

Arı Yetiştiricileri Birlięinin üyelerine ve üst birliklere üye olan diğer birlik üyelerine arı ürünleri tesliminde KDV

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEğER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	16432732-130[17-2022-35]-25871
Tarih	18.05.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAřKANLIęI

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüęü

Sayı : E-16432732-130[17-2022-35]-25871

18.05.2023

Konu : Arı Yetiştiricileri Birlięinin üyelerine ve üst birliklere üye olan diğer birlik üyelerine arı ürünleri tesliminde KDV

- İlgi : a) ... tarihli ve ... kayıt sayılı özelge talep formunuz.
- b) ... tarihli ve ... kayıt sayılı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formlarınızın incelenmesinden; ... İli Arı Yetiştiricileri Birliği olarak üyelerinize ve üst birliklere üye olan diğer birlik üyelerine yapacağınız arı ürünleri (bal, polen, propolis, arı sütü vb.), arıcılık malzeme ve ekipmanları (kavanoz, bal tenekesi, maske, eldiven, körük, örtü bezi vb.), arı yemi (fondon şeker, kek, şeker vb.), ilaç (formik asit, oksalik asit, nosemit vb.), kovan ve temel petek ürünleri teslimlerinin katma değer vergisinden (KDV) istisna olup olmadığı, istisna olmaması durumunda uygulanacak KDV oranı hususunda Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmaktadır.

3065 sayılı KDV Kanununun;

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

- 13/ı maddesinde, küspe (Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları hariç), tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler (kedi-köpek mamaları hariç), saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dahil) tesliminin KDV den istisna olduğu,

- 17/1-a maddesinde; genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı

dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerinin KDV den istisna edildiği

hüküm altına alınmıştır.

60 Seri No.lu KDV Sirkülerinin "Tarımsal Amaçlı Kooperatiflerde KDV Uygulaması" başlıklı (3.6.3.) bölümünde;

"Tarımsal amaçlı kooperatiflere bedelsiz olarak yapılan her türlü teslim ve hizmetler KDV Kanununun 17/2-b maddesi; bu kooperatiflerin gerçek usulde gelir vergisine tabi olmayan çiftçilerden yapmış olduğu mal ve hizmet alımları ise KDV Kanununun 17/4-b maddesi hükmü uyarınca KDV'den müstesnadır.

4631 sayılı Hayvan Islahı Kanununun 4 üncü maddesi kapsamında hayvan ıslahı, yetiştirme ve pazarlama amacı ile tüzel kişiliğe sahip özel hukuk hükümlerine tabi kooperatif nitelikli olarak kurulan birlikler Kurumlar Vergisi Kanunu ve KDV Kanununun 17/1-a ve 17/4-h maddeleri hükümlerinin uygulaması bakımından kooperatif olarak değerlendirilmektedir.

KDV Kanununun 17/1-a maddesinde ifade edilen tarımı yaymak, ıslah ve teşvik amacı, toprak analizleri; tarla denemeleri; zirai araştırmaların yapılması; hububat sebze ve meyve üzerine yapılan araştırma, inceleme ve ıslah çalışması; zirai mahsullerin muayene edilmesi, fumigasyona tabi tutulması; damızlık tohum ve hayvan yetiştirilmesi; orman yollarının yapılması; damızlık hayvan, damızlık fide, fidan, bağ çubuğu, tohum ve faydalı böcekler gibi teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.

Dolayısıyla, 4631 sayılı Hayvan Islahı Kanununun 4 üncü maddesine göre kurulan birliklerin tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları ve yukarıda belirtilen teslim ve hizmetleri KDV Kanununun 17/1-a maddesi, arazi ıslahına ait yapmış oldukları hizmetler ise aynı Kanunun 17/4-h maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, Birliđinizin üyelerine ve üst birliklere üye olan diğer birlik üyelerine yapacağı arı ürünleri (bal, polen, propolis, arı sütü vb.), arıcılık malzeme ve ekipmanları (kavanoz, bal tenekesi, maske, eldiven, körük, örtü bezi vb.), ilaç (formik asit, oksalik asit, nosemit vb.), kovan ve temel petek teslimlerinin KDV Kanununun 17/1-a maddesi çerçevesinde değeriendirilmesi mümkün bulunmamakta olup, söz konusu ürünlerin tesliminde KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV hesaplanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, üyelerinize ve üst birliklere üye olan diğer birlik üyelerine yapacağınız arı yemi (fondon şeker, kek, şeker vb.) teslimlerinin, bu ürünlerin sadece hayvan gıdası olarak kullanılması halinde, KDV Kanununun 13/ı maddesi kapsamında KDV'den istisna olması gerekmektedir.

