



Tasiriye
İşleminde Zirai
Vergilendirme
(Vergilendirme Belge
Düzeni ve
Muhasebeleştirilmesi)

Hazırlayanlar
Ahmet İNCEGÜL
Vergi Denetmeni
Vefa HATİPOĞLU
Vergi Denetmen Yardımcısı

I. GİRİŞ

Zirai kazançta, kesinti suretiyle vergilendirme zirai kazançta nihai vergilemenin esasını teşkil etmektedir. Ancak, işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin zirai kazançları, zirai işletme veya bilanço esasına göre tespit edilecektir. Bu ölçüleri aşmayan çiftçiler bakımından ise tevkifat nihai vergileme olacaktır. Zira Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesinde çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların aynı kanunun 94. maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 52. maddesinde zirai faaliyet ve zirai kazanç ayrıntılı bir şekilde yer almıştır. Maddede; "Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.

Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanması, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder...

Mahsullerin değerlendirilmeleri

maksadiyle ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliya aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz.

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (Adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir..." denmiştir.

Tevkifat usulünde; vergi yükümlüsü, gelirini vergisi kesilmiş olarak elde eder. Bu usulün birinci avantajı yükümlünün vergi yükünü kendi bildirimi ile ödemesi haline kıyasla, çok az hissetmesidir. İkinci avantajı ise idare ile karşı karşıya gelen yükümlü sayısını azaltmak ve vergileri çok sayıda yükümlü için tek bir bildirimle (muhtasar beyanname) tahsil etmektir. Böylece gerek mükellef gerekse vergi idaresi yönünden vergi maliyetinden önemli bir tasarruf sağlanır.

Kaynakta kesme usulü, gelir vergisi uygulamalarında bildirim usulünün kusurlarını kısmen gideren çok önemli bir destektir. Bildirime tabi matrahlarda vergi dürüstlüğü'nün sağlanamamasına karşılık, kaynakta kesme yoluyla toplanan vergiler gerçek matrahları oldukça yakından takip edebilmiştir. Bu usul ayrıca vergi borcunun geciktirilmeden peşin ödenmesini sağlar. Özellikle enflasyonlu ortamlarda beyannameli mükelleflerde ortaya çıkan vergi gelirindeki aşırma kaynakta vergilendirme ile giderilmiş olur.

Tevkifat suretiyle vergilendirilen çiftçiler defter tutmayacak ve beyanname vermeyeceklerdir. Ancak bu çiftçiler yaptıkları satış ve hizmetler dolayısıyla müstahsil makbuzu almak ve saklamak zorundadırlar.

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ise zirai işletme hesabı veya bilanço esasına göre defter tutmak ve beyanname vermek, alış ve satışları için belge almak, vermek ve bu belgeleri saklamak zorundadırlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 11 nolu bendi çiftçilerden satın alınan zirai ürünler için gelir vergisi tevkifatı yapılacağını hükme bağlamıştır. Bu tevkifatın yapılmaması halinde, ürünü çiftçiden satın alanın sorumluluğu olacaktır. Tevkifatın, ürünün çiftçiden alınması sırasında yapılması zorunludur. Gelir Vergisi tevkifatının, bu tevkifatı yapmak zorunda olanlar tarafından beyan edilmesi ve vergi dairesine yatırılması gerekmektedir. Tevkif edilen ve vergi dairesine yatırılması zorunlu olan bu vergilerin zirai ürünü satın alanların vergi borçlarına hiçbir şekilde mahsup edilmesi mümkün değildir.

III) ZEYTİNYAĞI İŞLEME FABRİKALARINDA TASİRİYE İŞLEMİ

Üzüm, zeytin gibi ürünleri sıkıp suyunu çıkarma anlamına gelen tasiriye işi, doğal olarak bu ürünlerin yetiştirildiği yörelerde yaygın olarak yapılan bir faaliyet türüdür. Öncelikle belirtmek gerekir ki tasiriye işi bir hizmet faaliyeti olup, burada herhangi bir zirai mal alım satımı söz konusu değildir.

Üretilen zeytinyağının sıkma bedeli karşılığında işletmede kalan kısma hakyag, zeytin sıkımından sonra kalan posaya da prina denilmektedir.

Tasiriye işinin bir hizmet faaliyeti olduğu, Zeytinyağı İşleme Fabrikalarının işleyişine bakılarak daha kolay anlaşılabilir. Şöyle ki; zirai ürün olan zeytin, çiftçi tarafından yağ elde etmek için fabrikaya teslim edilir. Bu zeytinlerin zeytinyağı haline getirilmesi karşılığında fabrika, ya nakit alır ya da çıkan zeytinyağının belli bir oranını ve prınayı (posa) alır (genelde uygulama da bu şekildedir).

