



GERÇEK USULDE VERGİYE TABİ OLMAYAN ÇİFTÇİ ve MÜSTAHSİL MAKBUZU

Yavuz ÇALIK^(*)

1 - GİRİŞ

Zirai ürünler, insan hayatında oldukça geniş bir kullanım alanına sahiptir. Gıda maddeleri, ahşap ürünleri ve giyim eşyaları yoğun bir zirai faaliyet aşamasından geçerek günlük hayatımızda kullanıma sunulmaktadır. Buna bağlı olarak zirai ürünlerin üretimi de ekonomik hayatta oldukça geniş yer tutmaktadır. Zirai faaliyette bulunan çiftçilerden bir kısmı gerçek usulde vergiye tabi tutulmuş olup bir kısmı ise gerçek usulde vergiye tabi tutulmamıştır. Zirai ürünlerin gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın alınması durumunda müstahsil makbuzu ile belgelendirme esası benimsenmiştir. Bu araştırmamızda gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ve müstahsil makbuzuna ilişkin belli başlı hususlar kanuni dayanakları ile ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

2- GERÇEK USULDE VERGİYE TABİ OLMAYAN ÇİFTÇİLER ve VERGİLENDİRİLMESİ

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin vergilendirilmesine, Gelir Vergisi Kanununun zirai kazanç hakkındaki hükümlerinde değinilmiştir.

Zirai faaliyet Gelir Vergisi kanununun 52. maddesinde tanımlanmıştır:

"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 istihsalını, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder."

Zirai İşletme: Zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelerdir.

Çiftçi: Vergiye tabi olsun veya olmasın; zirai işletmeleri işleten gerçek kişilerdir. (Adi şirketler dahil)

^(*) Vergi Denetmeni

Zirai kazançta vergileme başlıklı Gelir Vergisi Kanununun 53. maddesinin 1. fıkra hükmü aşağıdaki gibidir.

“Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94’üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54’üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zira işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler. (4962 sayılı Kanunun 6’ncı maddesiyle eklenen cümle Yürürlük:07.08.2003, Geçerlilik; 01.01.2004) Ancak, çiftçiye ait olmakla beraber ziraî işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.”

Yukarıdaki kanun hükmüne göre, çiftçilerin elde ettiği kazançlar esas olarak tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir ancak,

1- 54’üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler,

2- Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olan çiftçiler,

3- On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçiler,

Gerçek usulde vergilendirilir.

Bu kıstaslara sahip olmayan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerdir. Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar: Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen kişi ve kurumlarca 11. bentte belirtilen oranlarda tevkifata tabi

tutulur. Bu tevkifat, ödemenin gerçekleştirildiği sırada yapılı ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler için nihai bir vergilendirmedir.

Gelir Vergisi Kanununun 94/1-11. maddesinde belirtilen tevkifat oranları aşağıdaki gibidir.

“Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için **(2003/6577 sayılı BKK ile % 1. Yürürlük: 01.01.2004)**

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için **(2003/6577 sayılı BKK ile % 2. Yürürlük: 01.01.2004)**

b) Diğer ziraî mahsuller için,

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için **(2003/6577 sayılı BKK ile % 2. Yürürlük: 01.01.2004)**

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için **(2003/6577 sayılı BKK ile % 4. Yürürlük:01.01.2004)**

c) Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,

i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için **(2003/6577 sayılı B.K.K. ile %2 Yürürlük; 01.01.2004)**

ii) Diğer hizmetler için **(2003/6577 sayılı B.K.K. ile %4 Yürürlük: 01.01.2004)**

d) **(4697 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 10.07.2001)** Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için, **(2003/6577 sayılı B.K.K. ile %0 Yürürlük; 01.01.2004)”**

3- MÜSTAHSİL MAKBUZU**3.1- Kanuni Düzenleme:**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 235. maddesinde:

“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. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur.

Çiftçiden avans üzerine yapılan mübayaalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir.

Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı bilgiler bulunur:

1. Makbuzun tarihi;

2. Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı unvanı ve adresi;

3. Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâhı adresi;

4. Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli;

Bu Maddede yazılı makbuzlar hiçbir resim ve harca tabi değildir.

Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.”

Hükmü yer almaktadır. Söz konusu kanun hükmüne göre sadece gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın alınan mallar için müstahsil makbuzu düzenlenebilmektedir.

3.2- Müstahsil Makbuzunu**Düzenleyecek Mükellefler:**

Müstahsil makbuzu,

a) Birinci sınıf tüccarlar

b) İkinci sınıf tüccarlar,

c) Basit usule tabi olanlar

d) Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler (Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler) tarafından, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın alınması halinde düzenlenir.

Gerçek usulde vergiye tabi olan çiftçilerden alınan mallar bu çiftçilerden alınan faturalarla belgelendirilmesi gerekir. Bu alışlar için müstahsil makbuzu düzenlenemez.