Öte yandan, mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranları, 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değışmeden önce Bakanlar Kurulu, değışiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir.

Bu kapsamda KDV oranları, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse %18 olarak uygulanmaktadır.

1) 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin (A) bölümü kapsamında Türk Gümrük Tarife Cetvelinin (TGTC) ilgili fasılları veya alt tarife pozisyonları itibarıyla sayılan ve %8 KDV oranına tabi olan gıda maddeleri, 5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının 6 ncı maddesi ile aynı BKK eki (I) sayılı listenin (A) bölümüne taşınmış ve bu bölümde sayılan malların ithal veya teslimlerine uygulanacak KDV oranı 14/2/2022 tarihinden itibaren %1 olarak belirlenmiş; aynı Kararın 1 inci maddesi ile de anılan BKK'nın 1/3 maddesinde yapılan düzenlemeyle, (I) sayılı listenin "A) GIDA MADDELERİ" bölümünde yer alan ürünlerden özel tüketim vergisine (ÖTV) tabi olanların tesliminde %8 oranında vergi uygulanacağı hükmü eklenmiştir.

Aynı BKK eki (I) sayılı listenin "A) GIDA MADDELERİ" başlıklı bölümünün;

- 2 nci sırasında "4 no.lu faslında yer alan mallar (0408.11.20.00.00, 0408.19.20.00.00, 0408.91.20.00.00, 0408.99.20.00.00 pozisyonlarında yer alan mallar hariç),"

- 10 uncu sırasında "12 no.lu faslında yer alan mallar (yalnız; sebze ve meyveler, bunların tohum, çekirdek ve sporları, nane, şeker kamışı, pamuk tohumu ve çiğiti, yağlı tohum ve meyvelerin un ve kaba unları),"

sayılmıştır.

Bu sıralar uyarınca;

TGTC'nin 0409.00.00.00.11 GTİP numarasında yer aldığı ifade edilen petek bal, 0409.00.00.00.12 GTİP numarasında yer aldığı ifade edilen süzme bal ve 0410.90.00.00.13 GTİP numarasında yer aldığı ifade edilen arı sütünün 14/2/2022 tarihinden itibaren tesliminde söz konusu BKK eki (I) sayılı listenin A/2 nci sırası kapsamında %1 oranında;

Ancak, 12 no.lu faslında yer alan malların sınırlı olarak indirimli oran kapsamında sayılmış olması nedeniyle, TGTC'nin 1212.99.95.00.11 GTİP numarasında yer aldığı ifade edilen dondurulmuş taze polen ile 1212.99.95.00.12 GTİP numarasında yer aldığı ifade edilen kurutulmuş polenin söz konusu BKK eki (I) sayılı listenin A/10 uncu sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, tesliminin genel oranda (%18)

KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

2) Söz konusu BKK eki (II) sayılı listenin 22 nci sırasında yer alan, 18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş TGTC'de GTİP numaraları itibarıyla sayılan eşyaların teslimi ile bunlardan makine ve cihaz niteliği taşıyanların kiralanması hizmetleri %8 oranında KDV'ye tabi iken, 29/3/2022 tarihli ve 31793 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1/4/2022 tarihinde yürürlüğe giren 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile söz konusu sıra, "Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan 'Tıbbi Cihaz Yönetmeliği' ve 'İn Vitro Tanı Amaçlı Tıbbi Cihaz Yönetmeliği' hükümlerine tabi olan cihazların

teslimi ile bunların kiralanması hizmetleri," şeklinde değiştirilmiştir.

5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yapılan değişiklik sonrası herhangi bir eşyanın, 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 22 nci sırasında sayılan "Tıbbi Cihaz Yönetmeliği" ve "İn Vitro Tanı Amaçlı Tıbbi Cihaz Yönetmeliği" hükümlerine tabi olan cihazlardan olup olmadığı, açık devlet verisi olarak herhangi bir kullanıcı hesabı gerekmeksizin tüm kullanıcıların erişebileceği <https://utsuygulama.saglik.gov.tr/UTS/vatandas#/> linkinde yer alan ÜTS Bilgi Bankasından ürün barkodu, marka, model vb. bilgiler ile sorgulama yapılmak suretiyle tespit edilmektedir.

Bu çerçevede, TGTC'nin 4015.19.00.00.19 GTİP numarasında yer aldığı ifade edilen eldivenin, "Tıbbi Cihaz Yönetmeliği" ve "İn Vitro Tanı Amaçlı Tıbbi Cihaz Yönetmeliği" hükümlerine tabi cihaz olduğuna dair Ürün Takip Sisteminde (ÜTS) kaydı bulunması halinde anılan BKK eki (II) sayılı listenin 22 nci sırası kapsamında değerlendirilmesi ve tesliminde %8 oranında, ÜTS kaydı bulunmaması halinde ise genel oranda (%18) KDV uygulanması gerekmektedir.