Bu tür imalat işlemlerinde, üretimi hedeflenen ana ürünün imalatı esnasında, işletme için 2.derecede önem arz eden bir takım ürünler ortaya çıkabilir. Un fabrikasında ortaya çıkan kepek, zeytinyağı fabrikasında ise prina (posa) bu tür ürünlere örnek teşkil eder. İşte bu 2. derecede öneme sahip olan ürünler "yan ürün" olarak adlandırılmaktadır. Zirai ürünün üretim sürecinden geçirilmesi sonucunda ortaya çıkan yan ürünün de belli bir değeri vardır.

Bir üretim işletmesinde hangi ürünlerin yan ürün, hangi ürünlerin ana ürün sayılacağı konusunda bazı ölçütler belirlenmiştir. Bunlardan birisi de "İşletmenin üretim amacı dışında kaldığı halde, teknolojik nedenlerle üretilmesi zorunlu olan ürünler yan ürün, işletmenin üretmeyi hedeflediği ürünler ise ana üründür." Bu açıklamalar doğrultusunda belli bir iktisadi değere sahip olan zeytinyağının ana ürün, prinanın ise yan ürün olduğu açıktır.

Her 100 kg. zeytin sıkımından TOBB kriterlerine göre aşağıdaki belirtilen kg'de zeytinyağı ve prina elde edilmektedir.

	Zeytinyağı Oranları	Prina Oranları	Kızıl Su
El Mengenerleri	% 20	% 45	% 35
Hidrolik pres sistem	% 20-35	% 35-40	% 19-45
Kontinü sistem	% 20-25	% 50-60	% 15-30

Aydın Ticaret Odası'ndan alınan bilgi doğrultusunda yağlı prina en çok %28, yağsız prina ise en çok %10 fire vermektedir.

Yine Aydın Ticaret Odası'ndan alınan bilgi doğrultusunda Zeytinyağı fabrikalarına sıkım için getirilen zeytinden elde edilen zeytinyağının miktarının %10'unun hakyag olarak verildiği ayrıca sadece Aydın ilinde zeytinyağı fabrikalarında yakıt olarak 1 günde 1-2 ton arasında kuru prina kullanıldığı tespit edilmiştir.

III)TASİRİYE İŞLEMİNDE VERGİLEME

Hakyağ ve prinanın vergilendirilmesinde değişik yörelerde farklı uygulamalar olması, Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki görüşü ve yayınladığı özelgelerle yargı kararlarının çelişmesi, bu konunun üzerinde durulmasını gerekli kılmaktadır.

A) Hakyağ ve Prinanın Vergilendirilmesinde Maliye Bakanlığı'nın Görüşü

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılan kurumların, belirtilen diğer işlemlerin yanında 11. bentte sayıldığı üzere çiftçilerden satın aldıkları zirai ürünler için nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerde, çiftçilerin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak zorunda oldukları kabul edilmiştir.

Aynı kanunun 96. maddesinde ise ödeme deyimine açıklık getirilmiştir. Bu madde hükmüne göre hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Yine kanunun aynı maddesine göre vergi tevkifatı gayri safi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

Söz konusu iki madde hesaben yapılan ödemelerde de vergi tevkifatı yapılması gerektiği hususuna açıklık getirmektedir.

Bu konu, Maliye Bakanlığının 16.02.1989 tarih ve 13050 sayılı Genel Yazarısında řu şekilde açıklığa kavuşturulmuştur. "...Çiftçi tarafından zeytinyağı fabrikasına zeytin işleme bedelinin ayın (zeytin, yaę ve prina) olarak verilmesi halinde de bu işlem çiftçi tarafından fabrikaya zirai ürün teslimi niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla bu satış işleminin de gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması icap eder. Bu şekilde yapılan zirai ürün satışlarında, gelir vergisi tevkifatının yapılmaması, vergiden kaçınmaya yol açaacağı gibi, verginin eşitliği, vergide adalet ilkelerine de ters dūřecektir.

B) Zeytinyağı ve Prinanın Vergilendirilmesi ile İlgili Yargı Kararları

Yukarıdaki açıklamalarımızda ayrıntılı bir şekilde zeytinyağı imali karşılığında alınan hakyağın ve prinanın zirai ürün alışı mahiyetinde olduğunu ve bu alışlarda gelir vergisi tevkifatının yapılması gerektiğini açıkladık.

Konu ile ilgili birçok yargı kararı bulunmaktadır. Örneęin Danıştay 3. Dairesinin 1993/2341 esas nolu ve 1994/901 sayılı kararında Danıştay savcısı Turgut CANDAN'ın dūřüncesinin, konuyu aydınlatması bakımından kayda değer olduğu dūřüncesiyle bu savunmanın bir bölümünü olduğu gibi aktarmakta fayda gördük.

"...193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinin 5. fıkrasında, mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesinin de zirai faaliyete gireceği açıklanmış olup, buna göre zeytin ürününün değerlendirilmesi amacıyla işlenmesi niteliğinde olan sıkma işleminin zirai faaliyet, bu faaliyet sonucu elde edilen ürünün ise zirai ürün sayılacağı tabiidir. Ayrıca, fıkranın devamından, bu değerlendirme ameliyesinin çiftçiye ait işletmede yapılmasının da şart olmadığı; diğer bir anlatımla, bir başka teşebbüse ait işletmede de yapılabileceği, bu durumun faaliyetin niteliğini değiştirmeyeceği anlaşılmaktadır.