3.3- Müstahsil Makbuzu Üzerinde Yer**Alması Zorunlu Bilgiler:**

Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı bilgilerin bulunması gerekmektedir:

a) Makbuzun tarihi;

b) Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı unvanı ve adresi;

c) Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâhı adresi;

d) Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli;

Yukarıda belirtilen bilgilere ek olarak satıcı çiftçinin baba adı, doğum tarihi, nüfusa kayıtlı olduğu il, TC kimlik numarası ve benzeri bilgilere yer verilebilir. Müstahsil makbuzu üzerinde ihtiyari bilgilere yer verilmesi halinde bu bilgilerin doğruluğundan düzenleyen mükellef sorumludur. Bazı bilgilerin ihtiyari olması yanlış bilgi verilebileceği anlamına gelmemektedir. Yani ihtiyari bilgiler müstahsil makbuzunun hayali kişiler adına düzenlenip düzenlenmediğinde dikkate alınabilir.

3.4- Müstahsil Makbuzunun Düzenlenme**Zamanı:**

Müstahsil makbuzu, satın alınan malların **bedeli ödendiği** sırada düzenlenir.

Ödemenin avans şeklinde yapılması halinde ise müstahsil makbuzu **malın teslimi** sırasında

düzenlenir.

Ödemelerin mal teslim edildikten sonra taksitler halinde yapılması durumunda müstahsil makbuzu her bir ödemenin yapıldığı sırada taksit tutarında düzenlenir.

3.5- Müstahsil Makbuzunun

Düzenlenmesine İlişkin Şekil Şartları:

Malı satın alan tüccar düzenlediği müstahsil makbuzunun bir nüshasını **imzalayarak** satıcı çiftçiye vermek, diğer nüshasını da ona **imzalatıp** almak zorundadır.

Alışların temsilci tarafından yapılması halinde müstahsil makbuzunun **temsilci tarafından düzenlenip imzalanması** gerekmektedir.

Ödemelerin hesaben yapıldığı durumlarda alıcı ve satıcı yüz yüze gelmeyebilirler. Bu durumda ödeme yapıldığı sırada makbuzun düzenlenmesi, imzalanması ve imzalatırılması mümkün olmayabilir. Bu durumlar için kanun koyucu esneklik tanımamış olup ödemelerin nakden yapılacağı düşünülerek gerekli düzenlemeler buna göre yapılmıştır.

3.6- Müstahsil Makbuzu İle Fatura

Arasındaki İlişki:

a) Fatura malı satan veya hizmeti yapan tarafından düzenlenir, müstahsil makbuzu malı alan tarafından düzenlenir,

b) Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Müstahsil makbuzu ise ödeme yapıldığı sırada düzenlenir.

c) Fatura iş sahibi (Satıcı) tarafından imzalanır. Müstahsil makbuzu ise bir nüshası alıcı diğer nüshası ise satıcı tarafından imzalanır.

d) Birinci sınıf tüccarlar, ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler tarafından dü-

zenlenen müstahsil makbuzunun kendilerinde kalan nüshası, fatura yerine geçer.

3.7- Alışların Tüccarın veya Çiftçinin

Adamı Tarafından Yapılması:

Mal teslimi tüccar veya çiftçinin adamı tarafından yapıldığı takdirde makbuz bunlar tarafından düzenlenir. Ancak mal teslim anında ödeme yapılmadığı takdirde müstahsil makbuzu düzenlenemez. Çünkü müstahsil makbuzu ödeme yapıldığı sırada düzenlenir. Ödeme tüccar veya çiftçinin adamları vasıtası ile yapılıyor ise bu durumda müstahsil makbuzu söz konusu temsilciler tarafından düzenlenebilir.

4- MÜSTAHSİL MAKBUZU İLE İLGİLİ

ÖZEL DURUMLAR

4.1- Gerçek Usulde Vergiye Tabi Olmayan

Çiftçinin Başka Bir Faaliyette Bulunması:

Gelir Vergisi Kanununun 86. Maddesine göre gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin kazançları için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Yani gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi, aynı zamanda ticari veya mesleki faaliyette de bulunuyorsa; bu mükellef tarafından ticari ve mesleki kazanç nedeniyle yıllık beyanname verilmesi gerekirken; söz konusu beyannameye elde edilen zirai kazanç dahil edilmeyecektir.

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi, aynı zamanda ticari faaliyette de bulunuyorsa; bu mükellefin, ticari kazanç kapsamındaki teslim ve hizmetleri nedeniyle fatura ve perakende satış vesikası düzenleme zorunluluğu bulunsun da GVK 53. Maddede belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan zirai kazancı nedeniyle fatura ve perakende satış vesikası düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu kapsamdaki teslim

ve hizmetler alıcılar tarafından düzenlenen müstahsil makbuzlarıyla belgelendirilmelidir.

