



ZEYTİNYAĞI İŞLEME FABRİKALARINDA YAPILAN TASİRİYE HİZMETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ve BELGE DÜZENİ

Ahmet İNCEGÖL^(*)

1 - GİRİŞ

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 ziraat mal alım satımı söz konusu değildir.

Ancak ülkemizde zeytinyağı üretimi yapan firmalarca müstahsile ait tane zeytinlerin sıkılarak zeytinyağı haline getirilmesi ve bu hizmet bedelinin hak yağ ve prina teslim edilmek suretiyle ödenmesi oldukça yaygın bir uygulamadır.

Üretilen zeytinyağının sıkma bedeli karşı-

lığında işletmede kalan kısmına hak yağ, zeytin sıkımından sonra kalan posaya da prina denilmektedir.

Tasiriye işinin bir hizmet faaliyeti olduğu, zeytinyağı işleme fabrikalarının işleyişine bakılarak daha kolay anlaşılabilir. Şöyle ki; ziraat 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 prinayı (posa) alır. Genelde uygulama da bu ikinci şekildedir.

Bu tür imalat işlemlerinde, üretimi hedeflenen ana ürünün imalatı esnasında, işletme için ikinci derecede önem arz eden bir takım ürünler ortaya çıkabilir. Zeytinyağı fabrikasında çıkan prina (posa) bu tür ürüne örnek teşkil eder. İşte bu ikinci derecede öneme sahip olan ürünler “yan ürün” olarak adlan-

^(*) Vergi Denetmeni

dırılmaktadır. Zirai ürünün üretim sürecinden geçirilmesi sonucunda ortaya çıkan yan ürünün de belli bir değeri vardır.

TOBB kriterlerine göre, her 100 kg zeytin sıkımından elde edilen ana ürün ve yan ürün miktarları aşağıdaki gibidir;

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

Yazımızda, zeytinyağı tasiriye faaliyetinde belge düzeni ile gelir vergisi stopajı ve katma değer vergisi karşısındaki durumu açıklanmaya çalışılacaktır.

2- ZEYTİNYAĞI TASİRİYE İŞLEMİNDE BELGE DÜZENİ

2.1- Tasiriye Hizmet Bedelinin Nakit Olarak Tahsil Edilmesi Durumunda Belge Düzeni:

Tasiriye işini yapan işletmeler bu hizmetlere karşılık nakit olarak bir ücret alabileceği gibi, karşılıklı anlaşma gereği imal edilen yağın belirli bir oranıyla ve yan ürün olarak prina'nın tamamını alabilmektedir.

Zeytinyağı imalat işletmeleri kendisine gelen ürünün niteliği gereği bu ürünü biran önce sıkıp zeytinyağına dönüştürmek durumundadırlar. Çünkü zeytin bekledikçe asit oranı artacak ve böylelikle kalite düşmüş olacaktır.

Tasiriye işi bir hizmet faaliyeti olup, burada herhangi bir zirai mal alım satımı söz konusu değildir. Verilen hizmet karşılığında bir bedel alındığında karşı tarafa hizmet faturası düzenlenmesi gerekmektedir. Burada önem arzeden husus, zeytin çabuk işlense de işlenmese de hizmet faturasının ne zaman düzenleneceğidir.

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

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

Öncelikle bu işe karşılık olarak nakit bir ücret alınması durumunu inceleyelim;

Esas olarak burada bir problemle karşılaşılmamaktadır. Çünkü işletme kendisine gelen zeytini işlemiş, elde ettiği zeytinyağı ve prinayı çiftçiye vermiş karşılığında da bu işin bedeli olarak belirli bir ücret almıştır. Bu durumda işletme fason imalat yapmış olup karşılığında hizmet faturası düzenlemesi gerekecektir.

Çiftçilerin yağ imalat bedelini yukarıdaki açıklamada olduğu gibi nakden ödemeleri halinde, üretilen zeytinyağı ve prina çiftçi tarafından fabrikadan alınmakta, hizmet karşılığında da para verilmektedir.

