

ÇİFTÇİLERE YAPILAN ÖDEMELERDE TEVSİK ZORUNLULUĞU VE VERGİ TEVKİFATI UYGULAMASI İLE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR¹

OBLIGATION OF DOCUMENTATION OF PAYMENTS MADE TO FARMERS, APPLICATION OF TAX WITHHOLDING AND SPECIAL ISSUES



Ramazan AYDEMİR*

ÖZ

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere yapılan ödemelerin; aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgelerle tevsiki zorunluluğunun ve tabi olduğu zirai gelir vergisi kesintisinin uygulanmasında özellikli durumlar bulunmaktadır. Bu özellikli durumların oluşması neticesinde meydana gelebilecek cezai müeyyideler ile fazla ve yersiz tevkif edilen vergiler söz konusu olabilecektir. Bu çerçevede; çalışmamızın konusunu çiftçilere yapılan ödemelerin, tevsik zorunluluğu ve zirai gelir vergisi tevkifatı karşısındaki durumu ile bu konuda özellik arz eden hususlar oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Avans, İndirimli Tevkifat, Ticaret Borsaları.

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, K34

ABSTRACT

Payments made to farmers who are taxed on withholding basis are obliged to be proven with documents issued by intermediary financial institutions, and there are special issues on the agricultural income tax withholding. As a result of these special issues, there can be tax fines and excess tax withholding payments. In this respect, our study deals with the documentation of payments made to farmers and the state of farmers against income tax withholding, and special issues on this topic.

Keywords: Advance payment, reduced withholding, commodity exchange

JEL Classification Codes: H20, K34

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, rmzn.aydmr@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0003-0993-7791.

Aydemir, R. (Nisan 2021). Çiftçilere Yapılan Ödemelerde Tevsik Zorunluluğu ve Vergi Tevkifatı Uygulaması ile Özellik Arz Eden Durumlar, *Vergi Raporu*, 259, (77-89).

¹ Bu yazıda yapılan açıklamalar tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 18.01.2021 / M.K.T.: 26.03.2021

GİRİŞ

Çalışmamızda öncelikle zirai ürün tesliminden önce gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere yapılan avans ödemelerinin aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgelerle tevsik zorunluluğu kapsamında olup/olmayacağı ele alınacaktır. Çalışmamızın devamında söz konusu ödemelerin tabi olup/olmayacağı zirai gelir vergisi tevkifatı üzerinde durulacak ve bu tevkifatın kapsamı ele alınırken de, özellik arz eden durumlara da değinilecektir. Öncelikle Gelir Vergisi Kanunu'nun² 94'üncü maddesi hükümlerine bakılacak olursa, zirai tevkifatın uygulanması olarak iki durumun tezahür ettiği görülmektedir. Bu durumların birincisi olarak zirai ürünlerin; ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınmasında indirimli tevkifatın, ikincisi olarak ise ticaret borsalarında kayıtlı olmadan satın alınmasında indirimsiz(genel) oranda tevkifatın uygulanması yoluna gidilmesi olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, zirai ürünlerin lisanslı depoculuk kapsamında satın alınması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 76'ncı maddesi uyarınca aynı kanunun 94'üncü maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacak olması ise üçüncü durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Çiftçilere verilen avans tarihi itibarıyla ticaret borsalarında kayıt altına alınan bir işlem olmayacak olması nedeniyle yapılacak ödemenin tevsik zorunluluğunun kapsamı ve tevkifat durumu etkilenmektedir. Bu çerçevede;

Mükelleflerin ileride teslim alacağı zirai ürünlere karşılık çiftçilere yaptığı ödemelerle ilgili olarak, "borsada tescilli satışa" ait bir durumdan söz edilmesi mümkün olmayacağından bu kapsamda yapılan avans mahiyetindeki ödemelerin; tevsik zorunluluğu kapsamında olup olmayacağı ve tabi olduğu gelir vergisi kesintisinin indirimli

oranlarda uygulanıp uygulanmayacağı değerlendirilmeye çalışılacak olup konu hakkında öneri de sunulacaktır. Ayrıca ileride satın almak üzere siparişe bağlanan zirai ürünlere karşılık çiftçilere verilen avanslar üzerinden yapılacak olan tevkifatın, ileride satışın borsada tescil ettirilerek gerçekleşmesi halinde fazla ve yersiz tevkif edilen vergi oluşturup oluşturmadığı ortaya konmaya çalışılacak olup bu şekilde oluşabilecek fazla ve yersiz verginin de iade alınabilmesi hususuna değinilecektir. Diğer yandan avans ödemelerine ilişkin özellikli durumların yol açabileceği cezai müeyyidelere de kısaca değinilecektir.

1- TEVSİK UYGULAMASININ USUL VE ESASLARINA İLİŞKİN DÜZENLEME İLE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUM

Vergi kanunlarımız sıkı bir belge düzenine bağlıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun³ (VUK) 227 nci maddesi hükmüne göre, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kağıtların tevsiki mecburidir.

Mezkûr kanunun mükerrer 257 nci maddesinde, mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme hususlarında Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Bu yetkiye dayanılarak tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar (5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan banka, 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları ve 6475 sayılı Posta Hizmetle-

² 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1963 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş.) tarafından düzenlenen belgelerle tevsiki uygulamasının usul ve esasları 469, 479 ve 480 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 459 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Bu bağlamda, tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamına Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olan;

- birinci ve ikinci sınıf tüccarların,
- serbest meslek erbabının,
- kazançları basit usulde tespit olunan tüccarların,
- defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin,
- vergiden muaf esnafın,

Kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, 7.000 TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemeleri girmekte olup, yine mezkûr Tebliğde belirlenen tahsilat ve ödemeler ise tevsik zorunluluğu dışında tutulmuştur.