Öte yandan davacı ile çiftçiler arasındaki hukuki ilişkiye davacının zeytin sıkma işlevi açasından bakıldığında, bunun istisna akdi, olduğu görölmektedir. Ancak, Borçlar Kanununun 355. maddesinde istisna akdi, bir tarafın (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eden akit olarak tanımlanmış aynı kanunun 364. maddesinde de "işin parası, teslim zamanında ödenir" denilmek suretiyle iş sahibinin vermeyi taahhüt ettiği semenin para olduğu açıklanmıştır.

İstisna akdi ve semeni konusundaki bu yasal açıklama karşısında; olayda zeytin sıkma işi karşılığında iş sahibi çiftçilerce müteahhit davacıya verilmesi

taahhüt olunan yağ veya prinanın zeytin sıkma işinin semeni olamayacağı, iş sahibinin taahhüt ettiği semen karşılığı müteahhitçe yine iş sahibinden satın alınan emtia niteliğinde bulunduğu açıkça görülmektedir. Özel hukukda, her iki tarafının birbirine olan taahhütleri tamamen ayrı tipte, fakat denk kıymetlerdeki edimlerden oluşan bu tür hukuki ilişkilere çift tipli sözleşme denilmekte ve her edim için o edimin mahiyeten ait olduğu akit tipine ilişkin hükümlerinin uygulanması kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, davacının taahhüt ettiği zeytin sıkma hizmetine Borçlar Kanununun istisna akdine ilişkin düzenlemelerinin uygulanması gerekmektedir.

Konuyu biraz daha açmak gerekirse; bu tip hukuki ilişki ile davacı ihtiyacı olan yağ ve prınayı, çiftçi ise zeytin sıkma hizmetini para kullanmadan dolaylı biçimde elde edebilmektedir.

Davacı ve üreticinin karşılıklı taahhütlerinin işlemlerde açıkça görülmeyen karşılığı (semeni) yağ ve prinanın emsal bedelidir. Yani, davacı zeytin sıkma hizmeti karşılığında yağ ve prinanın emsal bedeli kadar bir hasılat elde ederken yağ ve prına alışı dolayısıyla bu miktar kadar da ödeme yapmaktadır. Dolayısıyla, bu bedel üzerinden, her zirai ürün satın alan gelir vergisi mükellefi gibi vergi tevkif etmesi gereklidir."

Danıştay Tetkik Hakimi ise;

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94/13. maddesinde çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller için yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılması hükmüne bağlandığı, olayda zeytin alımı bulunmayıp müstahsil tarafından sıkılmak üzere getirilen zeytinlerin sıkılması karşılığında ayın olarak elde edilen bir ücretin söz konusu olduğu, diğer bir deyişle zeytin sıkma işi bir hizmet olup karşılığının ücret olduğu, ücretin nakit yerine ayın olarak alınması halinde ise bu işlemin zirai mahsul alışı olarak kabulü mümkün bulunmadığından bu işlemin vergiye tabi tutulmasında anılan madde hükmüne uyarlık bulunmadığı" görüşünü bildirmiştir.

Karar ise ayın olarak alınan hakyag ve prinanın tevkifata tabi tutulmaması gerektiği görüşü yönünde olmuştur.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere bu karar ve bu doğrultudaki diğer kararların hizmet bedeli karşılığında ayın olarak alınan zirai ürünlerin bir teslim kabul edilmediği anlamına gelmektedir. Ancak hakyag ve prinanın tasarruf hakkı işletmeye geçmesinden ötürü burada bir teslim sözkonusudur. Maliye Bakanlığı'nın yukarıda bir bölümünü aktardığımız 16.02.1989 tarih ve

13050 sayılı yazısında bu tip yargı kararlarıyla ilgili olarak "...Vergi mahkemelerince idare aleyhine karar verilmesi halinde, bu kararların Danıştay nezdinde temyiz edilmesi, temyiz isteminde bulunulurken Danıştay'da dinleme isteminde bulunulması ve Danıştay'ca da idare aleyhine karar verilmesi halinde karar düzeltilmesi yoluna gidilmesi için Danıştay nezdinde dava açılması

Danıştay'ca verilen kararlara karşı hazırlanan dava dilekçelerine kesinlikle dinlenme talebinin olduğu şerhinin konulması, bu talebin kabul edilmesi halinde dinlenme gününün ivedilikle Bakanlığımıza bildirilmesi gerekmektedir." denmektedir. Zirai idarenin görüşü tasiriye işleminde hakyağ alınmasının (ücretin ayın olarak alınmasının) iki ayrı işlem olduğu (tasiriye ücretiyle zirai ürün satın alınması) yönündedir.

IV) DEĞERLENDİRME

Tasiriye işini yapan işletme, bu hizmetine karşılık nakit olarak bir ücret alabileceği gibi, karşılıklı anlaşma gereği imal edilen yağın belirli bir oranıyla ve yan ürün olan prinanın tamamını alabileceğini belirtmiştir.

