



## SERTİFİKALI TOHUMLAR ile BU TOHUMLARIN SERTİFİKASIZ OLARAK TESLİMİNDE KDV ORANI

Uğur UĞURLU(\*)

### 1 - GİRİŞ

Tarla ve laboratuvar kontrolleri sonucunda genetik, fiziksel ve biyolojik değeri tespit edilen ve bu tespitinde bir belge ile tespit edilmesi sonucu elde edilen tohumlara sertifikalı tohumluk denmektedir. Sertifikalı tohum, her türlü deneme ve inceleme yapılarak satışına izin verilen, çeşit saflığı sağlanmış tohumlardır.

Makalemizde sertifikalı tohumların teslimi ile bu tohumların sertifikasız olarak teslimi halinde uygulanacak KDV oranını açıklamaya çalışacağız.

### 2- SERTİFİKALI TOHUMLARDA KDV ORANI

Bilindiği üzere KDV oranları 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanun'un<sup>1</sup> 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinde belirtilmiştir. Söz konusu kararnameye ekli I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için KDV oranı % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için KDV oranı % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için KDV oranı % 18 olarak tespit edilmiştir.

2007/13033 sayılı Karara ekli %1 oranında KDV ye tabi olan mal veya hizmetlerin belirtildiği (I) sayılı listenin 5'inci sırasında, "**Buğday, arpa, mısır, çeltik, fasulye, yer fıstığı, ayçiçeği, soya, şeker pancarı, patates, pamuk, nohut, yonca, korunga, adi ve diğer fiğler, sorgum, sudan otu ve sorgum-sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları**" ibaresine yer verilmiştir.

Anlaşılaacağı üzere (I) sayılı listenin 5'inci sırasında net bir şekilde sertifikalı bazı tohumların %1 oranında KDV ye tabi olacağı belirtilmiştir. (I) sayılı listenin 5'inci sırasında yer almayan sertifikalı

<sup>\*)</sup> Vergi Müfettişi

<sup>1</sup> 02.11.1984 Tarih Ve 18563 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

tohumlarda ise KDV oranı, normal tohumun tabi olacağı KDV oranının da olacaktır. Bir diğer ifadeyle (I) sayılı listenin 5'inci sırasında yer almayan sertifikalı tohumlarda KDV oranı belirlenirken sertifikalı-sertifikasız tohum ayrımı yapılmayacaktır.

Bu açıklamalarımız ışığında (I) sayılı listenin 5'inci sırasında yer alan ürünlerin sertifikalı tohumlukların tesliminde toptan veya perakende ayrımı olmaksızın KDV oranı %1 olacaktır.

### 3- TOHURLARIN SERTİFİKASIZ OLARAK TESLİMİNDE KDV ORANI

Açıkladığımız üzere sertifikalı **Buğday Tohumu, Arpa Tohumu, Mısır Tohumu, Çeltik Tohumu, Fasulye Tohumu, Yer Fıstığı Tohumu, Ayçiçeği Tohumu, Soya Tohumu, Şeker Pancarı Tohumu, Patates Tohumu, Pamuk Tohumu, Nohut Tohumu, Yonca Tohumu, Korunga Tohumu, Adi ve Diğer Figlerin Tohumu, Sorgum Tohumu, Sudan Otu Ve Sorgum-Sudan Melezinin Tohumların** teslimi toptan perakende ayrımı olmaksızın KDV oranı %1 olacak iken bu ürünlerin sertifikasız olarak teslimi halinde uygulanması gereken KDV şu şekilde olacaktır.

#### a) **Buğday Tohumu, Arpa Tohumu, Mısır Tohumu, Soya Tohumu, Fasulye Tohumu, Nohut Tohumu, Patates Tohumu**

2007/13033 sayılı Karara ekli %1 oranında KDV ye tabi olan mal veya hizmetlerin belirtildiği (I) sayılı listenin 3'üncü sırasında “ **Buğday, bulgur, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil)**” ibaresine yer verilmiştir.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesininin 1/3 üncü maddesinde; (I) sayılı listenin 2/a sırasında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde bu maddenin (a) bendinde ön görülen vergi oranının (% 18), 1, 2/b ve 3'üncü sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde<sup>2</sup> ise (c) bendinde öngörülen vergi oranının (% 8) uygulanacağı belirtilmiştir.

Buna göre (I) sayılı listenin 3'üncü sırasında doğrudan tohum ifadesi geçmese de bu madde de belirtilen ürünlerin tabi olduğu KDV oranı ne ise bu ürünlerin tohumları da aynı KDV oranına tabi olacaktır.

Bu bağlamda sertifikasız **Buğday Tohumu, Arpa Tohumu, Mısır Tohumu, Soya Tohumu, Fasulye Tohumu, Nohut Tohumu, Patates Tohumunun** perakende teslimi %8 KDV ye tabi olurken, bu ürünlerin toptan teslimi %1 oranında KDV ye tabi olacaktır.

