

Sirküler Tarihi : 03.07.2009
Sirküler No : 2009/088

TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN OLARAK 5904 SAYILI KANUN'DA YAPILAN DÜZENLEMELER

1. GENEL BİLGİ :

5904 Sayılı Kanun'la (R.G. 03.07.2009, 27277) yapılan vergisel düzenlemelere ilişkin açıklamalar ve değişiklik hükümleri, 2009/86 sayılı Sirkülerimizde yer almaktadır.

Diğer taraftan anılan Kanun'un 4., 8., 9., 10., 12., 14., 15. ve 20. maddeleri ile, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerde, 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında yürütülen faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin özel hükümler bulunmaktadır.

Anılan faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak getirilen ve 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren düzenlemeler, aşağıda ilgili kanunlar bazında izah edilmektedir.

2. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'nun "3/1" maddesinde ürün senedi: *"Ürünlerin mülkiyetini temsil ve rehnini temin eden, lisanslı depo işleticisince nama veya emre düzenlenmiş, teminat olarak verilebilen, ciro edilebilen veya edilemeyen ve bu Kanunda öngörülmemiş durumlarda Türk Ticaret Kanununda düzenlenen makbuz senedi hükümlerine tâbi olan kıymetli evrak"* olarak tanımlanmıştır.

Anılan Kanun'un 15'nci maddesinde; ürün senedinin, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca düzenlenen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri gibi değerlendirilmeyeceği belirtilmektedir.

Bu düzenlemeler uyarınca, 5300 Sayılı Kanun kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin sermaye piyasası aracı yahut menkul kıymet olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Zira ürün senetleri; menkul kıymetin genel tanımından farklı olarak dönemsel getiri sağlamamakta ve SPK onayı ile ihraç edilmemektedir.

Buna göre; ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği tarımsal ürünleri yetiştiren gelir vergisi mükellefleri tarafından elden çıkartılması sonucunda elde edilecek kazanç, zirai kazanç kapsamında gelir vergisine tabidir. Anılan senetlerin ticari faaliyet bünyesinde alım-satımının yapılması durumunda ise bu işlemlerden elde edilecek kazanç, gelir vergisi mükellefleri açısından ticari kazanç kapsamında gelir vergisine tabidir.

Söz konusu alım-satım faaliyetlerinin ticari faaliyet kapsamında gerçekleştirilmemesi durumunda ise bu işlemten elde edilecek kazanç; anılan senetlerin menkul kıymet olmamasından ötürü değer artış kazancı kapsamında değerlendirilemez.

Ancak yukarıda açıklandığı üzere ürün senedi, tarım ürünlerinin mülkiyetini temsil ettiğinden, ürün senedi alım-satımı ile yapılan işlem esasen fiili teslim gerçekleştirmeksizin tarım ürünlerinin teslimi mahiyetindedir. Bu nedenle ürün senedinin alım-satımı, mahiyeti itibarıyla tarım ürünlerinin alım-satımına ilişkin bir faaliyet olup, söz konusu işlemlerin ticari faaliyet olarak değerlendirilemeyecek derecede az yapılması durumunda (örneğin yılda 1 kez), arızı ticari kazançtan bahsetmek gerekecektir.

Bu durumda da ürün senetlerinin arızı olarak alım-satımından doğan kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 82/1'inci maddesi uyarınca, arızı kazanç kapsamında gelir vergisine tabi olacaktır.

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükellefleri açısından söz konusu ürün senetlerinin alım-satımından elde edilecek kazançlar her durumda kurumlar vergisine tabidir.

5904 Sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 76'ncı madde hükmü uyarınca, söz konusu ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31/12/2014 tarihine kadar **gelir vergisinden ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir**.

Ayrıca istisna edilen bu kazançlar üzerinden 31/12/2014 tarihine kadar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacaktır. Zira söz konusu istisna hükmünün bulunmaması durumunda GVK'nun 94/11'inci maddesi kapsamında, **çiftçilerden** satın alınan zirai ürünler için bir gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Anılan düzenleme uyarınca 31/12/2014 tarihine kadar elde edilecek bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmeyeceği gibi bu kazançlar verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir.

Diğer taraftan, yukarıda belirtildiği üzere ürün senetleri menkul kıymet olarak değerlendirilemeyeceğinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesi uyarınca herhangi bir tevkifat da gündeme gelmeyecektir.

3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

5904 Sayılı Kanun ile KDV Kanunu'nda yapılan değişikliklere aşağıda yer verilmiştir.

3.1. Ürün Senetlerinin Temsil Ettiği Ürünlerin Depodan Çekilmesi :

KDVK'nun 1/3-d maddesinde yapılan değişiklik, *"5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi"* KDV'ne tabi kılınmıştır. Bu düzenlemeye göre anılan ürün senetlerinin, ürünü depodan çekecek olanlara teslimi; ticari, sınai ve zirai faaliyet çerçevesinde yapılmassa dahi KDV'ne tabi olacaktır.

Ayrıca KDVK'nun 9'uncu maddesinde yapılan değişiklik ile ürün senetlerinin tesliminde KDV sorumluluğu uygulaması getirilmiş ve *"ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden, lisanslı depo işleticileri sorumlu"* tutulmuştur. Bu durumda, lisanslı depo işleticileri, senet karşılığında ürünü teslim etmeleri durumunda, ürün bedelinin tamamı üzerinden KDV tevkifatı yapacaklardır.