Öncelikle bu işe karşılık olarak nakit bir ücret alınması durumunu inceleyelim. Esas olarak burada bir problemle karşılaşmamaktadır. Çünkü işletme kendisine gelen zeytini işlemiş, elde ettiği zeytinyağı ve prınayı çiftçiye vermiş karşılığında da bu işin bedeli olarak belirli bir ücret almıştır. Bu durumda işletme fason imalat yapmış olup karşılığında hizmet faturası düzenlenmesi gerekecektir. (KDV hesaplanırken %18 genel oran dikkate alınmalıdır.)

İkinci olarak hizmet bedelinin ayın olarak ödendiği durumu inceleyelim. Yani imal edilen zeytinyağının belli bir kısmı ile geriye kalan yan ürün niteliğindeki prına, işlemi yapan işletmeye verilmektedir. Açıktır ki hakbedeli olarak adlandırılan bu yağ (hakyağ) ve prına (hakprına), hizmetin bedeli olmaktadır.

Çiftçilerin yağ imalat bedelini yukarıdaki açıklamada olduğu gibi nakden ödemeleri halinde, üretilen zeytinyağı ve prına çiftçi tarafından fabrikadan alınmakta, hizmet karşılığında da para verilmektedir. Çiftçi tarafından geri alınan bu yağ ve prınanın, başka kişilere satılması halinde ise ürünü satın alan kişilerce alış bedeli üzerinden, müstahsil makbuzu düzenlenerek yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 11. bendi gereği gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Çünkü çiftçi tarafından işlenmiş zirai ürün teslimi söz konusudur.

İşletmenin hizmet bedeli olarak hakyag ve prina alması teslim hük-
mündedir. Şöyle ki hizmetin ayın olarak alınması durumunda da bu teslim ör-
tülü bir şekilde gerçekleşmektedir. Yani işletme, yağ ve prinayı, çiftçi ise zeytin
sıkma hizmetini para kullanmadan dolaylı biçimde elde etmektedir. Ancak
paranın araç olarak kullanılmamış olması, her iki tarafın taahhütlerinin hukuki
niteliğini ve vergisel boyutunu etkilemeyecektir. Üreticilere zeytin sıkma hiz-
meti arz eden işletme, bu hizmetin karşılığını prina veya hakyag olarak alması
ile söz konusu hizmetin karşılığını para olarak alıp, bu para ile aynı üretici veya
başka üreticilerden prina veya yağ satın alması arasında gerek hukuksal ni-
telik ve gerekse işlemlerin teknik mahiyeti açısından bir fark bulunmamaktadır.
Zira KDV Kanunu'nun 2. maddesinde teslimi "Teslim, bir mal üzerindeki ta-
sarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına
hareket edenlere devredilmesidir..." şeklinde tanımlamıştır. Hakyag ve pri-
nanın yağ imal işletmesinde kalmasında da bu ürünlerin tasarruf hakkı iş-
letmeye geçmektedir. Dolayısıyla burada bir teslim sözkonusudur.

Bu durumda da yapılan imalat karşılığında hizmet faturası düzenlenmesi
gerektiği açıktır.

Olaya bir de Gayri Safi Milli Hasıla açısından bakacak olursak, GSMH bir
yılıda üretilen nihai mal ve hizmetlerin piyasa fiyatları cinsinden toplamıdır. Bu
bağlamda zeytinyağı fabrikalarında ayın karşılığı yapılan imalatları iki boyutta
değerlendirebiliriz. Birinci boyut işletmenin zeytin sıkma hizmeti vermesi
(ücret), ikinci boyut ise karşılığında mal alması (hakyag ve prina) yani başka
bir bakış açısıyla çiftçinin mal satmasıdır. Her iki durumda da nihai mal ve
hizmet üretimi söz konusu olduğundan bu mal ve hizmetler GSMH'nın bir
kısımını oluşturur. Yani GSMH bu hizmet satışı ve mal alışı (çiftçinin mal satışı)
kadar artmaktadır. Vergilemenin tabanını ise GSMH oluşturur. GSMH'nın bir
kısımının vergi dışı kalması ise vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri ba-
kımından önemli sonuç doğurur.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşıldığı üzere işletmenin, hizmetin bedeli
olarak aldığı ayınların zirai ürün alışı olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi
Kanunu'nun 94. maddesinin 11-b bendi gereği bu alışların tevkifata tabi tu-
tulması gerekmektedir.

V) TASİRIYE İŞLEMİNDE BELGE DÜZENİ

Zeytinyağı imalat işletmeleri kendisine gelen ürünün niteliği gereği bu
ürünü biran önce sıkıp zeytinyağına dönüştürmek durumundadırlar. Çünkü

zeytin bekledikçe asit oranı artacak ve böylelikle kalitesi düşmüş olacaktır. Burada önem arz eden husus, zeytin çabuk işlense de işlenmese de hizmet faturasının ve müstahsil makbuzunun ne zaman düzenleneceğidir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesinin 5 numaralı bendine göre, "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami on gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır"

Zeytinyağı imalat işletmesi hizmet faturasını, zeytini çiftçiden emanet olarak aldığı anda değil de hizmetin tamamlandığı anda yani zeytinin zeytinyağına dönüştürülüp çiftçiye verildiği anda düzenlemesi gerekmektedir.