Buna göre, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere yapılan ödemelerin aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgelerle tevsik zorunluluğu uygulamasının usul ve esasları 480 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 459 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde⁴ belirlenmiştir. 459 Sıra No.lu Genel Tebliğde; "4.1. Kapsam ve Tutar" bölümünde, 7.000 TL'yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerin (avanslar dahil) aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu tahsilat ve ödemelerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu düzenlenmiştir. Mezkûr tebliğin "4.2. Kapsamda Olmayan Tahsilat ve Ödemeler" başlıklı bölümünün ) fıkrasında ise, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere ait ürünlerin, 18/5/2004 tarihli ve 5174

sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu kapsamında kurulan ticaret borsalarına mezkur kanunun 46'ncı maddesinde belirtilen süreler dahilinde tescil ettirilerek gerçekleştirilen satışlarına ilişkin tahsilat ve ödemelerin, aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu noktada özellik arz eden durum zirai ürünlerin tesliminden önce gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere yapılan avans ödemelerinin 7.000 TL'yi aşması halinde tevsik zorunluluğu kapsamında olup olmadığıdır. Avanslar genel olarak çiftçilerin üretim safhasında katlanacağı maliyetlere destek olunması amacıyla, ürünün olgunlaşmasından sonra teslim edilmesi konusunda verilmektedir. Satılan ürünün ticaret borsalarına kayıtlı olup olmaması yapılacak ödemenin tevsik zorunluluğu kapsamını etkilemektedir.

Bu çerçevede, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere ait ürünlerin 5174 sayılı Kanun kapsamında kurulan ticaret borsasına mezkur kanunun 46'ncı maddesinde belirtilen süreler dahilinde tescil ettirilerek satışının gerçekleştirilmesi halinde, söz konusu alımlara ilişkin ödemeler, mezkûr Tebliğin (4.2/) bölümü kapsamında tevsik zorunluluğu dışında olacaktır. Ancak mükelleflerin gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden ileride satın alacakları zirai ürünlere karşılık olmak üzere önceden yaptığı avans mahiyetindeki ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamında olacağına yönelik bir kanaate varabiliriz. Nitekim bu şekilde çiftçilere yapılan avans ödemesi anında ticaret borsalarınca tescil edilmiş bir ürün teslimi yapılmamaktadır. Bu ödemeler ileride muhtemel teslim edilecek zirai ürünlere karşılık olmak üzere verilen avanslara ilişkin olduğundan avans anında henüz kesinleşmiş bir satıştan söz edilemeyecektir. Öyle ki söz

⁴ 459 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 24.12.2015 tarih ve 29572 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

konusu siparişe ait satışlar ileride borsada tescil ettirilerek gerçekleştirilebileceği gibi borsada tescil ettirilmeden/ettirilemeden de gerçekleştirilebilir ya da ürünün tesliminin olmaması dolayısıyla verilen avanslar geri alınabilir veyahut zirai ürünlerin alımından (siparişten) vazgeçilebilir.

Konuya ilişkin 164 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde;⁵ “5590 sayılı Kanun uyarınca, borsada tescil ettirerek ürün satın alanlar, satın aldıkları zirai ürünleri borsalarda tescil ettirdiklerini, ticaret borsalarının o ürünün alımı ile ilgili olarak düzenlenen “Alım-Satım Beyannamesi” ile tevsik edeceklerdir. Bu beyanname, o ürüne ait fatura veya müstahsil makbuzu ile birlikte Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre muhafaza edilecektir. Vergi Usul Kanunu ve bu kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan genel tebliğ ve yönetmeliklere göre faturada bulunması gereken bilgilerin yanı sıra, aynı kanunun mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye dayanılarak, borsada işlem gören zirai ürün alım-satımı ile ilgili olarak düzenlenecek borsa tescil beyannamesinin tarih ve numarasının da fatura ve müstahsil makbuzunda ayrıca gösterilmesi mecburiyeti getirilmiştir.” açıklamalarına yer verilmiştir. Bu şartların yerine getirilmesi durumunda gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere yapılan ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamı dışında tutulabileceğine yönelik bir kanaate varabiliriz.

Buna göre, satın aldıkları zirai ürünleri borsalarda tescil ettirdiklerini, ticaret borsalarınınca o ürünün alımı ile ilgili olarak düzenlenen “Alım-Satım Beyannamesi” ile tevsik edenlerin bu şekilde kesinleşmiş alımlarına ilişkin çiftçilere yaptıkları ödemeler tevsik zorunluluğu kapsamı dışında tutulacaktır. Konuyu bir örnek üzerinden değerlendirecek olursak;

Örnek: Tahıl toptan ticareti (buğday, arpa, çavdar, yulaf, mısır, çeltik vb.) ile iştigal eden Bay A çiftçilerden aldığı zirai ürünleri borsalarda tescil ettirerek satın almaktadır. Bay A 2021 yılı yaz aylarında satın almak üzere sipariş ettiği arpa, buğday ve mısır hububat ürünleri için gerçek usulde vergiye tabi olmayan 10 ayrı çiftçiye 2020/ Aralık döneminde ayrı ayrı 500.000,00 TL nakit olarak ödemede bulunmuştur. Bay A 2020/Aralık döneminde yapılan toplam 5.000.00,00 TL tutarındaki avans ödemelerini yevmiye defterinde 159-Verilen Sipariş Avansları Borçlu / 100-Kasa Alacaklı hesaplar itibarıyla kayıtlara geçirmiştir.

