

# DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 04.10.2016  
Sirküler No : 2016/084

## YEM TESLİMLERİNDE, GÜBRE TESLİMLERİNDE VE GÜBRE ÜRETİCİLERİNE YAPILACAK HAMMADDE TESLİMLERİNDE KDV İSTİSNASI UYGULAMASI (7 SERİ NO.LU KDV TEBLİĞİ)

Bilindiği üzere 1.1.2016 tarih ve 29580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 29.12.2015 tarih ve 2015/8353 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, 1.1.2016 tarihinden itibaren

- Bazı hayvan yemlerine ilişkin KDV oranları %8 den %1 e düşürülmüş,
- Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ile gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin tesliminde KDV oranı %1 olarak belirlenmiştir. (Bkz. 2016/10 no.lu Sirkülerimiz)

Yine hatırlanacağı üzere, 6663 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile de, Kanunun yayımı tarihinde (10.02.2016) yürürlüğe giren değişiklikle, Katma Değer Verisi Kanunu’nun 13. Maddesine (1) bendi eklenmek suretiyle bu malların teslimleri, KDV’den istisna edilmiştir. (Bkz. 2016/18 no.lu Sirkülerimiz)

Bu suretle bu mallardaki KDV oranı önce 01.01.2016-09.02.2016 tarihleri arasında %1 olarak uygulanmış, 10.02.2016 tarihinden itibaren de istisna edilmiştir. Bu istisna tam istisna olup, bu malların iktisabında yüklenilip de indirilemeyen KDV’nin nakden veya mahsuben iadesi mümkündür.

**BDO Yayıncılık A.Ş.**

**BDO Yayıncılık A.Ş.**

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2015 yılında 7,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150’den fazla ülkede bulunan 1.408 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 64.000 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

Bununla birlikte, öncelikle bu istisnalar kapsamında teslim yapıp KDV iadesi hakkına kavuşan mükelleflere yapılacak KDV iadesinin esas ve usulleri olmak üzere istisnanın uygulama şartlarını belirlemek üzere uzunca bir süre Maliye Bakanlığı'nca herhangi bir düzenleme yapılmamış, konuya ilişkin olarak hazırlanıp GİB'in internet sitesine 16.5.2016 tarihinde konulan tebliğ taslağı ise aradan geçen uzun süreye rağmen Resmi Gazete'de yayımlanmamıştır. (Bkz 2016/60 no.lu Duyurumuz)

Söz konusu Tebliğ, nihayet Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunmaktadır. [Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 7 Seri No.lu Tebliğ](#) ile, yem ve gübre teslimleri ile gübre üreticilerine yapılacak hammadde teslimlerine ve bu teslimlerden doğan KDV iadelerine yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu düzenlemeler, tebliğin yayımlandığı 04.10.2016 itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Aşağıda bu düzenlemeler hakkındaki açıklamalarımız yer almaktadır.

**1. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübre Teslimlerinde İstisna Uygulaması:**

Gübrelerin teslim ve ithalinin KDV'den istisna tutulabilmesi için teslim veya ithale konu gübrenin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından gübre olarak tescil edilmiş olması gerekir.

Ancak bu Bakanlıkça tescilli olsa bile tarım amacı dışındaki amaçlarla yapılan satışlarda istisna uygulanmaz.

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübrelerin üreticisi ya da ithalatçısı olmayıp satışını yapanlar, sattıkları gübreyle ilişkin tescil belgesinin bir örneğini üreticilerden ya da ithalatçılardan temin ederler. İthalatçıların istisna kapsamında ithalat yapabilmeleri için gübreyle ilişkin tescil belgesini gümrük idaresine ibraz etmeleri gerekir.

**2. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübrelerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Gübre Üreticilerine Tesliminde İstisna Uygulaması:**

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine teslimi ile söz konusu hammaddelerin gübre üreticileri tarafından ithali KDV'den istisna olup, bu istisnadan Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca gübre üretimi için verilen lisans belgesi sahibi gübre üreticileri yararlanır. Lisans belgesi sahibi olmakla birlikte gübre üretimine ilişkin tesisi bulunmayanlar veya üretim tesisi gayri faal olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş olan gübrelerin üretiminde ana hammadde olarak kullanılan ve gübrenin bünyesine giren doğalgazın gübre üreticilerine teslimi de istisna kapsamındadır.

Lisans belgesi sahibi üreticiler kapasite raporlarında yer alan üretim kapasitelerini aşmamak kaydıyla üretmeyi planladıkları gübre miktarları ile gübre üretiminde kullanacakları hammadde ihtiyaçlarını altışar aylık dönemler (Ocak-Haziran, Temmuz-Aralık) halinde belirleyerek Tebliğ ekinde yer alan (EK:23A) liste ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının onayına sunarlar. Söz konusu liste Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından değerlendirilerek onaylanır.