Müstahsil makbuzuyla ilgili olarak da yine aynı kanunun 235. maddesin de "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit 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 imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar" şeklindedir.

Zirai ürün olan zeytinyağı ve prinanın alışında da müstahsil makbuzunun yukarıda belirtilen maddeye göre; eğer zeytinyağı imal işi ayın karşılığı yapılıyorsa zeytinin fabrikaya tesliminde değil de, zeytinyağı ve prinanın imal edilmesinden sonra imal edilen zeytinyağının çiftçiye teslim edilmesi sırasında düzenlenmesi gerekir. Çünkü bu an işletmenin hizmet ifası karşılığında mal satın aldığı andır. Bu açıklamalardan müstahsil makbuzunun düzenlenmesinin hizmet faturasının düzenlenmiş olmasına bağlı olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü satın alınan ürünün (hakyağ ve prina) bedeli yapılan hizmet ifasıyla ödenmiş olmaktadır.

İşletmenin; zeytini, nakit karşılığı zeytinyağına dönüştürmesi halinde ise yukarıda açıklandığı üzere bir zirai ürün alış bulundurmamaktadır. Çünkü zaten işletme çıkan zeytinyağı ve prinanın tamamını çiftçiye teslim etmekte, dolayısıyla müstahsil makbuzu düzenlenmesi söz konusu olmamaktadır. Sadece yapılan hizmet ifası için yağ ve prinanın çiftçiye tesliminde fatura düzenlenmesi gerekecektir.

VI) MUHASEBE KAYIT SİSTEMİ ve BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN ÖRNEK

Bu konuyla ilgili olarak işletmelerin tuttuğu muhasebe kayıtlarında da tam bir birlik sağlanmadığı görülmektedir. Bu nedenle muhasebe kayıtlarını da

incelemek ve bu konuya açıklık getirmekte yarar gördük.

Muhasebe kayıtları, belgelerinde yer aldığı bir örnekle daha iyi anlaşılacaktır.

Örnek

Çiftçi Sedat BULUT yağ işleme fabrikası olan KÜRŞAT A.Ş.'ye 2.400 kg zeytin getirmiştir. İşletme 550 kg zeytinyağı üretmiş ve 840 kg. prinayla birlikte üretilen zeytinyağının 60 kg'sini hakyag olarak almıştır. Zeytinyağının o günkü emsal bedeli 1.750.013 TL. prinanın ise 20.119 TL.'dir.

Öncelikle işletme yaptığı iş karşılığında tasiriye faturası düzenlemek zorundadır. Faturadaki KDV dahil tutara, 60 kg hakyagın ve 840 kg prinanın emsal bedelleriyle bulunan tutarından ödenecek vergi ve fonların çıkarılması halinde ulaşılır. Çünkü ödenecek vergi ve fonların tamamı, hizmetin bedeli ayın olarak ödendiğinden ürünün emsal bedeli içinde yer alacaktır. Yani alınan malların maliyetini arttırmış olacaktır.

$$1.750.013 \times 60 \text{ kg} = 105.000.824 \text{ TL.dir.}$$

$$20.119 \times 840 \text{ kg} = \underline{16.900.002 \text{ TL.}}$$

$$121.900.826 \text{ TL.}$$

Bu tutardan yapılan kesintileri çıkartırsak işletmenin elinde kalacak KDV dahil tutara ulaşmış olacağız.

$$(\%2 \text{ stopaj}) \quad 121.900.826 \times 0.02 = 2.438.016$$

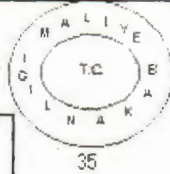
$$(\%10 \text{ fon payı}) \quad 2.438.016 \times 0.1 = 243.801$$

$$(\text{Bağkur kesintisi}) \quad 121.900.826 \times 0.01 = \underline{1.219.008}$$

$$3.900.825$$

$$121.900.826 - 3.900.825 = 118.000.000 \text{ TL.}$$

118.000.000 TL. KDV dahil tutar üzerinden iç yüzde hesaplaması ile KDV bulunarak tasiriye faturası düzenlenir. Tasiriye faturası da aşağıdaki şekilde olduğu gibidir.