Çiftçi tarafından geri alınan bu yağ ve prinanın 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.

2.2- Tasiriye Hizmet Bedelinin Ayın Olarak Tahsil Edilmesi Durumunda Belge Düzeni:

İkinci olarak hizmet bedelinin ayın olarak ödendiği durumu inceleyelim;

İmal edilen zeytinyağının, belirli bir kısmı ile geriye kalan yan ürün niteliğindeki prina, işlemi yapan işletmeye verilmektedir. Açıktır ki hak bedeli olarak adlandırılan bu yağ (hak yağ) ve prina (hak prina), hizmetin bedeli olmaktadır.

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

hizmetin karşılığını prina ve hak yağ olarak alması ise söz konusu hizmetin karşılığını para olarak alıp, bu para ile aynı üretici veya başka üreticilerden prina ve yağ satın alması arasında gerek hukuksal nitelik ve gerekse işlemlerin teknik mahiyeti açısından bir fark bulunmamaktadır. Zira KDV Kanunu'nun 2. maddesinde teslimi, "Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir." şeklinde tanımlanmıştır. Hak yağ ve prinanın yağ imal işletmesinde bırakılması durumunda bu ürünlerin tasarruf hakkı işletmeye geçmektedir. Dolayısıyla burada bir teslim söz konusudur

Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunlardan her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilir.

Burada zeytinyağı işletmesinin çiftçiye verdiği zeytin sıkma hizmeti karşılığında çiftçinin de işletmeye yağ ve prina teslimi söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla Zeytinyağı işletmesi çiftçiye zeytin sıkma hizmeti vermekte karşılığında da çiftçiden zeytinyağı ve prina almaktadır. Böylece bir hizmetin karşılığını mal teslimi oluşturmaktadır. Şayet burada müstahsil (çiftçi) gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi ise zeytinyağı işletmesine teslim etmiş olduğu ürünler için ayrıca bir fatura düzenlemesi ve sıkma hizmet karşılığı vermiş olduğu zeytinyağı ve prinanın emsal bedeli üzerinden vergiye tabi tutulması (% 18 oranında katma değer vergisi hesaplaması) gerekmektedir. Emsal bedeli, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacaktır.

Müstahsil gerçek usulde vergiye tabi bir çiftçi değilse katma değer vergisi kanunun 17/4-b maddesi uyarınca vergiden istisna olması nedeniyle bu teslim işlemi için herhangi bir fatura düzenlemeyecek ve katma değer vergisi de hesaplanmayacaktır. Ancak verilen hizmet karşılığı bedelsiz olarak alınmış olan zeytinyağı ve prinanın, emsal bedeli üzerinden, zeytinyağı üretimi yapan firma tarafından müstahsile hizmet faturası düzenlemesi gerekmektedir. Söz konusu faturada hizmet karşılığı alınan zeytinyağı ve prinanın kg olarak miktarının belirtilmesi ve bu miktarlar üzerinden işletmenin kayıtlarına alınması gerekmektedir. İşletme bu şekilde stok girişini yapmış olacaktır.

Yapılan emsal bedel tespitinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267'nci madde hükmünün her bir işlem için ayrı ayrı uygulanması, Çiftçi tarafından verilen yağ ve pirinanın emsal bedeli işletme için maliyet, işletmenin buna karşılık vermiş olduğu hizmetin emsal bedeli de işletme için aynı zamanda hasılat tutarlarını oluşturması gerekir.

2.3- Tasiriye Hizmet Bedelinin Ayın Olarak Tahsil Edilmesi Durumunda Düzenlenecek Fatura Örneği:

Yapılan tasiriye işlemi sonucunda , hizmetin karşılığının prina ve hak yağ olarak alması durumunda düzenlenecek hizmet faturasını aşağıdaki bir örnekle belirtelim;

NATUREL ZEYTİN
Zeytinyağı San. Ve Tic.Ltd.Şti.