Bununla birlikte, ilk projenin Temmuz-Aralık 2016 dönemi için değil Tebliğin yayımlandığı 04.10.2016 tarihi ile 31.12.2016 arasındaki dönem için sunulacağı anlaşılmaktadır.

Üreticiler, onaylı hammadde listelerini elektronik ortamda sisteme girerek, hammadde alımında veya ithalinde kullanacakları istisna belgesini almak için bağlı oldukları vergi dairesine başvururlar. Dilekçeye; üretici lisans belgesi ile Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından onaylı Tebliğ eki (EK: 23A) liste eklenir.

Koşulları sağlayan üreticilere, hammadde alımı veya ithalinde istisna uygulanabileceğine ilişkin vergi dairesi tarafından istisna belgesi (EK: 23B) verilir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesi ve eki liste, üreticiler tarafından satıcılara ve gümrük idaresine ibraz edilerek istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belgeye dayanılarak gübre üretiminde kullanılacak hammaddelerin yurtiçinden alımı veya ithalinde KDV hesaplanmaz.

İstisna belgesi, ilgili olduğu altı aylık üretim dönemi ile bu altı aydan önceki iki aylık tedarik süreci için geçerlidir. Bu sürenin sona ermesi halinde, istisna belgesinin süresi de sona erer. Bu süreler dışında istisna belgesi eki listede yer alan hammaddelerin istisna kapsamında temini mümkün değildir.

Diğer yandan istisna belgesi uygulaması, bu Tebliğ ile getirilmiş olduğundan, Tebliğin yayımından önceki dönemlerde belge olmaksızın uygulanan istisnalar geçerlidir. Ancak Tebliğin yayımından sonra istisna belgesi olmayan gübre üreticilerine KDV istisnası uygulanamayacaktır.

Her ne kadar Tebliğ ile her altı aylık dönemden önceki iki aylık dönemler de o altı aylık dönemde yapacakları gübre üretimlerinde kullanılacak hammaddeleri istisna kapsamında temin etmeleri için belge geçerlilik süresine dahil edilmişse de, üreticilerin bu iki aylık dönemlerde ve altı aylık dönemin kendisinde istisna belgesini ellerinde bulundurmaları için bu iki aylık dönemlerden makul bir süre öncesinde gerekli başvuru işlemlerini tamamlamalarında yarar vardır.

Ayrıca istisna belgesi almak için ilk defa başvurulacak zaman olan 2016 yılında, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'na yapılacak başvuru öncesindeki dönem ile başvuru sonrasında vergi dairesinden istisna belgesi alınacak tarihe kadar geçecek dönemde yapılacak hammadde alım ve ithalatlarında KDV istisnasının uygulanması konusunda tereddüt vardır. Zira satıcılar ve gümrük idareleri, Tebliğin yürürlüğünden itibaren istisna belgesi olmaksızın istisna uygulamasında çekimser davranabilirler. Maliye İdaresinin en azından ilk başlangıç döneminde Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'na başvurduğunu belgeleyen veya onaylı listeyi (EK: 23A) üreticiler için istisna belgesi alınıncaya kadar istisna uygulanabileceğine dair bir yazı vermesinde yarar vardır. Zira bürokratik işlemlerin tamamlanması için geçecek sürede istisna kapsamında alım yapabilmelerin tek yolu budur ve idarenin işlemleri esnasında geçen süreler

dolayısıyla üreticiler mağdur edilmemelidir. Bu konuda bağlı bulunulan vergi dairelerine başvurulmasında fayda vardır. Ancak istisna belgesi alınincaya kadar yapılacak hammadde alımlarında istisna uygulanmayacak olsa bile bunlara Bakanlar Kurulu'nca tayin edilen %1'lik oran uygulanmalıdır.

İstisna belgesinin ekinde istisna kapsamında alınabilecek hammaddeye ilişkin bilgiler yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslimde bulunan satıcı, istisna belgesinin geçerli olduğu süreyi kontrol eder ve istisna belgesi ekinin hammaddeye ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, tutarı ve hammadde miktarını belirtmek suretiyle onaylar ve istisna belgesi ile eki listenin örneğini alır. Ayrıca teslimine ilişkin bu bilgiler üretici ve satıcı tarafından sisteme girilir. İstisna belgesi ve eki liste satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesine dayanılarak yapılan hammadde teslimine ilişkin faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesinin tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

Gübre üretiminde kullanılan hammaddelerin KDV ödenerek alınması halinde, ödenen bu KDV'nin istisna kapsamındaki gübre teslimine ilişkin yüklenilen KDV olarak iadesinin talep edilmesi mümkündür.

Üreticiler, istisna kapsamında almış oldukları hammaddeler ile üretmiş oldukları gübrelerin üretim, satış ve stok bilgilerini altı aylık dönemi takip eden ayın sonuna kadar vergi dairesine bir yazı ile bildirirler.

