

Gübre Teslimleri ve Sorumlu Sıfatıyla KDV

19 Mayıs 2016 tarihli Dünya Gazetesinde yayımlanan yazımızda açıklandığı üzere; **6663** Sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanununun 13. Maddesinin birinci fıkrasına eklenen hüküm uyarınca, anılan Kanunun Resmi Gazetede yayımlandığı 10.02.2016 tarihinden itibaren yapılan;

- Anılan maddede belirtilen “**yem**”lerin,
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından “**tescil edilmiş gübre**”lerin,
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca tescil edilmiş gübrelerin “**üreticilerine**” bu ürünlerin içeriğinde bulunan **hammaddelerin**

teslimlerinde katma değer vergisi istisnası uygulanmakta, bu malların teslimlerinde KDV alınmamaktadır.

Anılan madde kapsamında katma değer vergisinden istisna edilecek gübreler; Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından “**tescil edilmiş gübre**”lerdir. Keza, tescil edilmiş gübrelerin “**üreticilerine**” bu ürünlerin içeriğinde bulunan “**hammaddeler**”in tesliminde de katma değer vergisi istisnası uygulanmaktadır.

Anılan istisna düzenlemesi ile ilgili açıklamalar 4 Ekim 2016 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan **7 Seri Nolu KDV Genel Tebliği**nde yapılmış olup, anılan açıklamalar çerçevesinde gübre ve gübre hammaddelerinin teslimlerinde istisna uygulaması şöyle olacaktır:

- Bu istisna ile tarım sektöründe faaliyette bulunan üreticilerin üzerindeki vergi yükünün ve üretim maliyetlerinin düşürülmesi amaçlandığından, tarımsal amaç dışında kullanılmak üzere satın alanlara yapılan gübre teslimleri istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.
- 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 edeceklerdir. İthalatçıların istisna kapsamında ithalat yapabilmeleri için gübreyle ilişkin tescil belgesini gümrük idaresine ibraz etmeleri gerekir.
- 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 **doğalgazın** gübre üreticilerine teslimi istisna kapsamındadır. Diğer taraftan gübrenin içeriğinde yer almayıp, gübre üretiminde farklı amaçlarla kullanılan doğalgazın (ısınma, enerji ve benzeri kullanımlar) istisna kapsamında temini mümkün değildir.
- 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.

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**” 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 süreler dışında istisna belgesi eki listede yer alan hammaddelerin istisna kapsamında temini mümkün değildir.

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.
- İstisna kapsamındaki teslimlerin beyanı, ilgili dönem KDV beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda;
 - i- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübre teslimleri için 326,
 - ii- 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.
- Gübre ve gübre hammaddeleri ilgili katma değer vergisi istisnası uygulaması nedeniyle, bu malları teslim edenler, yükledikleri halde indirim konusu yapamadıkları katma değer vergileri varsa, Katma Değer Vergisi Kanununun 32. maddesi hükmü kapsamında, bunların nakden veya mahsuben iadesini talep edebilirler. Ancak, bu 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, 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.

Müteselsil Sorumluluk

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine tesliminde istisna belgesi ile eki listenin 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 müteselsilen sorumludur.

Kendisine, teslimin istisna kapsamına girdiğini belirten istisna belgesi ile eki liste ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aramadan istisna belgesi ekinde yer alan listeyi doldurarak istisna kapsamında işlem yapar. Daha sonra işlemin, istisna için yukarıda 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 “**alıcı**”dan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda belirtilen usul ve esaslar kapsamında yerine getirilir.

Sorumlu Sıfatıyla KDV

Anılan Tebliğde; istisna kapsamında temin edilen veya istisna kapsamında temin edilen hammaddeyle üretilen gübrelerin **KDV hesaplanarak teslimi halinde**, hammadde veya gübrenin temininde ödenmeyen KDV'nin, satışı gerçekleştiren mükellef tarafından, teslimin yapıldığı döneme ilişkin 2 No.lu KDV beyannamesi ile **sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödeneceği** belirtilmiştir. Keza, bu şekilde beyan edilerek ödenen KDV için vergi ziyayı cezası hesaplanmayacağı, 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen bu verginin, aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır.

Kanımızca, KDV Kanununun 9. maddesinde yer alan “...*gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağıının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir*” hükmü yer alsa da, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği gübre teslimi veya ithalatı anında tarımsal amaçlı kullanacaklara satılmak üzere ve ilgili tescil belgesi ya da lisans belgeleri ibraz edilerek kdv istisnası uygulanarak satın alınan gübrelerin daha sonraki bir tarihte bir kısmının tarımsal amaç dışında kullanacaklara KDV hesaplanarak tesliminde sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilerek ödenmesini istemek yasanın ruhuna ve amacına uygun olmadığı gibi, vergiyi doğuran olay anındaki koşullara göre vergiye tabi olmayan bir işlemi daha sonra geriye dönük olarak vergilemeye çalışmak “vergi uygulamalarında kolaylık” prensibine de aykırıdır. Öte yandan, anılan gübrelerin tarımsal amaç dışında kullanacaklara teslimi halinde zaten genel oranda kdv hesaplanmakta ve bu hesaplanan kdv tutarından, varsa, diğer indirilecek kdv tutarları düşülerek, kalan tutar vergi dairesine ödenmektedir. Başka bir deyişle; Mali İdarenin vergi

kayı olmamaktadır. Sadece, devreden kdv tutarı yüksek ise, o aşamada kdv tutarının hazineye intikalinin gecikmiş olacağından söz edilebilir. Ancak bu husus da, KDV uygulamasının doğasında var olan bir düzenlemedir. Sadece, bu vergiyi erken almaya çalışmak KDV sistematığını bozacak bir uygulama olup, mükellefler ile Mali İdare arasında ihtilaflar yaşanmasına neden olabilecektir. Bu nedenlerle, anılan sorumluluk uygulamasından vazgeçilmelidir.