Bununla birlikte, KDVK'nun 10'uncu maddesinde yapılan değişiklik, KDV açısından vergiyi doğuran olay, *"ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi"* anında gerçekleşmiş sayılacaktır.

Diğer taraftan, 5907 Sayılı Kanun ile KDVK'nun 23'üncü maddesinde yapılan değişiklik ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde KDV matrahı, özel matrah şekline tabi tutulmuş ve senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri olarak belirlenmiştir.

3.2. Ürün Senetlerinin İlk Teslimleri :

Sirkülerimizin "3.1." bölümünde yer verilen hükümler tamamen, ürün senedine bağlanan tarım ürünlerinin depodan çekilmesi aşamasına ilişkin bulunmaktadır. Diğer taraftan KDVK'nun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının 1 no.lu bendi uyarınca Türkiye'de yapılan, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki teslimler KDV'ne tabi olduğundan, depodan ürününün çekilmesinden bağımsız olarak ürün senetlerinin ticari ve zirai faaliyet kapsamında teslimi, KDV'ne tabi olacaktır. Zira Sirkülerin "2"nci bölümünde açıklandığı üzere, ürün senedi tarımsal ürünün mülkiyetini temsil etmekte olup bu senedin teslimi de ürün mülkiyetinin intikali anlamına gelmektedir. Dolayısıyla fiziken bir teslim olmasa da malın tasarruf hakkının devredilmesi söz konusu olduğundan, ürün senedinin tesliminin de ilgili tarımsal ürünün tabi olduğu oranda KDV'ne tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak KDVK'nun 13'üncü maddesine eklenen (ğ) bendi ile "5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla **ilk teslimi**¹" KDV'nden istisna edilmiştir..

3.3. Ürün Senetlerinin Sonraki Teslimleri :

5904 Sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile KDVK'nun 17'inci maddesine aşağıdaki (t) fıkrası eklenmiştir.

"5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1 inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz)."

Yukarıda yer verilen madde hükmü ile ürün senetlerinin ürün ihtisas borsaları ile yetkili ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri, KDV'nden istisna edilmiştir.

3.4. Diğer Hususlar :

Sirkülerimizin "3.2" ve "3.3" bölümlerinde açıkladığı üzere, KDVK'nun 13/(ğ) ve 17/(t) maddeleri uyarınca, ürün senetlerinin ürün ihtisas borsaları ile yetkili ticaret borsaları aracılığıyla gerek ilk teslimleri gerekse sonraki teslimleri KDV'nden istisna edilmiştir.

¹ İlk teslimden kasıt, tarım ürününün lisanslı depo işletmecisine teslim edilmesi karşılığında ürünü teslim edilene ürün senedi verilmesi olmayıp, bu şekilde ürün senedi alan kişi yahut kurumlar tarafından söz konusu senedin ilk kez devredilmesidir. Zira 5300 Sayılı Kanun'un 15'inci maddesi uyarınca; ürün senedinin lisanslı depo işletmecisi tarafından teslimi (satış değil) vedia hükmünde olup, bu işlem KDV'nin konusuna girmemektedir.

Diğer taraftan 5300 Sayılı Kanun'un 22'nci maddesi uyarınca; ürün senetlerinin güven içinde ticaretinin ve takibinin yapılabilmesini teminen lisanslı depo işletmesi ile borsa arasında sözleşme yapılır. Sözleşmede; ürün senetlerinin borsaya kota ettirilmesi, hareketlerinin kontrol ve takibi, teyidi, iptali, bilgi akışının düzenli olarak sağlanması, lisanslı depodaki ürünlerin gerektiğinde borsaca incelenmesi ve kontrolü ile aralarındaki bilgi iletişim sistemi ve diğer hususlar düzenlenir.

Anılan Kanunun 3/m maddesi uyarınca "*Borsa*"; aralarındaki sözleşme çerçevesinde lisanslı depo işletmesince düzenlenen ürün senetlerinin kota ettirildiği, alım satımının yapıldığı ve hareketlerinin kontrol ve takip edildiği ürün ihtisas borsasını veya Bakanlıktan ürün senedi alım satımı konusunda izin alan ticaret borsasını ifade etmektedir.

Dolayısıyla 5300 Sayılı Kanun kapsamında düzenlenen ürün senetleri, kanuni bir zorunluluk olarak ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslim edilebilecek olup, bu şartlar altında gerçekleştirilen tüm ürün senedi teslimleri, KDV'nden müstesna olacaktır.

Ayrıca KDVK'nun 17/t maddesi uyarınca, KDV'nden istisna edilen söz konusu teslimlere ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin indirimi de mümkündür. Diğer taraftan KDVK'nun 32'nci maddesi uyarınca, anılan Kanunun 13'üncü maddesi uyarınca vergiden istisna edilen işlemlere ilişkin KDV indirim konusu yapılabilmekte, indirim yoluyla giderilemeyen KDV de iadeye konu edilmektedir. Bu nedenle ürün senetlerinin borsalar aracılığıyla ilk teslimlerine ilişkin olarak yüklenilen KDV tutarları da indirim ve iadeye konu edilebilecektir.

4. DAMGA VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

5907 Sayılı Kanun'un 20'nci maddesi ile Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümüne eklenen fıkra ile "*10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu çerçevesinde, mudi ile lisanslı depo işletmesi arasında düzenlenen mukavelenameler ve ürün senedi*" Damga Vergisi'nden istisna edilmiştir.

Saygılarımızla.