

Belediye tarafından düzenlenen alındı belgesinin fatura gibi tevsik edici belge olarak kullanılıp kullanılamayacağı

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125-902437
Tarih	13.08.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-62030549-125[2-2021/278]-902437

13.08.2022

Konu : Belediye tarafından düzenlenen alındı belgesinin fatura gibi tevsik edici belge olarak kullanılıp kullanılamayacağı

İlgi

:

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Belediyeniz ile ... Başkanlığı arasında reklam sözleşmesi imzalandığı ve bu sözleşme gereğince anılan Başkanlığa ait reklam ve tanıtımların bir bedel karşılığında yapılacağı belirtilerek reklam bedelinin tahsil edilmesine ilişkin düzenlenen alındı belgesinin fatura olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmış olup konuya ilişkin görüşümüze aşağıda yer verilmiştir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrası ile vergi mükellefiyeti kapsamına alınmış olan iktisadi kamu kuruluşları, 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 işletmeler olduğu; bu maddenin altıncı fıkrasında ise iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin 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, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamaları 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.

Söz konusu Tebliğin (2.4) bölümünde, iktisadi işletmenin belirlenmesinde işletmelerin belirgin özelliklerinin 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 ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsamına aldığı, satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesinin, kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği açıklanmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Belediyeniz tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai faaliyetlerinin bulunması halinde, Belediyenize bağlı oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Buna göre, Belediyenizin ... Başkanlığı ile yaptığı sözleşme kapsamında belediyenizce gerçekleştirilecek bu kuruma ait reklam ve tanıtımlar karşılığında, Belediyenize yapılan ödeme nedeniyle bir organizasyon dahilinde yürütülen ticari, sınai veya zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden, Belediyenize bağlı bir iktisadi kamu kuruluşu oluşmayacaktır.

Ancak, söz konusu tesislerde piyasa ekonomisi içerisinde giriş ücreti, kullanım ücreti vb. adlar altında bedel mukabilinde ve devamlı olarak faaliyet yürütülüyor olması halinde Belediyeniz bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşacağından, söz konusu tesislerde yer alacak ... Başkanlığına ait reklamlardan elde edilecek gelirlerin de bu iktisadi kamu kuruluşunun kazancına dahil edilip vergilendirilmesi gerekeceği tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUN YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

1/3-f maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu,

9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

29/1 inci maddesinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilecekleri,

29/3 üncü maddesinde, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılırmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği,

34/1 inci maddesinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmesi ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği,

53 üncü maddesinde, bu Kanunda geçen fatura ve benzeri vesikalar tabirinin Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade ettiğı

hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.2.4.Reklam Verme İşlemleri" başlıklı bölümünde,

"KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir), KDV mükellefiyeti olmayan;

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek,

- Şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek,

- Gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak, suretiyle ve bunlara benzer şekillerde reklâm vermektedirler.

Bu şekilde reklâm verme işlemleri ile ilgili KDV, reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, reklâm hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Ayrıca, bu bölüm kapsamındaki reklam hizmetini alanların;

- Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),

- Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler, - Sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde de reklam hizmetine ait KDV, hizmeti alanlar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır. ..."

"I/C-2.1.3.2.15. Ticari Reklam Hizmetleri" başlıklı bölümün "I/C-2.1.3.2.15.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı" alt başlıklı bölümünde;

"Tebliğ'in (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanların, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.15.2.) bölümü kapsamındaki reklam hizmeti alımlarında (3/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır."

"I/C-2.1.3.2.15.2. Kapsam" alt başlıklı bölümünde;

"Ticari reklam, ticaret, iş, zanaat veya bir meslekle bağlantılı olarak; bir mal veya hizmetin satışını ya da kiralanmasını sağlamak, hedef kitleyi oluşturanları bilgilendirmek veya ikna etmek amacıyla reklam verenler tarafından herhangi bir mecraada yazılı, görsel, işitsel ve benzeri yollarla gerçekleştirilen pazarlama iletişimi niteliğindeki duyurulardır.