GVK/52. Maddenin 6. fıkrasında *“Satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân 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 mevzuat münhasır kalmak şartıyla dükkân ve mağaza sayılmaz.”* hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi tarafından yazıhane açılarak mahsul satışlarının buradan gerçekleştirilmesi ticari faaliyetin kapsamına girmemektedir. Ancak açılan bu yazıhanelerde kendi mahsullerinin satışı dışında başka türden faaliyetlerde de bulunulması mümkündür. (Örneğin: başka çiftçilere ait mahsullerin satılması, aracılık faaliyetleri vb.) bu durumda bu yazıhanelerin dükkân veya mağaza sayılması, buralardan elde edilen gelirlerin de ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Mahsullerin mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri aşamalar ise zirai faaliyet kapsamındadır.

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi tarafından satışların ticari faaliyet kapsamına giren mağazalarda gerçekleştirilmesi durumunda; bu çiftçi kendi mahsulleri dolayısıyla kendi adına müstahsil makbuzu düzenlemek ve GVK'nun 94/11. maddesine göre gerekli tevkifatı yapmak zorundadır. Bu şekilde temin edilen mahsullerin satışı sırasında ise fatura düzenlemek gerekecektir.

4.2- Tüccar ve Kurumlardan Yapılan

Alışlarda Müstahsil Makbuzu Düzenlenmesi:

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi tarafından satılan mahsul, tüketiciye ulaşana kadar birçok tüccar arasında el değiştirebilmektedir. Çiftçiden bir tüccar satın alarak diğer bir tüccara

veya gerçek usulde vergilendirilen çiftçiye satabilir. Aradaki mükelleflerin sayısı duruma göre değişir.

Bu durumda çiftçiden mahsulü ilk alan mükellef tarafından müstahsil makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Sonraki aşamalarda alım satım işlemleri fatura ile belgelendirilmelidir. Ürünü satın alan son mükellef tarafından satıcı çiftçi adına müstahsil makbuzu düzenlenmesi mümkün değildir.

4.3- Müstahsil Makbuzunun

İmzalatırılmaması:

Ödemelerin hesaben yapıldığı zaman telefon vb. iletişim araçları ile alınan bilgilere göre müstahsil makbuzu düzenlenebilmektedir. Böyle durumlarda makbuz ya satıcı çiftçiye imzalatırılmamakta, ya da alıcı tarafından müstahsil makbuzu düzenlenirken satıcı çiftçi yerine imza atılmaktadır. Müstahsil makbuzunun satıcıya imzalatırılması kanuni bir zorunluluk olup; aksi takdirde müstahsil makbuzunun geçerliliği olmayacaktır.

5- MÜSTAHSİL MAKBUZU İLE

YAPILAN ALIŞLAR ve KDV İLİŞKİSİ

KDV Kanunu 1/1 maddesinde *“Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler Katma Değer Vergisine tabidir:*

1. Ticarî, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,..... hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre zirai faaliyet kapsamında yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisinin konusuna dahil edilmiştir.

Ancak 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 ser-*

best meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler” vergiden istisna tutulduğundan, sadece gerçek usulde vergiye tabi çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi-ne tabidir.

Bu nedenle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden yapılan alımlar karşılığında düzenlenen müstahsil makbuzlarında Katma Değer Vergisi hesaplanmayacaktır.

6- SONUÇ

Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler ve bunlardan satın alınan mahsullerin belgelendirmesi rolünü üstlenen müstahsil makbuzu ile ilgili olarak bu çalışmada yer alan aşağıdaki hususlar önemlilik arz etmektedir.

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin elde ettikleri kazançlar: Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutularak vergilendirilmektedir.

Müstahsil makbuzu; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler tarafından, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden mahsul alımı yapılması durumunda düzenlenir. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, fatura ve müstahsil makbuzu düzenlemezler.

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan teslimler Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-b maddesi ne göre KDV’den istisna olduğu için düzenlenen müstahsil makbuzlarında KDV gösterilmez.

Müstahsil makbuzu bedelin ödendiği sırada, Ödeme avans şeklinde yapılması halinde ise mahsulün teslimi sırasında düzenlenir. Ödemelerin mahsul teslim edildikten sonra taksitler halinde yapılması durumunda ise müstahsil makbuzu her bir ödemenin yapıldığı sırada taksit tutarında düzenlenir.

Mahsulün komisyonculardan temin edilmesi halinde alım satım işlemleri fatura ile belgelendirilmelidir. Ürünü satın alanlar tarafından müstahsil makbuzu düzenlenmesi mümkün değildir.

Uygulamada önemsiz bir ayrıntı olduğu yönünde yaygın bir anlayış sergilenen müstahsil makbuzu; aslında uygulama alanı ve fonksiyonu çok geniş olan bir belgelendirme müessesesidir. Diğer taraftan ülkemizin kanayan yarası olan kayıt dışı ortamda müstahsil makbuzu düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslara yeterince riayet edildiğini düşünmek de iyimser bir tablo çizmekten öteye gitmemektedir. Umudumuz ülke ekonomisinde ki gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan kurumsal işletme modellerinin belgelendirme konusunda bahsedilen aksaklıkları ortadan kaldıracak yetkinliğe erişmesidir.