KÜRŞATTorbali VD
526 004 3269YAĞ, BESİN
MADDELERİ
SAN. VE TİC. A.Ş.**FATURA**SERİ A
SIRA NO 87866
TARİH 21.11.2001Sedat BULUT
Kula beldesi Torbalı/İZMİR

35

C İ N S İ	M İ K T A R	F İ A T	T U T A R
ZEYTİN SIKMA BEDELİ			100.000.000
SIKILAN ZEYTİN 2.400 kg		% 18KDV	18.000.000
ÇIKAN YAĞ..... 550 kg		TOPLAM	118.000.000
HAKYAĞ..... 60 kg			
TESLİM			
EDİLEN YAĞ..... 490 kg			
PRİNA..... 840 kg			
YALNIZ Yüz on sekiz milyon			TL'dir
A/ÇE MATEAASI Y.Oral 89 Sk No 53 İZMİR TEL 1332 3453454 K.Altı VD 2342344322 ANLAŞMA 13.3.1998 GACİM Ekim 1998			

Kayıtları ise

120 ALICILAR	118.000.000
001 Sedat BULUT	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	100.000.000
391 HESAPLANAN KDV	18.000.000
İmal edilen zeytinyağı karşılığında edinilen bedel	

şeklinde olacaktır.

Ayrıca işletmenin, hizmetin karşılığı olarak aldığı ayını stoklarına alması ve aldığı bu mallar üzerinden müstahsil makbuzu düzenlemesi gerekecektir. Burada bir sorunla karşılaşmaktadır. Müstahsil makbuzu hangi tutar üzerinden düzenlenecektir. Öncelikle müstahsil makbuzunun ve muhasebe kayıtlarının nasıl olduğunu gördükten sonra bunu açıklayalım.

Örneğimizde 840 kg. prinayla birlikte üretilen zeytinyağının 60 kg'si hakyağ olarak alınmıştı. Zeytinyağının o günkü emsal bedeli 1.750.013 TL, prinanın ise 20.119 TL idi.

Müstahsil makbuzu aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

KÜRŞAT		YAĞ. BESİN MADDELERİ SAN. VE TİC. A.Ş.				Torbali VD 526 004 3269	
MÜSTAHSİLİN ADI: ŞÖKÜDİ		ŞEDAT BULUT		SERİ A		SIRA NO 55809	
ADRESİ:		KULA BELDESİ TORBALI		TARİH		21.11.2001	
BİREYİ ADI:		VEYSEL /ZİMİR		İL KODU 35			
DOĞUM YERİ:		KIRŞEHİR		MÜSTAHSİL			
TARİHİ:		1959		MAKBUZU			
SSK/EĞİTÜR NO:		19963822					
C İ N S İ		M İ K T A R		F İ A T		T U T A R	
Zeytin Yağı		60 kg		1.750.013		105.000.824	
Prına		840 kg		20.119		16.900.002	
YETKİLİ İMZA		MÜSTAHSİL İMZA		TOPLAM		121.900.826	
				STOPAJ %		2.438.016	
				FON %		243.801	
				BAĞKUR %		1.219.008	
				ÖDENEN MİKTAR		118.000.000	
YALNIZ		Yüz on sekiz milyon					
EVİM VERİ: YATIRIMCIYI T.C. LTD. ŞTİ. 3433 K. NO: 10 M. TEL: (222) 2544646 KORDON V.D. 2343242234 KİL NO: 45 T. R. Nİ 12.12.1999 EVİM 2000							

Muhasebe kayıtları ise şu şekilde olmalıdır.

150 İLK MADDE VE MALZEME	105.000.780	
001 Zeytinyağı		
153 TİCARİ MALLAR	16.899.960	
002 Prına		
320 SATICILAR		118.000.000
001 Sedat BULUT		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON		3.900.822
Müstahsille alınan zeytinyağı ve prına		

1 nolu Muhasebe sistemi uygulama tebliğinde 150 İLK MADDE VE MALZEME hakkında "Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır" şeklinde ifade vardır.

Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere üretimde kullanılacak zeytinyağı 150 nolu hesapta izlenecektir. Daha sonra bu ürünün satılabilir hale gelmesi için üzerinde bir takım işlemlerde bulunulacaktır (zeytinyağının şişelenmesi,

katkı maddesi katılması (kekik, sarımsak) gibi) ve satılmaya hazır hale getirilen zeytinyağı artık 152 MAMÜLLER hesabına aktarılabilecektir.

İşletme aldığı bu ürün üzerinde hiçbir işlem yapmadan, satmak amacıyla alması halinde 153 TİCARİ MALLAR hesabında izlenmesi gerektiği açıktır. Zira prına da bu şekilde alınıp satılan mallardandır. Dolayısıyla bu hesapta takip edilmesi gerekmektedir.

Kabul etmek gerekir ki yukarıda yaptığımız ilk kayıtla ikinci kayıt tamamen farklı olaylar için yapılmıştır. Çünkü, ilk kayıt hizmet ifasından dolayı yapılmış bir kayıtken ikinci kayıt çiftçi den müstahsille alınan mal için yapılan bir kayıttır.

