



## TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Murat GÖKKAYA<sup>(\*)</sup>

### 1 - GİRİŞ

Tarım ürünleri ticaretini kolaylaştırmak ve depolanması için yaygın bir sistem oluşturmak, ürün sahiplerinin mallarının emniyetini sağlamak ve kalitesini korumak gibi amaçlarla 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu<sup>1</sup> yürürlüğe girmiştir. Gerçekten de hasat dönemlerinde tarım ürünlerindeki arz yığılması nedeniyle fiyat düşüşlerinin yaşanması, özellikle küçük çiftçiler ile ürün sahiplerinin bankalardan kredi ve finansman sağlamalarında yaşanan güçlükler, tarım ürünlerinde pazarlama, muhafaza ve nakliye konularında yaşanan güçlükler lisanslı depoculuk sistemini zorunlu hale getirmiştir<sup>2</sup>.

Lisanslı depoculuk sisteminin kurulması aşamasında bazı zorluklar ortaya çıkmıştır. İlk yatırım maliyetinin yüksek olması ve kâr oranlarının düşük öngörülmesi bunlardan başlıcalarıdır.<sup>3</sup> 5300 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinin üzerinden sekiz yıldan fazla bir zaman geçmiş olmasına karşın, kalkınma ajansları ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin destekleri ile son bir iki yıl içinde lisanslı depo kurulması yönünde önemli adımlar atılabilmektedir. Lisanslı depoculuk kapsamında yapılacak işlemlerde doğacak vergilerin önceden öngörülebilmesi ve açık olması sistemin kurulması ve sağlıklı işleyişi açısından hayati öneme sahiptir.

Çalışmamızda tarım ürünleri lisanslı depoculuk kapsamındaki işlemlerin vergide açıklık ilkesi bağlamında katma değer vergisi karşısındaki durumunu inceleyeceğiz.

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

<sup>1</sup> 17.02.2005 tarih ve 25730 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk San. Ve Tic. A.Ş., "Lisanslı Depoculuk", (Kaynak: <http://www.tmo-tobb.lidas.com.tr/index.asp?lidas=1&sayfa=2>)

<sup>3</sup> Muhammed Raşit ÜNAL; "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk", Araştırma Raporu, Fırat Kalkınma Ajansı, Malatya 2011, s.4.

**2- TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK KAPSAMINDAKİ İŞLEMLER**

Türk tarımının kendi bünyesinde yaşanan değişimler kadar iç ve dış ekonomik koşul ve politikalarda son yıllarda meydana gelen değişiklikler, yeni tarım politikasına yönelme düşüncesini besleyen temel unsurlar olmuştur<sup>4</sup>.

5300 Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamındaki işlemler; depolamaya elverişli tarım ürününü elinde bulunduran kişinin, söz konusu ürünü lisanslı depo işleticisine teslim etmesi ve ürün senedini almasıyla başlar. Ürün senedini elinde bulunduran, belli bir müddet sonra senedi lisanslı depoya iade ederek ürünü geri alabilir. Bu durumda lisanslı depoya depolama hizmeti bedelini öder. Ya da ürün senedini borsa aracılığı ile veya doğrudan satışa sunabilir. Senedin el değiştirmesi durumunda senedin temsil ettiği ürünün depodan çekilmesi ile işlemler sona ermiş olur.

Lisanslı depo işleticisi, tarım ürünlerinin depolanması (lisanslı depoya kabul edilen ürünlerin tartılması, boşaltılması, yüklenmesi, taşınması, nakliyesi, depolamaya ve şartlara uygun hale getirilmesi ve depolanması, ürün ambalajlarının onarılması, ürünün depodan çıkarılması gibi hizmetler) işini yapan ve lisans belgesine sahip anonim şirketlerdir. Söz konusu lisans, 5300 sayılı Kanun kapsamında Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından verilen faaliyet iznini gösteren bir belgedir. Anılan Kanun'un 3'üncü ve 15'inci maddelerine göre lisanslı depo işleticisinin, ürün teslim alması durumunda ürün senedi düzenlemesi zorunludur. Söz konusu senetler teslim alınan ürünlerin mülkiyetini temsil eder.