### 3. Yem Teslimlerinde İstisna Uygulaması:

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde sayılan ve hayvan yemi olarak kullanılan malların teslimi KDV'den istisnadır. Hayvanların beslenmesinde kullanılsa bile bu madde kapsamına girmeyen malların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu istisnanın uygulamasında fenni karma yem, birden fazla malın endüstriyel işlemlere tabi tutulması sonucunda hayvanların ağızdan beslenmesi için tam veya tamamlayıcı yem şeklinde kullanılabilen yemleri ifade etmektedir.

Soya fasulyesi, ayçiçeği tohumu, zeytin, şeker pancarı, pamuk tohumu ve meyvelerin özütleme işleminden arta kalan ve hayvan yemi olarak kullanılan posaları istisna kapsamında değerlendirilir.

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları istisna kapsamında değildir.

### 4. İstisnaların Beyanı:

Bu istisna kapsamındaki teslimlerin beyanı, ilgili dönem KDV beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda;

- Yem teslimleri için 325,

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübre teslimleri için 326,
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine teslimleri için ise 327 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

## 5. İade Uygulaması:

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimleri ile yem teslimlerinden doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Satış faturaları listesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından verilen tescil belgesinin örneği (yalnızca gübre teslimlerine ilişkin iade taleplerinde)
- Kapasite raporu (yalnızca gübre üreticilerinin iade taleplerinde)
- Gübre üreticilerine verilen istisna belgesi ve eki liste (EK:23B) (yalnızca gübre üreticilerine hammadde teslim edenlerin iade taleplerinde)(Bu belgenin, Tebliğin yayımından önceki dönemlere ilişkin iade taleplerinde aranmaması gerektiği açıktır.)

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendindeki istisna kapsamında temin ettiği yem ve gübreyi, yine bu istisna kapsamında teslim eden mükelleflerin, yem ve gübre alımında ödemediği KDV'yi iade olarak talep etmesi mümkün olmayıp, varsa genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle iade talep etmesi mümkündür. Bu durumda, genel giderler ve ATİK'ler nedeniyle yüklenilen KDV için iade talebinde bulunabilecek KDV tutarı, yem veya gübre satış bedeli ile bunların alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

Aynı şekilde, istisna kapsamında temin ettiği hammaddeyi kullanarak ürettiği gübreyi yine istisna kapsamında teslim eden üreticilerin bu teslimlere ilişkin iade talebinde bulunabileceği KDV tutarı, gübrenin satış bedeli ile bu gübrenin üretiminde kullanılmak üzere istisna kapsamında satın alınan hammaddenin alış bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunan tutarı aşamaz.

Mükelleflerin mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

## 6. Mütteselsil Sorumluluk:

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine tesliminde istisna belgesi ile eki listenin (EK:23B) satıcılara ibraz edilmesi, satıcıların da istisna belgesi ekinde yer alan listeyi teslim ettikleri hammadde miktarı ile fatura bilgilerini belirtmek suretiyle doldurarak onaylamaları, istisna belgesi ve eki listenin örneğini almaları şarttır.

Bu şartları sağlamadan istisna kapsamında işlem yapan satıcılar, bu istisna sebebiyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim yapılan mükellefler ile birlikte mütteselsilen sorumludur.

Kendisine, teslimin istisna kapsamına girdiğini belirten istisna belgesi ile eki liste (EK:23B) ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aramadan istisna belgesi ekinde yer alan listeyi doldurarak istisna kapsamında işlem yapar. Daha sonra işlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda belirtilen usul ve esaslar kapsamında yerine getirilir.

İstisna kapsamında temin edilen veya istisna kapsamında temin edilen hammaddeyle üretilen gübrelerin KDV hesaplanarak teslimi halinde, hammadde veya gübrenin temininde ödenmeyen KDV, satışı gerçekleştiren mükellef tarafından teslimin yapıldığı döneme ilişkin 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Bu şekilde beyan edilerek ödenen KDV için vergi ziyayı cezası hesaplanmaz. 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen bu vergi, aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. Maliye Bakanlığı'nca yapılan bu düzenleme son derece yerinde olmuştur. Zira gübre üreticilerinin hammadde alımları esnasında, bu hammaddeler ile üretecekleri gübreleri tarım amacıyla mı yoksa sınai amaçla mı satacaklarını bilmeleri mümkün değildir. Bu düzenleme sayesinde, istisna belgesinde belirtilen miktarlarla sınırlı olmak üzere, tüm hammadde alımlarının istisna kapsamında gerçekleştirilip, tarım dışındaki amaçlarla sattıkları gübreleri %18 KDV ile satıp, bunların imalatında kullandıkları ve KDV ödemeksizin temin ettikleri hammaddelere ilişkin KDV tutarlarını müeyyidesiz olarak 2 no.lu KDV beyannamesi ile ödemeleri ve bunları indirebilmeleri mümkün hale gelmiştir. Aynı imkân gübre alım satımıyla iştiğal edeler için de geçerlidir.

Saygılarımızla.