3) 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin

- 4 üncü sırasında, "Pamuklu, yünlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat (pamuk, keten, ipek, sentetik, suni, kauçuk iplik, lif ve benzerleriyle, hayvan kılırlarıyla, dokumaya elverişli maddelerle veya bunların karışımları ile birlikte; el tezgahlarında veya diğer şekillerde dokunsun dokunmasın, ağartılmış, boyanmış, baskılı vb. şekillerde olsun olmasın), emdirilmiş, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli mensucat, dokunmamış mensucat, vatka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemler,"

- 5 inci sırasında, "Yukarıdaki 4 numaralı sırada yazılı mensucat, vatka, keçe ve dantela, kordela, kordon ve işlemlerden mamul; iç ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, şal, eşarp, kemer, çorap, eldiven vb. dahil), omuz vatkası, astar, apolet, ilikleme tertibatı, cep, kol, yaka, rozet ve fırfır ile bunların benzerleri, havlu, bornoz, perde (montaj ve hareket ettirici mekanizması kısmen alüminyum, plastik ve benzeri malzeme içerenler dahil), çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri (taşıtlarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç) ile kıymetli taş ve madenler hariç her nevi maddeden mamul fermuar, çıtçıt, düğme, kopça, boncuk ve benzerleri,"

sayılmıştır.

60 No.lu KDV Sirkülerinin "5.8.3. İç ve Dış Giyim Eşyası ile Mensucattan Ev Tekstil Ürünleri" başlıklı bölümünde, "Pamuk, keten, ipek, yün, sentetik, vatka, keçe, dantela, kordela, kordon ve işlemlerden mamul; battaniyeler (elektrikli olanlar dahil), uyku tulumu, yatak çarşafı, masa örtüleri, tuvalet ve mutfak bezleri, perdeler, yatak örtü ve koruyucuları, temizlik bezleri, yastıklar, yorganlar, minderler, puflar, paspaslar, (çuval, torba ve benzerleri ile yataklar hariç)." açıklamalara yer verilmiştir.

Söz konusu BKK'nın belirtilen sıraları ile ilgili Sirkülerde yer alan açıklamalara göre, TGTC'nin 6307.90.95.00.00 GTİP numarasında yer aldığı belirtilen koruyucu yüz maskesi ile 6307.90.98.00.19 GTİP numarasında yer aldığı ifade edilen örtü bezinin;

- Pamuklu, yünlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örülmüş veya dokunmuş her nevi mensucat, vatka, keçe ile bunların söz konusu maddelerle emdirilmiş, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş mensucattan hazırlanmış olanlarının teslimlerinin BKK eki (II) sayılı listenin 5 inci sırası kapsamında değerlendirilerek %8 oranında KDV'ye tabi tutulması,

- BKK eki (II) sayılı listenin 4 üncü sırasında sayılan maddelerden imal edilmemiş olanlarının tesliminin ise genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması

gerekmektedir.

4) 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 20 nci sırasında ise "Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veteriner ispençiyari ve tıbbi müstahzarlar (veteriner kozmetikleri hariç), bu ürünlerin terkinde bulunan etkin maddeler ve bu etkin maddelerin üretiminde kullanılan hammaddeler" yer almakta olup, bu ürünlerin tesliminde KDV oranı %8'dir.

Bu sıra uyarınca, TGTC'nin 2915.13.00.90.19 GTİP numarasında yer aldığı belirtilen formik asit, 2917.11.00.10.00 GTİP numarasında yer aldığı belirtilen oksalik asit, 3808.92.90.00.19 GTİP numarasında yer aldığı belirtilen nosemitin ruhsat bilgilerinin ibrazı halinde 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin 20 nci sırası kapsamında olup olmadığı değerlendirilebilecektir.

5) TGTC'nin 1302.19.70.99.90 GTİP numarasında yer aldığı belirtilen propolis, 7010.90.21.00.19 GTİP numarasında yer aldığı belirtilen kavanoz, 7612.90.80.00.00 GTİP numarasında yer aldığı belirtilen bal tenekesi, 8424.20.00.00.00 GTİP numarasında yer aldığı belirtilen körük, 4421.99.99.00.00 GTİP numarasında yer aldığı belirtilen kovan, 9602.00.00.90.18 GTİP numarasında yer aldığı belirtilen temel petek, 2007/13033 sayılı BKK eki (I) ve (II) sayılı listelerde yer almadığından, bunların tesliminin genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

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