

## Fason bal üretiminde vergi tevkifatı ve belge düzeni.

|                   |                                                          |
|-------------------|----------------------------------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                                                   |
| <b>Kanun</b>      | VERGİ USUL KANUNU                                        |
| <b>Özelge no</b>  | B.07.1.GİB.4.34.19 .02-105[235- 2015/VUK1- 19239]-413275 |
| <b>Tarih</b>      | 26.04.2018                                               |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü**

Sayı : 11395140-105[235-2015/VUK1-19239]-413275

26.04.2018

Konu : Fason bal üretiminde vergi tevkifatı ve belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, şirketinizin mükellef olmayan arıcılardan müstahsil makbuzu düzenlemek suretiyle bal alışı yaptığı, arılara belirli dönemlerde yedirilmesi gereken şekerin şirketiniz tarafından temin edilerek arıcılara gönderildiği, şekerin arıcılara gönderilmesinin fason imalat olarak değerlendirilip sevk irsaliyesi ile belgelendirilip belgelendirilemeyeceği ve arıların şirketiniz tarafından kiralanması işleminin vergi kanunları karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşlerinin

talep edildiği anlaşılmaktadır.

## **I- Katma Deđer Vergisi Kanunu Uygulaması**

3065 sayılı Katma Deđer Vergisi Kanununun;

- (1/1) maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,
- (2/1) maddesinde, teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,
- 3 üncü maddesinin (a) fıkrasında vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin; (b) fıkrasında vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfının; (c) fıkrasında mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devrinin teslim sayılacağı,
- (10/a) maddesinde; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, şirketinizin bal alışı yaptığı arıcılara, arılara yedirilmek üzere yaptığı şeker teslimi KDV Kanununun (1/1) ve (2/1) maddeleri gereğince KDV'ye tabi olacaktır. Arıların şirketiniz tarafından kiralanması ile üretimin şirketiniz tarafından yapılması halinde ise arılara yedirilmek üzere arıcılara gönderilen şekerin üretim girdisi olarak kabul edilmesi ve şekerin arıcılara tesliminin KDV'ye tabi tutulmaması gerekmektedir.

## **II- Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları Uygulamaları**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- 52 nci maddesinin ikinci fıkrasında, "*Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.* ",
- 53 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "*Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54'üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı*

veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler.",

- 94 üncü maddesinde, "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar."

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, Kanunun 94 üncü maddesinin (11) numaralı bendinde, yukarıda sayılanlar tarafından çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için % 1

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için % 2

b) Diğer ziraî mahsuller için,

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için % 2

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için % 4

c) Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,

i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için % 2

ii) Diğer hizmetler için % 4

oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan hükümlere göre, çiftçilerle yapılan bal ön alım sözleşmesi kapsamında, çiftçilere yaptırılacak bal üretimi faaliyetinin, Gelir Vergisi Kanununun 52 nci maddesi kapsamında zirai faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu üretim sonucunda şirketinize teslim edilen bal bedellerine ilişkin olarak çiftçilere yapılacak ödemelerden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (11/a-ii) bendine göre %2 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, arıların, çiftçilerden kiralanarak bal üretim süresince çiftçilerden, arılara bakım hizmeti alınması karşılığında bir ödeme yapılması durumunda, söz konusu işlemin zirai faaliyet kapsamında ifa

edilen zirai hizmet olarak değerlendirilmesi ve yapılan bu zirai hizmet karşılığında ödenen hizmet bedeli üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (11/c-ii) bendine göre %4 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

### III- Vergi Usul Kanunu Uygulaması

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 227 nci maddesinde, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu hükme bağlanmış olup, söz konusu kayıtların aynı kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden (fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu vb.) herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Mezkûr Kanunun;

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

- 230 uncu maddesinde, "*Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:*

...

5. *Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.*

*Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.*

*Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.)",*

- 232 nci maddesinde, "*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 bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

...",

- 234 üncü maddesinde, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin:

...

3. Vergiden muaf esnafa;

yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için de tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

..."

- 235 inci maddesinde, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalıyarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur.

Çiftçiden avans üzerine yapılan mubayaalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir.

Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı bilgiler bulunur:

...",

- 262 nci maddesinde, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.",

- 274 üncü maddesinde, "Emtia, maliyet bedeliyle değerlenir...",

- 275 inci maddesinde, "*İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:*

1. *Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;*
2. *Mamule isabet eden işçilik;*
3. *Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;*
4. *Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)*
5. *Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.*

*Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tâyin edebilirler."*

hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümler çerçevesinde;

1- Mükellefiyeti bulunmayan arıcılar ile yapılan bal ön alım sözleşmesi kapsamında, söz konusu arıcılardan yaptığınız bal alımlarında bunlar adına müstahsil makbuzu,

2- Bahse konu sözleşme kapsamında, arıcılara yapılacak şeker tesliminde fatura, ayrıca söz konusu şekerin arıcılara sevkinde/gönderilmesinde sevk irsaliyesi

düzenlemeniz icap etmektedir.

Diğer taraftan, arıların kiralanması veya bal üretiminin şirketiniz tarafından gerçekleştirilmesi durumunda, bunlara yedirilmek üzere şirketiniz tarafından arıcılara sevk edilen/gönderilen şeker için sevk irsaliyesi düzenlenecek olup söz konusu şeker teslimi için fatura veya yerine geçen bir belge düzenlenmeyecektir. Bu kapsamda üretilen ballara ilişkin olarak kullanılan şeker bedellerinin ise üretim girdisi olarak maliyete eklenmesi mümkün bulunmaktadır. Bununla birlikte arıların arıcılardan kiralanması ve arıcılardan arılara bakım hizmeti alınması karşılığında ödeme yapılması durumunda bu ödemeler için gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu işlemlerin Tek Düzen Hesap Planı dahilinde hangi hesaplarda izleneceğine ilişkin açıklamalara, Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir.

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. — 13.09.2026