Zeytin Köyü - AYDIN
Tel:725 20 20 - 0 539 563 30 31
Güzelhisar V.D. 520 032 9889



İl Kodu 09

FATURA
Seri : A

No:69947

25.02.2011

Sayın : Hanım Karaman
Adres : Tatar Memişler Köyü SÖKE

Müş V.D. : Söke V.D.

Hs No: 21456133341

MALIN CİNSİ	MİKTARI	FİYATI	TUTAR
Sıkılan Zeytin	3800 Kg		
Pirina Karşılığı	1520 Kg	0,05 TL	76,00 TL
Hakyağlık Yağ	54 Kg	4,00 TL	216,00 TL
Teslim Edilen Yağ 900 Kg			
Yalnız: ikiyüzdoksanikitürklikesidir.		TOPLAM	292,00 TL
		KDV %18	Dahil TL
		YEKÜN	292,00 TL

Bu işlem sonucu düzenlenen hizmet faturasının muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır;

153 Ticari Mallar		
153.01.Zeytin Yağı.54x4,00.....216,00	292,00	
153.02.Prına 1.520x0,05... 76,00		
600.Yurtiçi Satışlar		247,46
391 Hesaplanan KDV		44,54
İmal edilen zeytinyağı karşılığında edinilen bedel		

Burada işletmenin hem hizmet bedeli alınmış, hem de işletmenin hizmet karşılığı olarak aldığı ayını stoklarına alınmıştır. Dikkat edilmesi gereken bir durum vardır ki o da KDV hesaplanırken %18 genel oranın uygulanmasıdır. Zira fatura düzenlenirken hesaplanan %18 oranındaki KDV, hak yağ ve hak prınanın vergisi değil, hizmet bedelinin KDV sidir.

3- PRİNA ve HAK YAĞIN İŞLETME TARAFINDAN SATIŞI

İşletmenin hizmet bedeli olarak aldığı hak yağ ve prına 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.

Zeytinyağının toptan satışında uygulanacak KDV oranı %1 perakende satışında uygulanacak KDV oranı ise %8'dir. Burada fabrika sahipleri açısından perakende satışın şartlarının bilinmesi önem arz etmektedir.

Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.

İşletme sahipleri daha sonradan herhangi bir vergi yüküyle karşılaşmamak için satış yaptığı kişinin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olup olmadığını bilmesi, alıcı KDV mükellefi ise toptan satışlarda uygulanan %1 oranı, alıcı KDV mükellefi değil ise perakende satışlarda uygulanan %8 KDV oranını uygulaması gerekmektedir.

İşletmenin, prına işleme fabrikalarına yaptığı yağlı ıslak prınanın satışında düzenleyeceği faturada ise %8 oranında KDV hesaplayacaktır.

İşletmenin ayrıca , yağlı ıslak prına işleme ünitesi var ise, yağlı ıslak prınayı işleme tabi tutarak prına yağı ve kuru prına elde etmektedir. Kuru prına yakıt olarak kullanılmak amacı

ile, toz halinde veya preslenmiş olarak satılmaktadır. Her iki şekilde satışta da % 18 KDV uygulanmaktadır. Prınadan üretilen prına yağı satışında asit derecesine göre; ya yemeklik yağ, ya da sabun üretiminde kullanılacak yemeklik vasfı olmayan yağ olarak işlem görmektedir.

Bu şekilde üretilen yağ, şayet yemeklik prına yağı olarak satılıyor ise % 8, sabunluk prına yağı olarak satılıyor ise % 18 oranında KDV hesaplanacaktır.

4- PRİNANIN YAKIT OLARAK İŞLETMEDE KULLANILMASI

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

İşletmenin aldığı prınanın bir kısmını yakıt olarak kullandığını ve kalanını da sattığını farz edelim. Prınanın direk satışında bir ticarî mal satışı söz konusu iken, yakacak olarak kullanılan prına, hizmet üretiminde yani zeytinin zeytinyağına dönüştürülmesi işleminde kullanılmaktadır. Bir başka deyişle yakıt olarak kullanılan prına üretilen hizmet maliyetinin bir bölümünü teşkil etmektedir.