Yukarıda da belirtilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; Bay A’nın, çiftçilere ödemiş olduğu avanslar; ticaret borsasına tescil ettirilerek gerçekleşen alımlara ilişkin olmadığından, aksine sipariş kapsamında çiftçilerden ileride teslim alacağı zirai ürünlere karşılık olmak üzere yapılan avans ödemeleri olduğundan 459 Sıra No.lu Tebliğde belirlenen usul ve esaslar dahilinde, söz konusu avans ödemelerinin tevsik zorunluluğu kapsamında olacağına yönelik bir kanaate varabiliriz. Bu bakımdan zirai ürünün; teslimi anında (borsa tescilli/tescilsiz) ödeme yapılması ya da ileride teslim alınacak olması üzerine önceden avans olarak ödeme yapılmasına göre, ödemenin mahiyeti işlemin tevsik zorunluluğu kapsamını etkilemektedir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere yapılan ödemelerin aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgelerle tevsiki uygulamasının kapsamını ödemenin mahiyetine göre şu şekilde belirtebiliriz.

- Zirai ürünlerin ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınması halinde yapılan ödemeler tevsik zorunluluğu kapsamı dışında tutulacaktır.

⁵ 164 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği 15.09.1990 tarih ve 20636 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

- Zirai ürünlerin ticaret borsalarında tescil ettirilmeksizin satın alınması halinde yapılan ödemeler tevsik zorunluluğu kapsamında olacaktır.
- Zirai ürünlerin sipariş üzerine verilen avanslar karşılığında ileride satın alınmak istenmesi halinde yapılan avans mahiyetindeki ödemeler tevsik zorunluluğu kapsamında olacaktır.

Diğer taraftan çiftçilere yapılan avans mahiyetindeki ödemelerin aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgelerle tevsiki zorunluluğuna uyulmamasının ise cezai müeyyidesi olacaktır. Buna göre her bir işlem için, VUK'un mükerrer 355'inci maddesi uyarınca maddede belirlenen hadlerden az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası tatbik edilecektir. Bu durumda, örneğimizde yer alan tutar (5.000.000,00 TL) üzerinden Bay A'ya 250.000,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi söz konusu olacaktır.

Görüleceği üzere zirai ürünlerin ticaret borsalarında tescil ettirilerek satışının gerçekleştirilmesi halinde ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak verilen avansların mezkûr tebliğin "Kapsamda Olmayan Tahsilat ve Ödemeler" başlıklı bölümünde değerlendirilmesi ve tevsik zorunluluğu dışında tutulması söz konusu olmayacağından bu ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde bu durumun göz ardı edilmesi özel usulsüzlük cezasının tatbik edilmesine yol açabilecektir.

2- ZİRAİ GELİR VERGİSİ TEVKİFATI UYGULAMASINA İLİŞKİN DÜZENLEME VE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 53'üncü maddesine göre çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine istinaden hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. Gerçek usulde vergiye ta-

bi olmayan çiftçiler hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirildiğinden, tevkifat suretiyle ödedikleri vergiler nihai vergi olacaktır. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler.

Mezkûr kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında ise, vergi tevkifatı yapacak olanlar sıralanmış ve bunların, ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiş, anılan fıkranın (11) numaralı bendinde de, vergi tevkifatı yapmakla yükümlü kişi, kurum ve kuruluşlarca çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Söz konusu aynı maddenin 11 inci bendinde; "Çiftçilerden satın alınan zirai 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 % 1,
- ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için % 2,
- b) Diğer zirai mahsuller mahsulleri için,
- i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için % 2,
- ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için % 4,"

Oranında vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılanlar tarafından yukarıda yer alan oranlar dahilinde zirai faaliyette bulunanlara avans olarak ödenenler dâhil nakden veya hesaben yapılacak ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılacaktır. Satılan ürünün ticaret borsalarına kayıtlı olup olmaması yapılacak tevkifatı etkilememektedir. Bu noktada özellik arz eden durumlar;

Zirai ürünlerin tesliminden önce gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere yapılan avans ödemelerinin indirimli oranda tevkifata tabi tutulup tutulamayacağı, indirimsiz oranda tevkifata tabi tutulması halinde daha sonra ürün teslimi

borsada gerçekleşecek olursa önceden tevkif edilen verginin kısmen fazla ve yersiz ödenen vergi niteliği oluşturup oluşturmadığıdır.

Zirai ürünlerin tesliminden önce gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere yapılan avans ödemelerinin tevkifata tabi tutulmasında hangi oranda tevkifat yapılacağına ilişkin iki görüş karşımıza çıkmaktadır. Bu görüşler izleyen bölümde açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1- Avans Ödemelerinin Genel Oranda Tevkifata Tabi Tutulması

Zirai ürünlerin tesliminden önce gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere yapılan avans ödemelerinin tevkifata tabi tutulmasında karşımıza çıkan görüşlerden birincisi “Avans Ödemelerinin Genel Oranda Tevkifata Tabi Tutulması” şeklindedir. Bir avans ödemesinin söz konusu olması halinde, avans ödemesine münhasır olmak üzere vergi tevkifatının aranacağı tabiidir. Bu bakımdan ileride yapılacak zirai ürün teslimi dolayısıyla yapılan avans ödemelerinden tevkifat yapılması zorunludur.