Ürünü lisanslı depoya teslim eden veya ürün senedini elinde bulunduran kişiye ise mudi denilmektedir. İlk mudi, ürünü lisanslı depoya teslim ederek ürün senedini ilk defa alan kişidir. İlk mudi söz konusu senedi aldıktan sonra, ürünü depodan çekebilir veya ürün senedini doğrudan veya borsa aracılığı ile satabilir. Son mudi ise senedi elinde bulunduran ve senedin temsil ettiği ürünü depodan çekerek senedi lisanslı depo işleticisine iade eden kişidir. Bu arada ilk ve son mudi arasında ürün senedi bir veya daha fazla kişi arasında el değiştirebilir. 5300 Sayılı Kanunun 21'inci maddesine göre ürün senedini elinde bulunduran mudinin ürünü depodan çekmek istemesi durumunda, lisanslı depo işleticisi hukuken geçerli bir mazereti olmadıkça gecikmeksizin ürünü teslim etmek zorundadır. Ürünün lisanslı depodan çıkarılıp mudiye teslim edilmesi halinde, lisanslı depo işleticisinin ürün senedini geri alması ve iptal etmesi gerekir.

**3- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NUN İLGİLİ HÜKÜMLERİ**

Tarım ürünleri lisanslı depoculuk kapsamındaki işlemlerin katma değer vergisi açısından incelenmesinde, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/A maddesi hükmüne uygun olarak; 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>5</sup> ile getirilen özel hükümler, söz konusu hükümlerin konuluşundaki maksat, hükümlerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDV Kanunu) yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı dikkate alınarak incelenecektir.

**3.1- Verginin Konusu**

Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı şeydir. Vergi kanunlarında öncelikle verginin konusu

<sup>4</sup> ŞAHİNÖZ Ahmet; "Türkiye Ekonomisi", İmaj Yayıncılık, Ankara 2001, s.99.

<sup>5</sup> 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

belirlenir<sup>6</sup>. Diğer bir tanıma göre verginin konusu, verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur<sup>7</sup>. Verginin neyin üzerinden alınacağı, yasa koyucu tarafından belirlenmekte olup, yasalarda gösterilmiş olmadıkça herhangi bir unsur veya işlem vergilendirilemez<sup>8</sup>.

Katma değer vergisinin konusu KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun'un 1/1 inci maddesinde en genel tanım yapılmıştır. Buna göre, "ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" verginin konusunu teşkil etmektedir. Tarım ürünleri lisanslı depoculuk ile ilgili düzenleme ise Kanunu'nun 1/3-d madde hükmünde yer almaktadır. Buna göre; "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi" verginin konusunu teşkil etmektedir. Yasa koyucu 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasına yeni bir bend eklemek yerine "d" bendine tarım ürünleri lisanslı depoculuk ile ilgili hükmü ilave etmiştir. Hükmün KDV Kanunu'nun yapısındaki yeri, vergilendirme açısından gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlar ile lisanslı depoculuk kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin paralellik arz ettiğini göstermektedir.

Verginin konusu incelendiğinde, ürün senetlerinin teslimine ilişkin bir düzenleme olduğu görülecektir. KDV Kanunu'nun 1/3-d maddesi hükmünde lisanslı depolar tarafından verilen tarım ürünlerinin depolanması (lisanslı depoya kabul edilen ürünlerin tartılması, boşaltılması, yüklenmesi, taşınması, nakliyesi, depolanmaya ve şartlara uygun hale getirilmesi ve depolanması, ürün ambalajlarının onarılması, ürünün depodan çıkarılması gibi hizmetler) için herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda lisanslı depolar tarafından verilecek söz konusu hizmetler ticari faaliyet kapsamındaki hizmetler olarak KDV Kanunu'nun 1/1 hükmüne göre verginin konusuna girecektir.