Dolayısıyla **Buğday Tohumu, Arpa Tohumu, Mısır Tohumu, Soya Tohumu, Fasulye Tohumu, Nohut Tohumu, Patates Tohumunun** sertifikalı olması durumunda, toptan ve perakende ayrımı yapılmaksızın tesliminde KDV oranı %1; sertifikalı olmaması durumunda ise KDV mükellefi olanlara tesliminde KDV oranı %1, KDV mükellefiyeti bulunmayanlara tesliminde ise KDV oranı %8 uygulanması gerekmektedir. (Buğday tohumunun rengi, cinsi ve çeşidi önemli olmadığından bu sınıflandırmaya kara buğdayda dahil olacaktır.<sup>3</sup>)

<sup>2</sup> 2007/13033 sayılı Kararın 1/4 üncü maddesinde perakende safhadaki teslimden maksadın, teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılması olduğu, ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimlerin de perakende teslim sayılacağı belirtilmiştir.

<sup>3</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 05.07.2011 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KDV-28-57 Sayılı Muktezası

**b) Sorgum Tohumu, Yonca Tohumu, Korunga Tohumu İle Adi Ve Diğer Fiğlerin Tohumu**

2007/13033 sayılı Karara ekli %8 oranında KDV ye tabi olan mal veya hizmetlerin belirtildiği (II) sayılı listenin “Diğer Mal Ve Hizmetler” başlıklı bölümünün 23’üncü sırasında “Küspe, (18/12/2007 tarihli ve 2007/13007 sayılı Kararnamenin eki İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 pozisyonunda yer alan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 pozisyonunda yer alan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları hariç) tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapiyoka (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” ibaresine yer verilmiştir.

Bu bağlamda sertifikalı **Sorgum Tohumu, Yonca Tohumu, Korunga Tohumu İle Adi Ve Diğer Fiğlerin Tohumu** tesliminde KDV oranı %1 iken sertifikasız **Sorgum Tohumu, Yonca Tohumu, Korunga Tohumu İle Adi ve Diğer Fiğ Tohumunun** tesliminde (toptan perakende ayrımı olmaksızın) KDV oranı %8 olacaktır.<sup>4</sup>

**c) Pamuk Tohumu Ve Şeker Pancarı Tohumu**

2007/13033 sayılı Karara ekli %8 oranında KDV ye tabi olan mal veya hizmetlerin belirtildiği (II) listenin A-10 uncu sırasında “Türk Gümrük Tarife cetvelinin 12 no.lu faslında yer alan mallar (yalnız sebze ve meyveler, bunların tohum, çekirdek ve sporları, nane, şeker kamışı, pamuk tohumu ve çiğiti, yağlı tohum ve meyvelerin un ve kaba unları)” ibaresine yer verilmiştir.

Bu bağlamda sertifikalı **Pamuk Tohumunun** tesliminde KDV oranı %1 iken sertifikasız **Pamuk Tohumu** tesliminde (toptan perakende ayrımı olmaksızın) KDV oranı %8 olacaktır.<sup>5</sup> Ayrıca sertifikalı pamuk tohumu üretimi sırasında ortaya çıkan atık toz ise küspe olarak kullanılabilir mahiyette olmadığından, bu ürünün toptan ve perakende teslimi % 18 oranında KDV ye tabi olacaktır.<sup>6</sup>

Diğer taraftan 2007/13033 sayılı Karara ekli II sayılı listenin A-10 uncu sırasında “Türk Gümrük Tarife cetvelinin 12 no.lu faslında yer alan mallar” dendiikten sonra parantez içi hükümde “yalnız sebze ve meyveler, bunların tohum, çekirdek ve sporları, nane, şeker kamışı, pamuk tohumu ve çiğiti, yağlı tohum ve meyvelerin un ve kaba unları” ifadesi kullanılmıştır. Buradan Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 12’inci faslında yer alan mallardan sadece parantez içi hükümde belirtilen ürünlere %8 KDV oranı uygulanacağı anlamı çıkmasına rağmen Vergi İdaresi tarafından verilen muktezalarda Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 12’nci faslında yer alan tüm mallara %8 KDV oranı uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada “...2007/13033 sayılı Karara ekli II sayılı listenin “A” bölümünün 10 uncu sırası uyarınca TGTC nin “1209.10.00.00.00 şeker pancarı tohumları” GTİP No.sunda tanımlanan şeker pancarının sertifikasız tohumunun ithal veya teslimi % 8 oranında KDV ye tabi bulunmaktadır.”<sup>7</sup> denmiştir.