Şimdi ikinci kayıttaki rakamlara nasıl ulaştığımız hususuna gelelim. Çiftçi, yaptırdığı imalat karşılığında işletmeye ayın değil de para ödeseydi 118.000.000 TL. ödeyecekti (100.000.000 TL. + 18.000.000 KDV) İşletme de bu malı yani zeytinyağı + prinayı dışarıdan satın alsaydı 121.900.740 TL'ye mal edecekti. 121.900.740 TL. tutar üzerinden kesinti yapıldıktan sonra çiftçiye 118.000.000 TL. kalacak. Bu da hizmet üretim bedeline eşit olacaktır. Kısacası çiftçi 118.000.000 TL'lik hizmet yaptırmış karşılığında da işletmeye nakit olarak satılsaydı kesintiden sonra kendisine 118.000.000 TL. kalacak ayın vermiştir. Ödenecek vergi ve fonların tamamı hizmetin bedeli ayın olarak ödendiğinden malın maliyetine yansımaktadır. Yani alınan malların maliyetini arttırmış olacaktır.

Yukarıda yapılan kayıtlardan sonra hem 120 ALICILAR hem de 320 SATICILAR hesaplarının alt hesaplarında yer alan çiftçi Sedat BULUT'un bu hesapları virman yapılarak karşılıklı olarak kapatılması gerekmektedir. Bu da aşağıdaki şekilde olacaktır.

320 SATICILAR	118.000.000	
001 Sedat BULUT		
120 ALICILAR		118.000.000
001 Sedat BULUT		

VII) PRINANIN İŞLETMEDE KULLANILMASI VE PRINAYLA HAK- YAĞI SATIŞI

Sıcak suya ihtiyaç duyulan zeytinyağı imalatında kuru olan prına da sıcak su elde edilmesi için elverişli bir yakıttır. Bu bakımdan işletmeler elde ettikleri prinayı ya satarlar ya da yakıt olarak kullanırlar.

A) Prinanın Yakıt Olarak Kullanılması

Yine yukarıdaki örneğimize devamla; işletmenin aldığı prinanın % 50 sini yakıt olarak kullandığını ve kalanını da sattığını farz edelim. Prinanın direk satışında bir ticari mal satışı söz konusu iken yakacak olarak kullanılan prina, hizmet üretiminde yani zeytinin zeytinyağına dönüştürülmesi işleminde kullanılmaktadır. Bir başka deyişle yakıt olarak kullanılan prina üretilen hizmet maliyetinin bir bölümünü teşkil etmektedir. Bu durumda işletmenin yakıt olarak kullandığı prinanın muhasebe kaydı ise şu şekilde olması gerekmektedir.

150 İLK MADDE VE MALZEME	8.450.000	
002 Prina		
153 TİCARİ MALLAR		8.450.000
002 Prina		

İşletmenin imalathanesinde yakacak olarak kullandığı prinanın 153 TİCARİ MALLAR hesabından 150 İLK MADDE VE MALZEME hesabına neden aktarıldığı, yine 1 Nolu Muhasebe tebliğindeki bu maddeyle ilgili açıklamayı aynen aktarırsak kolaylıkla anlaşılabacaktır. "Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulanan hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır." Prina da burada hizmet üretiminde kullanılacağından bu hesaba alınması gerekmektedir.

İşletme artık bu kayıttan sonra üretimde kullanılan prinayı hizmet üretim maliyetine atabilecektir. Bu kayıt ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MAL.	8.450.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME		8.450.000
002 Prina		

Dönem sonunda ise aşağıdaki kayıtlarla, yakılan prinayı satılan hizmet maliyetine eklemiş olacaktır.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	8.450.000	
741 HİZMET ÜRT. MLY.YNS.HS.		8.450.000

741 HİZMET ÜRT.MLYT.YNS.HS.	8.450.000	
740 HİZMET ÜRT.MLYT.HS.		8.450.000

B) Prına ve Hakyağın İşletme Tarafından Satışı

Bu ürünlerin satışında önem arz eden husus KDV oranları bakımındandır. KDV oranı zeytinyağı ve prına için farklılık göstermektedir. Zeytinyağı satışında KDV oranı, KDV Kanununda yer alan 1 Sayılı Listenin 4. maddesine göre %1 iken prına satışında oran yine aynı kanunda yer alan 2 Sayılı Listenin 5. maddesine göre %8 olarak belirlenmiştir.

İşletmenin hizmet faaliyeti karşılığı aldığı ayınları satması halinde, muhasebe kaydı yine yukarıdaki örneğimizin devamı olarak anlatıldığı takdirde daha anlaşılır olacaktır.

İşletme, 153 TİCARİ MALLAR hesabına kaydettiği prınanın yarısını 15.000.000 TL. + KDV'ye (yarısını yakıt olarak kullanmıştı), 150 İLK MADDE VE MALZEME hesabına kaydettiği hakyağını ise üzerinde bir takım işlemler yaptıktan sonra 130.000.000 TL + KDV'ye satmaktadır.

Öncelikle üzerinde işlem yapılarak satılabilir aşamaya gelen zeytinyağının artık 150 hesaptan 152 hesaba aktarılması gerekmektedir. Muhasebe kaydı ise şu şekilde olmalıdır.