Tevkifat kapsamına, mal veya hizmetlerin tanıtım ve pazarlamasına yönelik her türlü ticari reklam hizmeti alımları (reklama ilişkin danışmanlık, reklamın planlanması, reklam içeriğinin hazırlanması ve tasarımı, reklamın yayımlanması gibi reklama yönelik hizmetler dahil) girmektedir. Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere veya daha alt yüklenicilere devredilen ticari reklam hizmetlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır. Reklam hizmetinin, reklam ajansları üzerinden alınması, söz konusu ajansların bu kapsamda alacakları yayın, prodüksiyon gibi reklama yönelik hizmetlerin tevkifata tabi tutulmasına engel teşkil etmez.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Belediyenizin ... Başkanlığı ile yaptığı sözleşme kapsamında reklam karşılığı yapılan tesislerde Belediyenizin piyasa ekonomisi içerisinde giriş ücreti, kullanım ücreti vb. adlar altında bedel mukabilinde ve devamlı olarak faaliyet yürütmesi halinde Belediyeniz bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşacak ve bu iktisadi kamu kuruluşunun işlemleri KDV'ye tabi tutulacaktır. Bu çerçevede, söz konusu tesislerde yer alacak Başkanlığa ait reklamlara ilişkin Belediyeniz iktisadi kamu kuruluşunca hesaplanan KDV, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (İ/C-2.1.3.2.15.) bölümü kapsamında Başkanlık tarafından 3/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, reklam karşılığı yapılan tesislere ilişkin Belediyeniz bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşmaması halinde, Belediyeniz tarafından Başkanlığa verilen reklam hizmetine ilişkin hesaplanan KDV'nin tamamının Başkanlık tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanunu uygulamasında mükelleflerin ödevleri (bildirim, defter tutma, belge düzeni gibi) Kanunun ikinci kitabında yer almakta olup, mezkûr Kanun uyarınca düzenlenmesi/kullanılması zorunlu olan vesikalar, Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir.

Ayrıca, mezkûr Kanunun "İspat edici kâğıtlar" başlıklı 227 nci maddesinde, *"Bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, 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 veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılması uygun görülen belgeler ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan;

- Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı 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 veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde tanımlanan 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.",

- 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 veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde tanımlanan 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."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Söz konusu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, mezkûr 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.

Öte yandan, 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.

Bu bağlamda, mezkûr Kanun ve ilgili ikincil mevzuatta öngörülenler (birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, serbest meslek erbapları gibi) haricindekilerin işlemlerinde, bu Kanun uyarınca kullanılma zorunluluğu bulunan belgeleri/vesikaları düzenleme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, Belediyelerin, faaliyetlerine ilişkin olarak iktisadi işletme oluşmaması durumunda, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge düzenleme ve diğer ödevlerin yerine getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, faaliyetlerine ilişkin olarak bünyelerinde iktisadi işletme oluşmasına bağlı olarak, kurumlar vergisi veya KDV mükellefiyeti tesis edilmesi halinde, iktisadi işletme tarafından birinci sınıf tüccar kapsamında anılan Kanun hükümlerine göre belge düzenleme ve diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmekte olup, bu durumda, Vergi Usul Kanunu gereğince düzenlenecek/kullanılacak belgelerin yukarıda yer verilen düzenlemeler ve usuller dahilinde düzenlenmesi/kullanılması gerekmektedir.

Ayrıca, Belediyelerin, kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektirecek bir faaliyetinin bulunmaması halinde ise, 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 etmeleri mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, somut durumda;

Belediyeniz ile ayrı bir tüzel kişiliği ve bütçesi olan kamu kurumu arasında imzalanan sözleşmenin olması ve sözleşme karşılığında reklam bedeli ödeneceği ve Belediyenize sözleşme kapsamında ödenen reklam bedelinin de münhasıran sözleşme konusu işler için harcanacağına ilişkin hususların yer alması halinde bir organizasyon dahilinde yürütülen ticari, sınai veya zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden ve Belediyenize bağlı bir iktisadi kamu kuruluşu oluşmayacağından Belediyenizin söz konusu işlemler için fatura düzenleme yükümlülüğü bulunmamakta olup, bu işlemlerine ilişkin olarak tabi olduğunu mevzuata göre geçerli olan bir belgenin 213 sayılı Kanun uygulamasında tevsik edici belge olarak kullanılması mümkün bulunmaktadır. Bu durumda, Belediyenin KDV'ye tabi işlemleri için fatura düzenlemesi mümkün bulunmakla birlikte, fatura düzenlememesi durumunda, faturada bulunması gerekli asgari bilgileri ihtiva edecek şekilde, tabi olduğu mevzuat dahilinde düzenlenecek bir belgenin hizmet satın alan kurum tarafından kayıtlarının tevsikinde kullanılması mümkündür.

Ancak, Belediyenizin ayrı bir tüzel kişiliği ve bütçesi olan kamu kurumu arasında imzalanan sözleşme kapsamında gerçekleştirilen reklama ilişkin olarak piyasa ekonomisi içerisinde giriş ücreti, kullanım ücreti vb. adlar altında bedel mukabilinde ve devamlı olarak faaliyet yürütülüyor olması halinde Belediye bünyesinde iktisadi kamu kuruluşu oluşacağından, Belediye bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu tarafından belge düzeni başta olmak üzere 213 sayılı Kanun ve ilgili ikincil mevzuatta öngörülen yükümlülüklerle/ödevlere riayet edilmesi gerekmekte olup, söz konusu ayrı bir tüzel kişiliği ve bütçesi olan kamu kurumuna verilen reklam hizmetine ilişkin olarak Belediye bünyesinde oluşan iktisadi kamu kuruluşu tarafından hizmet satın alan diğer kamu kurumu adına fatura düzenlenmesi icap etmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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