Tarım ürünleri lisanslı depoculuk kapsamında, tarım ürünlerinin lisanslı depoya tesliminden sonra, lisanslı depo tarafından düzenlenen ürün senedi ürünü teslim eden çiftçi veya ürün sahibine (ilk mudî) teslim edilir. İlk mudî, söz konusu senedi ister elden ister borsa aracılığı ile satarak nakde çevirebilir. Ürün senedinin bu şekilde alınıp satılması sonucunda ürünü depodan çekecek alıcı son mudîye (senedi elinde bulunduran son kişiye) teslimi, verginin konusuna girmektedir. Ancak mudinin ürün senedini herhangi bir kişiye teslim etmeksizin belli bir müddet sonra lisanslı depoya ibraz ederek ürünü depodan çekmesi durumunda son mudî açısından verginin konusuna giren herhangi bir husus bulunmayacaktır.

### 3.2- Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde; "vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsünü vergi borçlusu haline getiren olay veya fiil olduğundan, verginin konusu ile yükümlüsü arasındaki ilişkiyi kurar<sup>9</sup>. Vergiyi doğuran olayın ne zaman ve nasıl ortaya çıktığını anlayabilmek için verginin konusunun ne olduğunun bilinmesi gerekir<sup>10</sup>.

<sup>6</sup> PEHLİVAN Osman; "Vergi Hukuku", Derya Kitabevi, Trabzon 2001, s.40.

<sup>7</sup> AKDOĞAN Abdurrahman; "Kamu Maliyesi", Gazi Kitabevi, Ankara-2007, s. 136.

<sup>8</sup> AKDOĞAN Abdurrahman; a.g.e., s. 137.

<sup>9</sup> TÜRK İsmail; "Kamu Maliyesi", Türhan Kitabevi, Ankara 2006, s.165.

<sup>10</sup> ULUATAM Özhan; Yaşar METHİBAY; "Vergi Hukuku", İmaj Yayıncılık, Ankara 2001, s. 109.

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay 10'uncu maddede düzenlenmiştir. Buna göre mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile doğar. Lisanslı depoculuk ile ilgili özel hüküm ise Kanun'un 10/k maddesinde yer almaktadır. Buna göre; *"Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi"* vergiyi doğuran olay olarak tanımlanmıştır.

Çiftçi veya ürün sahibi tarafından ürünün lisanslı depoya teslimi katma değer vergisini doğuran olay, diğer bir deyişle ürünün satışını konu alan bir durum değildir<sup>11</sup>. Vergiyi doğuran olay, lisanslı depo tarafından ürünün son mudiye teslimidir. Verginin üzerine konulduğu iktisadi unsur da (verginin konusu); son mudiye teslim edilen ürün senetleridir. Dolayısıyla vergi zaman bakımından ürünün depodan çekilmesi ile doğsa da, ürün senedi üzerinden hesaplanır. Bu durumda son mudi tarafından alınan ürün senetleri ile lisanslı depoya başvurarak, ürünleri depodan çekilmesi durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur ve katma değer vergisi, ürün senetlerinin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri üzerinden hesaplanır.

### 3.3- Vergi Sorumlusu

Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Diğer bir tanıma göre başkasının vergi borcu için vergilendirmenin maddi-şekli ödevlerini yerine getirmekle görevli tutulan üçüncü kişilere vergi sorumlusu denir<sup>12</sup>.

KDV Kanunu'nun 9/3'üncü maddesi hükmüne göre; *"5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur."* Söz konusu hüküm, yasa koyucunun lisanslı depoyu mükellef olarak görmediğini göstermektedir. Ancak Kanun'un 8 inci maddesinde katma değer vergisinin mükellefi sayılmış olmasına karşın, lisanslı depoculuk kapsamındaki işlemlere özgü bir hükme yer verilmemiştir. Daha önce vergilendirme açısından paralellik arz ettiği belirtilen müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar için de mükellefin tespitine yönelik özel bir hükme yer verilmemiştir.