152 MAMÜLLER	105.000.780	
001 Zeytinyağı		
150 İLK MADDE VE MALZEME		105.000.780
001 Zeytinyağı		

Satış kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

100 KASA	147.500.00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		145.000.000
001 Zeytinyağı	130.000.000	
002 Prına	15.000.000	
391 HESAPLANAN KDV		2.500.000
621 SAT.TİC.MAL MLYT.	113.450.780	
001 Zeytinyağı	105.000.780	
002 Prına	8.450.000	
152 MAMÜLLER		105.000.780
001 Zeytinyağı		
153 TİCARİ MALLAR		8.450.000
002 Prına		

İşletme dönem sonunda aşağıdaki kayıtlarla Satılan Ticari Malın Maliyetini Dönem Kâr Zararına aktaracaktır.

690 DÖNEM K/Z	113.450.780	
621 SAT. TİC. MAL MLYT.		113.450.780
001 Zeytinyağı	105.000.780	
002 Prına	8.450.000	

İIX) VERGİLERİN BEYANI

A) KDV Yönünden

İşletme düzenlemiş olduğu hizmet faturasını, düzenlediği ayın hasılatına dahil ederek, KDVK'nın 41. madde hükmüne göre bu ayı takip eden ayın 25. günü akşamına kadar KDV Beyannamesiyle beyan etmesi gerekmektedir.

Aynı şekilde işletme satmış olduğu prına ve zeytinyağının faturasını da düzenlediği ayın hasılatına dahil ederek bu ayı takip eden ayın 25. günü akşamına kadar beyan etmesi gerekmektedir.

B) Stopaj Yönünden

Zeytinyağı ve prına alışlarında stopajın beyanı yönünden farklılık arz eden bir durum söz konusudur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 11 nolu bendine göre işletme borsaya tescil ettirdiği ürünler için %2 (tescil ettirilmeyenlerde %4) tevkifat yapmaktadır. Zeytinyağı imal işletmeleri de çiftçiden satın aldığı zeytinyağı (hakyağ) ve prına için müstahsil makbuzu düzenlemekte ve çiftçiler adına gelir vergisi kesintisi yapmaktadırlar. Yapılan bu kesintiler vergi dairesine yatırılıp tahsilat makbuzu borsaya ibraz edilmekte, borsa da aynı gün tescil yapmaktadır. İkinci uygulama ise borsaya teminat gösterilmişse borsa yine tescili yapmakta daha sonra tescil edilen belge muhtasar beyannamesine eklenip vergi dairesine verilmektedir.

IX) SONUÇ

Vergilendirmede eşitlik ve adalet sağlanması, verginin konusuna giren alanın tamamının vergilendirilmesini gerektirmektedir.

Hizmetin bedelinin nakit yerine zirai ürün ile yapıldığı zirai ürün alışına stopaj uygulanması gerektiği halde farklı görüşteki yargı kararlarının bu-

lunması hizmet ifası ve zirai ürün satın alınması işlemlerinin iç içe geçmesinden kaynaklanmaktadır.

İşletmenin hizmet bedeli olarak hakyag ve prina alması teslim hükmündedir. Şöyle ki hizmetin ayın olarak alınması durumunda da bu teslim örtülü bir şekilde gerçekleşmektedir. Yani işletme, yağ ve prinayı, çiftçi ise zeytin sıkma hizmetini para kullanmadan dolaylı biçimde elde etmektedir. Ancak paranın araç olarak kullanılmamış olması, her iki tarafın taahhütlerinin hukuki niteliğini ve vergisel boyutunu etkilemeyecektir.

Kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilen zirai ürünlerin bir kısmının tesliminde görünüşteki değişiklikler nedeniyle vergi alınmamasının, vergilendirmede eşitlik ve adalet bakımından önemli aksaklıklar meydana getireceği dikkate alınmalıdır.

KAYNAKÇA

Gelir Vergisi Genel Tebliğ 153 Seri No.

T.C. Danıştay Kararı Esas No: 1993/234, Karar No 1994/901.

AKALP Nizamettin, Vergi Raporu, Tasiriye İşleminin Vergilendirilmesi, Ocak 1994, Sayı 8.

Gelir Vergisi Genel Tebliğ 155 Seri No.

Gelir Vergisi Genel Tebliğ 167 Seri No.

ŞENER Recep, Birleşik ve Yan Ürünlerde Maliyet Hesaplama Yöntemleri, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1984, s. 50.

T.C. Danıştay Kararı Esas No: 1990/1835, Karar No: 1990/3190

T.C. Danıştay Kararı Esas No: 1998/3114, Karar No: 2000/1702

T.C. Maliye Bakanlığı Genel Yazısı 27.05.87 - 39470.

T.C. Danıştay Kararı Esas No: 1986/2617, Karar No: 1987/436.

T.C. Maliye Bakanlığı Genel Yazısı 16.02.1989 - 13050.

BALSEVEN Hale, Türk Gelir Vergisinde Zirai Kazançlarda Kaynakta Vergileme Uygulamasının Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Mayıs 1999, Sayı 213.