Zirai ürünlerin ticaret borsalarında tescil ettirilerek satışının gerçekleştirilmesine ilişkin 164 seri No.lu Tebliğde yapılan açıklamalara çalışmamızın önceki bölümünde yer verilmiş olup bu bölümde tekrardan değinilmeyecektir. Mezkûr tebliğ ile indirimli tevkifatın uygulama alanı açıklığa kavuşturulmuştur. Mezkûr tebliğ çerçevesinde, konuya ilişkin belirtilen şartların yerine getirilmesi durumunda indirimli tevkifatın yapılabilmesi mümkün olacaktır.⁶ Bu bakımdan indirimli tevkifat uygulaması, ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai ürünler için geçerli olacaktır. Ancak siparişe bağlanan ürünlerin ileride teslim alınmasına karşılık önceden çiftçilere yapılan avans ödemeleri üzerinden genel oranda tevkifat yapılması gerektiği yönünde bir kanaate varabiliriz. Nitekim zirai faaliyette bulunanlara

avans olarak ödenen tutarlar için mezkûr tebliğde belirtilen şartlar gerçekleşmeyeceğinden (avans mahiyetindeki ödemeler için ticaret borsalarınınca düzenlenen “Alım-Satım Beyannamesi” olamayacağından) gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere yapılan ödemelerde indirimli tevkifatın uygulanabilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu durumda ödemelerin indirimsiz (genel) oranda tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Konuyu çalışmamızın önceki bölümünde yer alan örnekteki koşullar üzerinden değerlendirebilirsek;

Bay A zirai ürünleri ticaret borsalarında tescil ettirerek satın aldığından indirimli oranda vergiyi tevkif etmekte olup yaptığı avans ödemelerinde de bu şekilde hareket ederek arpa, buğday ve mısır satın almak üzere yaptığı 5.000.000,00 TL avans ödemesi üzerinden (% 2) oranında 100.000,00 TL vergi tevkifatı yapmıştır. Ancak yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; çiftçilerden zirai mahsulleri (mısır, arpa vb.) ileride teslim almak üzere önceden yapılan avans ödemelerine bağlı olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin (11/b-ii) numaralı bendi uyarınca (% 4) oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Nitekim avans ödemesi mahiyetinde olan konuya ilişkin Aralık/2020 dönemi itibarıyla ticaret borsalarında tescil ettirilerek gerçekleşen satışa ait bir durumdan söz edilmesi mümkün olmayacaktır.

Örnek kapsamında 2020/Aralık döneminde çiftçilere ödenen avanslara ilişkin olarak, Bay A'nın yevmiye defterinde yer alan söz konusu kayıtlardan anlaşılacağı üzere, yapılan 5.000.000,00 TL ödemenin net ödeme olduğu kabul edilecek olup bu tutarın brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisinin (%4) oranında yapılması gerekmektedir.

Bu durumda, % 4 kesinti yapıldığından, (Brüt Tutar = Net Tutar / 0,96) formülü ile (Brüt Tu-

⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi Gelir Vergisi Kanunu Rehberi. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara. Şubat 2019. s. 197.

tar = 5.000.000,00 TL / 0,96 ⇒ 5.208.333,33 TL brüt tutar, yani net tutar ve tevkifat yapılacak tutar toplamı olacaktır. Hesaplanan bu tutar üzerinden % 4 oranında (5.208.333,33 TL * 0,04 ⇒) 208.333,33 TL vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu durumda Gelir Stopaj Vergisi farkının (208.333,33 TL – 100.000,00 TL) = 108.333,33 TL Bay A adına re'sen tarh edilmesi, re'sen tarh edilecek fark vergi üzerinden VUK'un 341. ve 344/1. maddeleri uyarınca bir (1) kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Görülebileceği üzere zirai ürünlerin ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınması halinde ödemeler üzerinden indirimli tevkifatın yapılabilmesi mümkün olacaktır. Ancak verilen avanslar için mezkûr tebliğde belirtilen şartlar gerçekleşmiş olamayacağından bu ödemeler üzerinden indirimli tevkifatın yapılabilmesi mümkün olmayacaktır. Avans mahiyetindeki ödemelere ilişkin bu durumun göz ardı edilmesi(indirimli tevkifatın uygulanması) ileride cezalı tarhiyatların tatbik edilmesine yol açabilecektir.

2.2- Avans Ödemelerinin İndirimli Oranda Tevkifata Tabi Tutulması

İkinci görüş ise "Avans Ödemelerinin İndirimli Oranda Tevkifata Tabi Tutulması" görüşüdür. 185 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde zirai ürün alımları dolayısıyla avans ödemelerinin yapılması halinde bu ödemeler üzerinden tevkifat yapılacağı açıklığa kavuşturulmuştur. Ancak yapılacak olan tevkifatın indirimli oranda mı, genel oranda uygulanacağına dair bir açıklama bulunmamaktadır.

Bu çerçevede 185 seri No.lu Tebliğin 6'ncı bölümünde; alivre satış; satıcının, bir malın belli bir vade içinde teslimini taahhüt etmesi şeklinde açıklanarak, henüz yetişmemiş mahsullerin alivre satılabileceği belirtilmiştir. Aynı bölümün (a) bendinde; alivre işlemin ticaret borsasında tescilinde, ayrı bir tescil beyannamesi düzenleneceği ve işlemin bu beyanname ile tescil edi-

leceği belirtilmiştir. Yine aynı bölümün (b) ve (d) bentlerinde ise; alivre işlemlerin borsaya tescili anında herhangi bir bedel ödemesinin söz konusu olmaması halinde tevkifatın aranılmayacağı, avans ödemesinin olması halinde ise avans ödemesine münhasır olmak üzere vergi tevkifatının aranılacağı belirtilmiştir. Mezkûr tebliğin aynı bölümün (c) bendinde de; zirai ürünün teslimi ile alivre işlemin sona ereceği, bu nedenle, zirai ürünün teslimi sırasında borsa tescili yapılacağı ve bu tescil ile birlikte alivre muamele tesciline ait beyannamenin de kapatılacağı belirtilmiştir.