Ürün senedini lisanslı depoya ibraz ederek, ürünleri depodan çekecek olan son mudinin beyan edip ödemesi gereken katma değer vergisi; lisanslı depo işleticisi tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

### 3.4- Matrahın Tayini

KDV Kanunu'nun 20'inci maddesine göre; *"Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir"*. Tarım ürünleri lisanslı depoculuk kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin tesliminde matrah ise *"Özel Matrah Şekilleri"* başlıklı 23/d maddesi hükmünde düzenlenmiştir. Buna göre; *"5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son"*

<sup>11</sup> GENCER Çağlan Ahmet; "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sistemi Ve Bu Sistemin Özel Hukuk Ve Mali Mevzuat İçindeki Yeri", Vergi Sorunları Dergisi, 2010/Mart, Sayı:258.

<sup>12</sup> ÖNCEL Mualla; KUMRULU Ahmet; ÇAĞAN Nami; "Vergi Hukuku", Turhan Kitabevi, Nisan 2007, s.75

*işlem gördüğü borsada oluşan değeri*” matrah olarak belirlenmiştir. Senet birden fazla borsada işlem görmüşse en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri esas alınacaktır. Ürün senedinin en son işlem gördüğü borsada birden fazla değerle alınıp satılması durumunda, en son alış değerinin esas alınacağı düşünülmektedir.

Lisanslı depo tarafından düzenlenerek ilk mudiye verilen ürün senedi doğrudan ya da borsada satış konusu yapılabilir. Borsada satışa konu edilmesi durumunda, ürünü depodan çekecek olan son mudi alana kadar borsada arz-talep dengesine göre farklı fiyatlarla işlem görecektir. Son mudi, senedi borsadan alıp ürünün teslimi için lisanslı depoya başvurur. Ürün lisanslı depodan çekilirken, vergi sorumlusu sıfatıyla lisanslı depo tarafından matrah, senedin en son borsada oluşan değeri üzerinden hesaplanacaktır.

### 3.5- İstisna Hükümleri

Ekonomik, sosyal, mali, siyasal, teknik sebeplerden ötürü vergi konusu tamamen, kısmen veya geçici olarak vergi kapsamı dışında tutulabilir. Bu durum vergide istisna müessesesini işaret eder<sup>13</sup>. Diğer bir ifadeyle vergi istisnası, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır<sup>14</sup>.

KDV Kanunu’nun 13/ğ maddesinde “5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi” hükmü ile ürün senetlerinin belirtilen borsalarda ilk teslimi katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

KDV Kanunu’nun 17/4-t maddesi hükmüne göre; “5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1 inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri” katma değer vergisinden istisnadır.

Ürün senetlerinin son mudiye tesliminin verginin konusuna girdiği belirtilmiş olsa da verginin konusuna girmediği halde KDV Kanunu’nun 13/ğ ve 17/4-t maddelerine göre ürün senetlerinin aşağıda sayılan borsalarda işlem görmesi şartıyla daha önceki mudilere teslimlerinin istisna olduğu belirtilmiştir<sup>15</sup>;

- Ürün ihtisas borsaları,
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları.

Ayrıca KDV Kanun’un 32’nci maddesine göre ürün senetlerinin belirtildiği gibi ilk teslimini gerçekleştiren mükellefin söz konusu senetlerin alımında yüklendiği vergileri indirim konusu yapması ve indirim konusu yapamaması durumunda iade alması mümkündür.

KDV Kanun’un 30/a maddesi hükmüne göre aynı Kanun’un 17’nci maddede sayılan (4-s bendi hariç) teslimlere ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirimi mümkün değildir. Ancak 17/4-t bendinde parantez içi ifade ile bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30’uncu maddenin bi-

<sup>13</sup> TÜRK İsmail; a.g.e., s. 164.