<sup>4</sup> Konya Vergi Dairesi Başkanlığının 17.02.2009 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.42.16.02/KDV-2-219/297 Sayılı Muktezası

<sup>5</sup> Mersin Vergi Dairesi Başkanlığının 18.07.2011 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-701-45-38 Sayılı Muktezası

<sup>6</sup> Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 16.03.2012 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.01.16.02-2011-27490-KDV-43 Sayılı Muktezası

<sup>7</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.08.2010 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 28-301 Sayılı Muktezası

Bu bağlamda sertifikalı Şeker Pancarı **Tohumunun** tesliminde KDV oranı %1 iken sertifikasız Şeker Pancarı **Tohumunun** tesliminde (toptan perakende ayrımı olmaksızın) KDV oranı %8 olacaktır.

**d) Yerfıstığı Tohumu ve Ayçiçeği Tohumu**

2007/13033 sayılı Karara ekli %1 oranında KDV ye tabi olan mal veya hizmetlerin belirtildiği (I) sayılı listenin 1'inci sırasında "**Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği,**)" ibaresine yer verilmiştir.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinin 1/3 üncü maddesinde; (I) sayılı listenin 2/a sırasında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde bu maddenin (a) bendinde ön görülen vergi oranının (% 18), 1, 2/b ve 3'üncü sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise (c) bendinde öngörülen vergi oranının (% 8) uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu bağlamda sertifikalı **Yerfıstığı Tohumu ve Ayçiçeği Tohumu** tesliminde KDV oranı %1 iken sertifikasız **Yerfıstığı Tohumu ve Ayçiçeği Tohumunun** perakende teslimi %8 KDV ye tabi olurken, bu ürünlerin toptan teslimi %1 oranında KDV ye tabi olacaktır.

**e) Sudan Otu ve Sorgum-Sudan Melezin Tohumları**

2007/13033 sayılı Karara ekli (I) sayılı listede **Sudan Otu Ve Sorgum-Sudan Melezin Tohumlarının** teslimi (toptan perakende ayrımı olmaksızın) %1 oranında KDV ye tabi olduğu belirtilmiş olmasına rağmen bu tohumların sertifikasız olarak teslimi halinde uygulanacak KDV oranı ile ilgili 2007/13033 sayılı Karara ekli (I) sayılı ve (II) listede herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu nedenle sertifikasız **Sudan Otu Ve Sorgum-Sudan Melezin Tohumlarının** teslimi yapacak olanların konuyla ilgili Gelir İdaresinden görüş istemelerinin yararlı olduğunu düşünmekteyiz.

**4- SONUÇ**

Bilindiği üzere tarla ve laboratuvar kontrolleri sonucunda genetik, fiziksel ve biyolojik değeri tespit edilen ve bu tespitinde bir belge ile tespit edilmesi sonucu elde edilen tohumluklara sertifikalı tohumluk denmektedir.

2007/13033 sayılı Karara ekli (I) sayılı listede **Buğday Tohumu, Arpa Tohumu, Mısır Tohumu, Çeltik Tohumu, Fasulye Tohumu, Yer Fıstığı Tohumu, Ayçiçeği Tohumu, Soya Tohumu, Şeker Pancarı Tohumu, Patates Tohumu, Pamuk Tohumu, Nohut Tohumu, Yonca Tohumu, Korunga Tohumu, Adi ve Diğer Fiğlerin Tohumu, Sorgum Tohumu, Sudan Otu ve Sorgum-Sudan Melezin Tohumlarının** teslimi (toptan perakende ayrımı olmaksızın) %1 oranında KDV ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Diğer taraftan sertifikalı teslimi %1 KDV oranına tabi olan bu ürünlere ait tohumların sertifikasız olarak tesliminde ise KDV oranı farklı olmaktadır. Makalemizde yaptığımız açıklamalar çerçevesinde sertifikalı tohumların teslimi ile bu tohumların sertifikasız olarak teslimi halinde uygulanacak KDV oranı ile ilgili şu tabloyu yapabiliriz.

ÜRÜN ADI	SERTİFİKALI OLMASI HALİNDE KDV ORANI (TOPTAN VE PERAKENDE AYIRIMI YAPILMAKSIZIN)	SERTİFİKASIZ TOPTAN TESLİMİNDE KDV ORANI	SERTİFİKASIZ PERAKENDE TESLİMİNDE KDV ORANI
Buğday Tohumu	%1	%1	%8
Arpa Tohumu	%1	%1	%8
Mısır Tohumu	%1	%1	%8
Çeltik Tohumu	%1	%1	%8
Fasulye Tohumu	%1	%1	%8
Yer Fıstığı Tohumu	%1	%1	%8
Ayçiçeği Tohumu	%1	%1	%8
Soya Tohumu	%1	%1	%8
Şeker Pancarı Tohumu	%1	%8	%8
Patates Tohumu	%1	%1	%8
Pamuk Tohumu	%1	%8	%8
Nohut Tohumu	%1	%1	%8
Yonca Tohumu	%1	%8	%8
Korunga Tohumu	%1	%8	%8
Adi ve Diğer Figlerin Tohumu	%1	%8	%8
Sorgum Tohumu	%1	%8	%8