Borsada işlem gören zirai ürün alım-satımı ile ilgili olarak düzenlenecek borsa tescil beyannamesine ilişkin açıklamalara 164 seri No. lu Tebliğde çerçevesinde çalışmamızın önceki bölümünde yer verilmiştir. Buna göre, borsada tescil ettirerek ürün satın alanlar, satın aldıkları zirai ürünleri borsalarda tescil ettirdiklerini, ticaret borsalarınca o ürünün alımı ile ilgili olarak düzenlenen "Alım-Satım Beyannamesi" ile tevsik edecek olup zirai ürün alım sırasında yapılan ödemeleri indirimli tevkifata tabi tutabileceklerdir. Ancak zirai ürün tesliminden önce yapılan avans ödemesi anında ticaret borsalarınca o ürünün alımı ile ilgili olarak düzenlenen "Alım-Satım Beyannamesi" söz konusu olmayacaktır. Avans ödemesi anında alivre muamele tesciline ait beyanname söz konusu olabilecektir.

Peki, alivre işleme ait tescil edilen beyannamenin tevsiki ile indirimli tevkifatın yapılabilmesi mümkün olacak mıdır? Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin (11) numaralı bendi ve 164 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde açıklama yapacak olursak; kanun hükmüne göre, indirimli tevkifatın uygulanabilmesi ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için geçerli olacaktır. Mezkur tebliğ uyarınca da indirimli tevkifatın uygulanabilmesi ticaret borsalarınca o ürünün alımı ile ilgili olarak düzenlenen "Alım-Satım Beyannamesinin" tevsiki ile geçerli olacaktır. Bu

bakımdan avans ödemelerine ilişkin bu şartlar gerçekleşmiş olamayacağından ileride yapılacak zirai ürün teslimi dolayısıyla yapılan avans ödemelerinden indirimli tevkifatın yapılabilmesinin mümkün olmayacağına yönelik bir kanaate varabiliriz. Aslında şu ana kadar ki yapılan açıklamalar birinci görüşü (indirimsiz oranda tevkifat yapılmasını) destekler niteliktedir.

Diğer taraftan, zirai ürünlerin tesliminden önce çiftçilere yapılan avans ödemelerinin indirimsiz oranda tevkifata tabi tutulması halinde daha sonra ürün teslimi borsada gerçekleşecek olursa, genel oranın indirimli orana indirgenmesi gerektiği hasebiyle önceden tevkif edilen verginin kısmen fazla ve yersiz ödenen vergi niteliği oluşturup oluşturmadığı sorunu ortaya çıkacaktır. Bu durumda avans ödemesi anında indirimsiz (genel-% 4) oranda tevkifat yapılmış olacaktır. Ancak daha sonra ürün borsada tescil ettirilerek satın alınacağı için indirimli (% 2) oranda tevkifat yapılması gerektiğinden, önceden yapılan tevkifatın bir kısmının fazla ve yersiz tevkif edilen vergi olarak karşımıza çıkacağına yönelik bir kanaate varabiliriz. Bu şekilde oluşabilecek fazla ve yersiz vergi tevkifatına ilişkin açıklamalarımıza çalışmamızın 3. bölümünde yer verilecektir.

İkinci görüşe göre, bu şekilde oluşabilecek fazla ve yersiz vergi tevkifatına ilişkin mükellefin vergi dairesine başvurarak ödediği verginin ret ve iade edilmesi mükellef ve vergi idaresi açısından zaman ve emek kaybına yol açacaktır. Bu durumda 185 seri No.lu Tebliğde açıklanan alivresinde işlemlerde, işlem sırasında bir avans ödemesinin söz konusu olması halinde avans ödemesinin düzenlenecek "alivresinde işlem beyannamesi" ile tevsik edilmesi sağlanacak olup, ödenen avansların indirimli oranda tevkifata tabi tutulabilmesi mümkün olacaktır.

Ancak mezkur tebliğe göre indirimli tevkifatın yapılabilmesi ürünün borsada satışı ile mümkün olacağı için avans ödemesi döneminde yapılacak olan vergi incelemelerinde veya vergi idaresince yapılacak yaygın ve yoğun denetimlerde