<sup>14</sup> AKDOĞAN Abdurrahman; a.g.e., s.151.

<sup>15</sup> ÖZTÜRK Nadir; “Tarım Ürünleri Lisanslı Depo İşletmelerince Düzenlenecek Ürün Senetlerinin Tesliminde KDV Uygulaması: Verginin Konusuna Girmeyen İşlemlerin Vergiden İstisna Edilmesi”, Yaklaşım, Mayıs 2010, Sayı 209.

rinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla ürün senetlerinin belirtilen borsalarda ilk ve son teslimleri dışındaki teslimleri vergiden istisna olmakla birlikte, bunlar nedeniyle yüklenen vergilerin indirimi mümkündür.

#### 4- SONUÇ

Vergide açıklık ilkesine göre, vergi uygulamasının başarısı ve etkinliği açısından; vergi yasalarının açık ve herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde düzenlenmiş olması<sup>16</sup>, vergiyle ilgili her hususun vergi yükümlüsü ve üçüncü şahıslar bakımından açık ve net bir şekilde düzenlenmiş olması gerekir<sup>17</sup>. Tarım ürünleri lisanslı depoculuk kapsamındaki işlemlerin katma değer vergisi karşısındaki durumu incelendiğinde aşağıda belirtilen hususların vergide açıklık ilkesi açısından yapılacak idari düzenlemelerle açıklanması gerektiği düşünülmektedir;

- 5300 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin borsada işlem görmemiş olması durumunda katma değer vergisi matrahının tayini,
- 5300 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin son mudiye tesliminde hesaplanacak verginin kanuni mükellefinin tespiti,
- 5300 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, ürünü depodan çekecek olan son mudi dışındaki kişilere tesliminin hangi hükümler kapsamında verginin konusuna alındığı ve buna paralel olarak KDV Kanunu'nun 13/ğ ve 17/4-t maddeleri ile getirilen istisna hükümleri<sup>18</sup>.

#### KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman; "Kamu Maliyesi", Gazi Kitabevi, Ankara-2007
- GENCER, Çağlan Ahmet; "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sistemi ve Bu Sistemin Özel Hukuk ve Mali Mevzuat İçindeki Yeri", Vergi Sorunları Dergisi, 2010/Mart, Sayı:258.
- ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami; "Vergi Hukuku", Turhan Kitabevi, Nisan 2007
- ÖZTÜRK, Nadir; "Tarım Ürünleri Lisanslı Depo İşletmelerince Düzenlenecek Ürün Senetlerinin Tesliminde KDV Uygulaması: Verginin Konusuna Girmeyen İşlemlerin Vergiden İstisna Edilmesi", Yaklaşım, Mayıs 2010, Sayı 209.
- PEHLİVAN, Osman; "Vergi Hukuku", Derya Kitabevi, Trabzon 2001
- ŞAHİNÖZ, Ahmet; "Türkiye Ekonomisi", İmaj Yayıncılık, Ankara 2001
- TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk San. Ve Tic. A.Ş., "Lisanslı Depoculuk" (Kaynak: <http://www.tmo-tobb.lidas.com.tr/index.asp?lidas=1&sayfa=2>)
- TÜRK, İsmail; "Kamu Maliyesi", Turhan Kitabevi, Ankara 2006
- ÜNAL, Muhammed Raşit; "Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk", Araştırma Raporu, Fırat Kalkınma Ajansı, Malatya 2011

<sup>16</sup> AKDOĞAN Abdurrahman; a.g.e., s.204

<sup>17</sup> TÜRK İsmail; a.g.e., s.138

<sup>18</sup> Söz konusu tespiti Nadir ÖZTÜRK'ün "Tarım Ürünleri Lisanslı Depo İşletmelerince Düzenlenecek Ürün Senetlerinin Tesliminde KDV Uygulaması: Verginin Konusuna Girmeyen İşlemlerin Vergiden İstisna Edilmesi" isimli makalesinde yer verilmiştir.