

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-120[94-2016/1009]-208994

01.03.2018

Konu : Hayvansal ürünlerde stopaj, kdv ve amortisman hk.

İlgi : 01.12.2016 tarih ve 1293060 sayılı özelge talep formu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketiniz aktifine kayıtlı araziniz üzerine yapılmakta olan çelik konstrüksiyon yapı malzemeli seralar için hesaplanacak olan amortisman tutarlarına, arazi maliyetinin ilave edilip edilmeyeceği, tarım ürünleri yetiştirmek amacıyla kullanılacak olan hayvansal gübrelerde (keçi, koyun, büyükbaş hayvan vs.) KDV oranının ne olduğu ve vergi mükellefi olmayan kişilerden temin edilecek hayvansal gübrelerde, gelir vergisi tevkifat oranının ne olduğu hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 52 nci maddesinin birinci fıkrasında, zirai faaliyetten doğan kazancın zirai kazanç olduğu, ikinci fıkrasında ise zirai faaliyetin; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan; aynı Kanunun 94 üncü maddesinde, kimlerin, hangi ödemelerden tevkifat yapmak zorunda olduğu belirlenmiş olup, aynı maddede sayılanların yine aynı maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları, aynı maddenin "Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;" başlıklı 11-a) (ii) alt bendinde; "(i) alt bendi dışında kalanlar için (2009/14592 sayılı B.K.K. ile % 2. Yürürlük; 3.2.2009)" açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu itibarla, çiftçilerden hayvansal gübrenin satın alınmasına bağlı olarak Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (11) numaralı bendi uyarınca % 2 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-b maddesinde; Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66 ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

KDV oranları, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 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 alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

Ayrıca, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine 6663 sayılı Kanun ile eklenen (1) bendinde; Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimi ile 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 atıkları 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 katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan hayvansal gübre teslimleri, 3065 sayılı Kanunun 17/4-b maddesi kapsamında istisna olup, söz konusu teslimlere ilişkin KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan, gerçek usulde gelir vergisine tabi olan çiftçilerin Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler arasında yer almayan hayvansal gübre teslimleri genel oranda (% 18) KDV'ye tabidir. Ancak, gerçek usulde gelir vergisine tabi olan çiftçilerin teslim ettikleri hayvansal gübrelerin adı geçen Bakanlık tarafından tescil edilen gübreler arasında yer alması halinde, yapılan hayvansal gübre teslimleri KDV'den istisnadır.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

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

- 269 uncu maddesinde, "*İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.*",

- 313 üncü maddesinde, "*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.*",

- 314 üncü maddesinde, "*Boş arazi ve boş arsalar amortisman tabi değildir.*

Ancak:

1. *Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;*

2. *İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar;*

Amortisman tabi tutulur.",

- 315 inci maddesinde "*Mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.*",

- 320 nci maddesinde, "*Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.*

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz."

hükümlerine yer verilmiştir.

Mezkur Kanununun 315 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismana tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı ömür ve Amortisman oranları" tesbit edilmiş ve 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki amortisman listesi ile açıklanmıştır.

Buna göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan ve envantere dahil bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması mümkün bulunmakta olup, amortisman ayrılmasına iktisadi kıymetlerin aktife girdikleri hesap döneminden itibaren başlanması icap etmektedir. Aktife girme kavramı ise, iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesini, değerlendirme gününde envantere dahil olmasını ve kullanılmaya hazır halde bulundurulmasını ifade etmekte olup, iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanması gerekli bulunmaktadır.

Bu bağlamda, Kanunun 314 üncü maddesi kapsamında amortismana tabi olan seralara bahse konu amortisman listesinin "7. Tarım" başlıklı bölümünün "7.14 Ekili ve Dikili Araziler" başlıklı alt bölümü kapsamında "7.14.13. Seralar" başlığı altında yer verilmiştir.

Bu itibarla, aktifinize kayıtlı arazi üzerindeki çelik konstrüksiyon yapı malzemeli seranın, üzerine inşa edildiği arazi maliyeti de dikkate alınmak suretiyle bahse konu amortisman listesinin "7.14.13.4 Çelik konstrüksiyon yapı malzemeli seralar" ayrımı kapsamında, 15 yıl faydalı ömür ve %6,66 amortisman oranı dikkate alınarak amortismana 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.