yetkililere alım-satım beyannamesi ve o ürüne ait fatura veya müstahsil makbuzu ibraz edilemeyecektir. Bu durumda avans mahiyetindeki ödemeler üzerinden tevkifatın indirimli oranda uygulanması denetimlerde gelir stopaj vergisi açısından tevkifatın genel orana tamamlanması gerektiği dolayısıyla cezalı tarhiyatlara yol açabilecektir. Bu noktada avans ödemesi sırasında indirimli tevkifatın yapılabilmesi yönünden bir öneri sunulacaktır. Konuya ilişkin mezkur tebliğde düzenleme yapılarak, çiftçiye ödenen avansların "alivresinde işlem beyannamesi" ile tevsik edilmesi halinde bu ödemelerin indirimli oranda tevkifata tabi tutulabilmesinin mümkün olacağı düşünülmektedir. Mezkur tebliğde zirai ürünün teslimi sırasında borsa tescili yapılacağı ve bu tescil ile birlikte alivresinde muamele tesciline ait beyannamenin de kapatılacağı belirtilmiştir. Böylece alivresinde muamele tesciline ait beyannamenin yerini ürünün alım-satım beyannamesi alacaktır. Alım-satım beyannamesi ile de indirimli tevkifatın yapılabileceği aşıkardır. Bu durumda ürün tesliminden önce ödenen avanslar üzerinden yapılmış olan indirimli tevkifat aynen geçerli olacaktır. Ancak ürün tesliminden önce ödenen avanslar üzerinden genel oranda tevkifat yapılmış olsaydı bu sefer zirai ürünün teslimi sırasında borsa tescili yapılacağı için genel oranın indirimli orana indirgenmesi gerekeceği yönünde bir kanaate varabiliriz. Bu lüzum üzerine de önceden yapılan tevkifatın kısmen fazla ve yersiz tevkif edilen vergi niteliği kazanacağı düşünülmektedir. Konu ile ilgili mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan özelge talep etmeleri yerinde olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin (11) numaralı bendi ve 164 ile 185 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde, çiftçilere yapılan ödemeler üzerinden uygulanması gereken gelir vergisi tevkifatının kapsamını ödemenin mahiyetine göre şu şekilde belirtebiliriz.

- Zirai ürünlerin ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınması halinde yapılan ödemelerin indirimli oranda tevkifata tabi tutulması,
- Zirai ürünlerin ticaret borsalarında tescil ettirilmeksizin satın alınması halinde yapılan ödemelerin genel oranda tevkifata tabi tutulması,
- Zirai ürünlerin sipariş üzerine verilen avanslar karşılığında ileride satın alınmak istenmesi halinde yapılan avans mahiyetindeki ödemelerin birinci görüşe göre genel oranda tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

İkinci görüşe göre ise verilen avansların indirimli oranda tevkifata tabi tutulabileceği düşünülmektedir. Bu görüş kapsamında açıklamaya çalıştığımız önerimiz üzerine indirimli tevkifatın uygulanabilmesi daha doğru bir yol olacaktır. Aksi halde mükelleflerin vergi idaresine başvurarak fazla tevkif edilen vergiyi iade almak istemeleri mükellef ve idare açısından zaman ve emek israfa neden olacaktır.⁷

2.3- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kapsamındaki Zirai Mahsuller İçin Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 76'ncı maddesinde, 10.2.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna edilen bu kazançlar üzerinden 94'üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verile-

cek beyannamelere dahil edilmez." hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin⁸ "Kurumlar vergisi istisnası" başlıklı 38.1 numaralı bölümünde belirttiği üzere; 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu 17.2.2005 tarihinde yürürlüğe girmiş olup depolanmaya uygun nitelikteki hububat, bakliyat, pamuk, tütün, fındık, yağlı tohumlar, bitkisel yağlar, şeker gibi standardize edilebilen temel ve işlenmiş tarım ürünleri 5300 sayılı Kanun kapsamına alınmıştır.

Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Vergi Kesintisi Uygulaması" başlıklı 38.2 numaralı bölümünde ise; "Ürün senetleri esas itibarıyla, standardı, nitelik ve özellikleri belirli bir tarım ürününün mülkiyetini ifade ettiğinden, ürün senedinin el değiştirmesine paralel olarak senette tanımlanan ürünün mülkiyeti de el değiştirmektedir.

Gelir ve Kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin (11) numaralı bendi ve 164 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde vergi kesintisi yapılması da söz konusu olmayacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Satılan ürünün lisanslı depoculuk kapsamında olup olmaması zirai gelir vergisi tevkifatının durumunu etkilemektedir. 5300 sayılı Kanun kapsamında çiftçilerin ürünlerini lisanslı depoya tevdi etmesi ve karşılığında almış oldukları ürün senedini satmaları dolayısıyla, vergi tevkifatı yapmakla yükümlü kişi, kurum ve kuruluşlarca çiftçilere yapılan ödemeler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacaktır. Örneğin, Bay A Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamındaki arpa, buğday, mısır vb. hububat alımları için çiftçile-

⁷ Konu ile ilgili mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan özelge talep etmeleri yerinde olacaktır.

⁸ 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

re 10.000.000 TL tutarında ödemede bulunmuş olsun. Buna göre, Bay A tarafından yapılan ödemeler üzerinden GVK'nın geçici 76'ncı maddesi uyarınca, aynı kanununun 94'üncü maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacaktır.

Öte yandan Bay A tarafından yapılan hububat alımları Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında yapılmamış olmasaydı, bu durumda ürünlerin ticaret borsalarına tescil ettirilerek satın alınması halinde indirimli (%2 oranında) tevkifatın ya da ticaret borsalarına kayıt ettirilmeden/ettirilemeden satın alınması halinde ise indirimsiz (%4 oranında) tevkifatın uygulanması gerekecekti.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin (11) numaralı bendi ile geçici 76'ncı maddesi ve 164 ile 185 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde, çiftçilere yapılan ödemeler üzerinden uygulanması gereken gelir vergisi tevkifatının kapsamını ödemenin mahiyetine göre şu şekilde belirtebiliriz.