İşletmenin imalathanesinde yakacak olarak hizmet üretiminde kullanacağı prına, 1 Nolu Muhasebe tebliğindeki ilgili açıklama gereği, 153-Ticari Mallar hesabından çıkartılarak, 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına alınması gerekmektedir. İşletme, bu kayıttan sonra üretimde kullanılan prınayı hizmet üretim maliyetine atacaktır.

5- ZEYTİN SIKMA HİZMETİ KARŞILIĞI ALINAN ZEYTİNYAĞI ve PRİNANIN STOPAJ GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Gelir Vergisi Kanununun 94/11 maddesi uyarınca çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak, konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca çıkarılan 40 seri numaralı gelir vergisi sirkülerinde “*müstahsile ait tane zeytinlerin sıkılarak zeytinyağı hali-ne getirilmesi ve bu hizmetin bedelinin hak yağ ve prına teslim edilmek suretiyle ödemesi esnasında; sadece hizmet bedeline ilişkin teslim edilen ürünlerin emsal bedeli üzerinden uygulamanın aksine müstakar hale gelen yargı kararları doğrultusunda Gelir Vergisi Kanunun 94/11 maddesi gereğince vergi tevkifatı yapılmayacaktır.*” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Buna göre zeytin işleme fabrikalarınca, çiftçilere verilen zeytin sıkma hizmeti karşılığı alınan zeytinyağı ve prınaların zirai ürün alışı olmaması nedeniyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaması gerekir. Öte yandan verilen hizmet karşılığı alınan emtialar dışında bir alım söz konusu ise burada doğal olarak gelir vergi tevkifatı yapılması gerekecektir.

6- SONUÇ

Zeytinyağı işleme fabrikalarında yapılan tasiriye işi bir hizmet faaliyeti olup, burada herhangi bir zirai mal alım satımı söz konusu değildir. Yapılan tasiriye işlemi sonucun-

da işletmenin, hizmetin karşılığının prina ve hak yağ olarak alması durumunda, verilen hizmet karşılığı bedelsiz olarak alınmış olan zeytinyağı ve prinanın, emsal bedeli üzerinden, zeytinyağı üretimi yapan firma tarafından müstahsile hizmet faturası düzenlemesi gerekmektedir.

Zeytinyağı imalat işletmesi hizmet faturasını, zeytini çiftçiden emanet olarak aldığı anda değil de hizmetin tamamlandığı anda yani zeytinin zeytinyağına dönüştürülüp çiftçiye teslim edildiği anda düzenlemesi gerekmektedir. Dikkat edilmesi gereken bir durum vardır ki o da KDV hesaplanırken %18 genel oranın uygulanmasıdır. Zira fatura düzenlenirken hesaplanan %18 oranındaki KDV, hak yağ ve hak prinanın vergisi değil, hizmet bedelinin KDV sidir.

Zeytin işleme fabrikalarınca, çiftçilere verilen zeytin sıkma hizmeti karşılığı alınan zeytinyağı ve prinaların zirai ürün alışı olmaması nedeniyle de ayrıca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu
- Türk Gümrük Tarife Cetveli
- 24.11.2005 tarihinde yayınlanan 40 seri numaralı Gelir Vergisi Sirküleri
- Aydın Vergi Dairesi Başkanlığına verilen 05.10.2007 tarih ve 53/5328-2359-088175 sayılı özelge
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığına verilen 21.12.2006 tarih ve

B.07.GİB.4.35.17.01/KDV:02-795/2902 sayılı özelge

- Prinanın Bir Yakıt Olarak Kullanımı ve Eldesi (Esra KURTULUŞ - Hüseyin GÜNERHAN - http://www.obitet.gazi.edu.tr/makale/Makaleler/T23_Prina.htm)