutarların (çevre temizlik vergisi), ilgili mevzuat dahilinde su faturalarına dahil edilmesi suretiyle tahsilinde Vergi Usul Kanunu uygulaması bakımından bir sakınca bulunmamasının yanı sıra, su fatura bedeli ile birlikte tahsil edilen söz konusu tutarların ilgili belediyeye aktarımında da Vergi Usul Kanunu kapsamında belge düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Ancak; kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından belediyeden özel olarak talep edilen evsel katı atıkların toplanması ve taşınması hizmeti ile katı atıkların bertaraf edilmesi hizmetinin belediye tarafından bir bedel mukabilinde yerine getirilmesi halinde, verilen bu hizmetler dolayısıyla belediye bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşacağından yukarıda belirtilen usuller çerçevesinde fatura düzenleme yükümlülüğünün yerine getirilmesi gerektiği tabiidir.

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