- Zirai ürünlerin ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınması halinde yapılan ödemelerin indirimli oranda tevkifata tabi tutulması,
- Zirai ürünlerin ticaret borsalarında tescil ettirilmeksizin satın alınması ve sipariş üzerine verilen avanslar karşılığında ileride satın alınmak istenmesi hallerinde yapılan ödemelerin (kanaatimizce avans olarak ödenenler dâhil) genel oranda tevkifata tabi tutulması,
- Zirai ürünlerin Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında satın alınması halinde yapılan ödemelerin tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir.

3- İLERİDE TESLİM ALINACAK ZİRAİ ÜRÜNLER İÇİN YAPILAN AVANS ÖDEMELERİNDE OLUŞABİLECEK FAZLA VE YERSİZ VERGİ TEVKİFATI

Çalışmamızın ikinci bölümünde belirttiğimiz üzere, siparişe bağlanan zirai ürünlere karşı-

lık çiftçilere verilen avanslar için 164 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen şartların gerçekleşmesi söz konusu olamayacağından hareketle bu ödemeler üzerinden uygulanacak olan tevkifatın indirimli oranda (%2) yapılabilmesi mümkün olmayacak olup genel oranda (%4) tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak avans mahiyetindeki ödemelere ilişkin ileride alımı yapılacak olan zirai ürünlerin vakti geldiğinde ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınması halinde avans ödemelerine ilişkin olarak ödenen tevkifatın, kısmen fazla ve yersiz ödenen vergi niteliği kazanacağı yönünde bir kanaate varabiliriz. Çalışmamızın bu bölümünde bu husus ele alınacaktır.

Bu bağlamda verilen siparişler ile ilgili olarak, çiftçilere ödeme yapılırken ödemeyi yapanlar avansın verildiği tarih itibarıyla satışın ileride borsa tescilli olarak gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini bilemeyeceği için tedbiren tüm ödemelerden genel oranda tevkifat yapmak zorundadır. Nitekim satış ileride borsada tescil ettirilmeden veya ettirilemeden de (belirtilen süreler dahilinde tescil ettirilemediğinden şartların sağlanamaması) gerçekleşebilir. Buna göre, satış ileride borsada kayıtlı olmadan gerçekleşirse genel oranda yapılan tevkifat aynen geçerliliğini koruyacaktır. Ancak satış ileride ticaret borsalarına tescil ettirilerek gerçekleştirildiğinde, indirimli tevkifatın yapılabilmesinin mümkün olması sebebiyle indirimli orandan arta kalan kısma isabet eden tevkifat fazla ve yersiz ödenen vergi niteliği kazanacaktır.

Örneğin, Tacir Bay A tarafından çeşitli hububat satın alınmak üzere siparişe bağlanan ürünlerle ilgili olarak, 2019/Kasım döneminde 5.000.000,00 TL üzerinden genel oranda (%4) 200.000,00 TL tutarında vergi kesintisi yapılarak kalan tutar gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi Bay B'ye avans mahiyetinde ödenmiş olsun. Tacir Bay A avans bedeline ait zirai gelir vergisi tevkifatını beyan ederek ödemiş olsun. Tacir Bay

A, siparişe bağlanan ürünleri 2020/Ağustos döneminde ticaret borsasına tescil ettirerek almış olsun.

Bu durumda bize göre, ticaret borsasına kayıtlı olarak yapılan satış üzerine indirimli tevkifatın yapılabilmesi mümkün olacağından ve 5.000.000,00 TL üzerinden indirimli oranda (%2) 100.000,00 TL tutarında vergi kesintisi yapılması gerektiğinden, kısmen fazla ve yersiz yapılan tevkifat sorunu ortaya çıkacaktır. Tacir Bay A tarafından verilen avans kapsamında kesinti sonrası çiftçiye 4.800.00,00 TL tutarında ödemede bulunulmuş olacaktır ancak ticaret borsasında tescil edilerek gerçekleşen satış üzerine aslında indirimli tevkifat sonrası çiftçiye 4.900.00,00 TL tutarında ödemede bulunulması gerektiği anlaşılmaktadır.

Peki, bu durumda çiftçi tarafından fazla tevkifatların red ve iade istenilmesi mümkün olabilecek midir?

164 seri No.lu Tebliğin "11.a-Çiftçilere Yapılan Ödemelerden Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu" bölümünde; Küçük çiftçi muaflığından yararlanan çiftçiler tarafından satılan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca yapılan gelir vergisi tevkifatının, çiftçiye veya tevkifatı yapanlara red ve iadesi mümkün değildir açıklaması yapılmıştır. Görüleceği üzere yapılan açıklama satılan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden yapılan tevkifat ile ilgili olup ilerde teslim alınacak zirai ürünler için ödenen avanslar üzerinden yapılacak tevkifatı kapsamaktadır. Nitekim uygulamada, zirai ürün alan mükellefler tarafından çiftçilere ödenen avansın karşılığında daha az ürün teslim edilmesi veya hiç ürün teslim edilmemesi halinde fark avansın çiftçilerden geri alınması sırasında avansa isabet eden vergilerin daha önce ödenmiş bulunması şartı ile düzeltme işlemleri yapılmak suretiyle iade edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121 inci maddesinde, "Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisi'nden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur." hükmüne yer verilmiştir. 252 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde⁹ mahsup işleminin yapılabilmesi için tevkif yoluyla kesilen verginin mutlak surette beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerektiği belirlenmiştir. Ancak gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirildiğinden beyanname vermeyeceklerdir.

Bu noktada şu söylenebilir ki, Gelir Vergisi Kanunu'nun 121'inci maddesi ve 252 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği hükümlerine uygun hareket etmek adına indirimli orandan arta kalan kısma isabet eden tevkifatın, beyanname verilmemesinden kaynaklı ancak düzeltme hükümleri kapsamında red ve iade istenilmesi mümkün bulunmalıdır.

252 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin "3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri" başlıklı bölümünün "3.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade" başlıklı alt bölümünde:

"Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir." açıklamasına yer verilmiştir.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirme ile ilgili birinci kitabının altıncı kısmının üçüncü

⁹ 252 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bölümünde, vergi hataları ile ilgili düzenlemeler yapılmış, bu düzenlemeler içerisinde 116'ncı madde de "Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." olarak tanımlanmıştır. Bize göre çiftçilere verilen avanslar üzerinden yapılacak olan genel orandaki tevkifatın bir kısmı ilerde satışın borsada tescil ettirilerek gerçekleştirilmesi halinde;

Avanslara ilişkin olarak ödenen tevkifat kısmen fazla ve yersiz ödenen vergi niteliği kazanacak olup, tevkif yoluyla ödenen vergiler için, verginin ödenmiş olması şartıyla ilgili vergi dairesi müdürlüğüne başvuru yapılması halinde gerekli düzeltme işlemleri yapılmak suretiyle bahse konu vergilerin gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere iadesi mümkün olabilecektir.

SONUÇ

Zirai ürün tesliminden önce gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere yapılan avans ödemesi anında ticaret borsasında gerçekleşen bir satış söz konusu olamayacağından, bu husus yapılacak avans ödemesinin tevsik zorunluluğu kapsamını etkilemektedir. Zirai ürün alımlarına karşılık olmak üzere önceden yapılacak avans ödemesinin aracı finansal kurumlar kanalıyla yerine getirilmesine ve bu ödemelerin söz konusu kurumlarca düzenlenecek belgelerle tevsik zorunluluğu kapsamında olduğuna yönelik kanaatimiz oluşmuştur. Önem arz eden bu hususun göz ardı edilmesi (çiftçiye ödenen avansların tevsik zorunluluğu dışında tutulması) özel usulsüzlük cezasının tatbik edilmesine neden olabilecektir.

Yine çalışmamızda zirai ürün alımı için (sipariş üzerine ilerde teslim alınacaklar dahil) çiftçilere yapılan ödemelerin vergi kesintisine tabi tutulmasında, ödemenin mahiyeti üzerinde durularak zirai gelir vergisi tevkifatının kapsamı ortaya konmaya çalışılmıştır. Buna göre;

- Zirai ürünlerin ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınması halinde yapılan ödemelerin indirimli oranda tevkifata tabi tutulması,
- Zirai ürünlerin ticaret borsalarında tescil ettirilmeksizin satın alınması halinde yapılan ödemelerin genel oranda tevkifata tabi tutulması,
- Zirai ürünlerin sipariş üzerine verilen avanslar karşılığında ilerde satın alınmak istenmesi halinde iki görüş söz konusu olup, birinci görüşe göre yapılan ödemelerin genel oranda tevkifata tabi tutulması, ikinci görüşe göre yapılan ödemelerin indirimli oranda tevkifata tabi tutulması,
- Zirai ürünlerin Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında satın alınması halinde yapılan ödemelerin tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde görüleceği üzere verilen avanslar için birinci görüşe göre mezkûr tebliğde belirtilen şartlar gerçekleşmiş olamayacağından, bu ödemeler üzerinden indirimli tevkifatın yapılabilmesinin mümkün olamayacağı yönünde kanaatimiz oluşmuştur. Avans mahiyetindeki ödemelere ilişkin önem arz eden bu hususun göz ardı edilmesi (indirimli tevkifatın uygulanması) mükelleflerin ilerde cezalı tarhiyatlara karşı karşıya kalmalarına neden olabilecektir. Diğer taraftan ikinci görüş noktasındaki önerimiz üzerine, tebliğde düzenleme yapılması suretiyle avans ödemesinin alivire işleme ait tescil edilen beyanname ile tevsik edilmesiyle indirimli oranda tevkifat yapılabilmesinin mümkün olacağı düşünülmektedir. Ancak mükelleflerin konu ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığından görüş istemesi de yerinde olacaktır.

Öte yandan, çiftçilere verilen avanslar üzerinden yapılacak olan genel orandaki tevkifatın bir kısmının, ilerde satışın borsada tescil ettirilerek gerçekleştirilmesi halinde genel oranın indirimli orana indirilmesi gerektiği hasebiyle fazla ve

yersiz ödenen vergi niteliği kazanacağına yönelik kanaatimiz oluşmuştur. Bize göre, bu şekilde oluşabilecek fazla ve yersiz ödenen vergiler için, gerekli düzeltme işlemleri yapılmak suretiyle bahse konu vergilerin gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere iadesi mümkün olabilecektir. Avans ödemeleri dolayısıyla oluşabilecek fazla ve yersiz ödenecek vergilere ilişkin mükelleflerin vergi idaresine başvurarak tevkif ettikleri vergiyi iade almak istemelerinin mükellef ve idare açısından zaman ve emek israfına neden olacağı açıktır.

Sonuç olarak; tevsik ve tevkifat uygulamasına ilişkin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere yapılan avans ödemeleri ile ilgili mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan özelge talep etmeleri yerinde olacaktır. Bu şekilde hareket

etmeleri, cezai müeyyideler ile karşılaşmamaları açısından faydalarına olacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 164 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 252 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 459 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Beyanname Düzenleme Rehberi Gelir Vergisi Kanunu Rehberi. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara