

Tarih : 13/03/2022

Sayı : SETA -ÖZELGE /2022-02

Konu : ELÜS VASITASIYLA TARIM ÜRÜNÜ ALIM SATIMI VERGİLEME :

T.C.  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
Adana Vergi Dairesi Başkanlığı  
Gelir Kanunları Usul ve Tahsilat Grup Müdürlüğü

Sayı : 31977385-105[MÜK.257-2019/32]-68974 04.06.2021

Konu : Ürün sahiplerinin kendi ürünlerini lisanslı depolara koymasındaki işleminin vergi kanunları açısından değerlendirilmesi ve belge düzeni

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; çiftçilik faaliyetiyle iştigal ettiğiniz, ekmiş olduğunuz mısır ürününü lisanslı depoculuk yapan bir firmaya sattığınız ve karşılığında elektronik ürün senedi (ELÜS) düzenlendiği, tarafınızdan herhangi bir fatura istenmediği, ayrıca KDV, zirai stopaj kesintisi ile gelir vergisi ödemeyeceğiniz ve bu satış işleminiz ile satıştan elde edilen gelirinizi beyannamelerde bildirmeyeceğiniz tarafınıza söylenildiği, ancak bu hususlardan dolayı tereddütlerinizin oluştuğu belirtilerek, konu hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

**I- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN**

Tarım ürünlerinin standartları belirlenerek emniyetli ve sağlıklı koşullarda depolanması ile ürün senetleri vasıtasıyla ticaretinin kolaylaştırılması amaçlarıyla, lisanslı depo işletmelerinin ve yetkili sınıflandırıcıların kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usûl ve esaslar ile lisanslı depoculuk sistemine dair diğer hususlar 10.2.2005 tarih ve 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu ile düzenlenmiş olup, mezkûr Kanunun 15'inci maddesine dayanılarak hazırlanan 12.11.2011 tarih ve 28110 sayılı Elektronik Ürün Senedi Yönetmeliğinde ise depolanan ürünlerin mülkiyetini temsil ve rehnini temin eden, teminat olarak verilebilen kıymetli evrak hükmündeki elektronik ürün senetlerine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Yönetmelik uyarınca elektronik ürün senedinin (ELÜS) her bir alım satım işlemi için anılan Yönetmeliğin 7 nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre Elektronik Kayıt Kuruluşu (EKK) tarafından elektronik ortamda elektronik ürün senedi alım satım belgesi (ELÜS alım satım belgesi) oluşturulmaktadır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde, *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, aynı Kanunun Mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (4) numaralı bentlerinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 452 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlemeler yapılmış olup, söz konusu Tebliğin "3. ELÜS Alım Satımında Düzenlenecek Belge" başlıklı bölümünde, *"..... Mezkûr Yönetmeliğin 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde EKK, ELÜS'lerin sistem üzerinden oluşturulmasını sağlamak, bu senetlere bağlı tüm hak ve yükümlülükler ile işlemleri ilgili taraflar itibarıyla kayden izlemek amacıyla Gümrük ve Ticaret Bakanlığından lisans almış anonim şirket olarak, 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde ELÜS, lisanslı depo işletmesince, elektronik kayıt kurallarına uygun olarak sistem üzerinde oluşturulan elektronik kayıt olarak tanımlanmış, 7 nci maddesinin üçüncü fıkrası ile de EKK'ya ELÜS'lerin her bir alım satım işlemi için bir ELÜS alım satım belgesi oluşturma ve bu belgeyi alıcı ve satıcı taraflara elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilerek "ELÜS alım satım belgesi"nde bulunması zorunlu bilgiler belirlenmiştir.*

*Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak yukarıda belirtilen Elektronik Ürün Senedi Yönetmeliğinin 7 nci maddesinin üçüncü fıkrası ile EKK'ya ELÜS'lerin her bir alım satım işlemi için düzenleme zorunluluğu getirilen "ELÜS alım satım belgesi" Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmıştır. Bu belgenin düzenlenmesi, gönderilmesi ve kullanımına ilişkin esaslar aşağıda açıklanmıştır.*

**3.1. 5300 sayılı Kanun kapsamında lisanslı depo işletmelerinde depolanan tarım ürünlerinin bu ürünleri temsil eden ELÜS vasıtasıyla alım satımında her bir el değiştirme aşamasında EKK tarafından ELÜS alım satım belgesi düzenleneceğinden ELÜS alım satımına taraf olanlar bu işlem için ayrıca fatura veya diğer herhangi bir belge düzenlemeyecek, alım satım işlemi EKK tarafından kendisine iletilen bilgilere göre düzenlenen ELÜS alım satım belgesi ile tevsik edilecektir. ELÜS alım satımına taraf olanların, EKK tarafından kendilerine iletilen ELÜS alım satım belgesinin kağıt**

*çıkıklarını vergi kanunlarının öngörmüş olduğu süreler dâhilinde muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmekle yükümlü oldukları tabiidir."* düzenlemelerine yer verilmiştir.

Buna göre, 5300 sayılı Kanun kapsamında lisanslı depo işletmelerinde depolanan tarım ürünlerinin bu ürünleri temsil eden ELÜS vasıtasıyla alım satımında her bir el değiştirme aşamasında EKK tarafından düzenlenen ELÜS alım satım belgesi, Vergi Usul Kanunu uygulamasında tevsik edici belge mahiyetinde olup, söz konusu alım satım taraf olanların bu işlem için ayrıca fatura veya başkaca bir belge düzenlemelerine gerek bulunmamaktadır.

## **II- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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.

*Istisna edilen bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamelere dahil edilmez."* hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine, 4 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 4 üncü maddesiyle eklenen "Vergi Kesintisi Uygulaması" başlıklı (38.2) numaralı bölümünde, "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 Kanununun 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.

Bu itibarla, 5300 sayılı Kanunu kapsamında teslim edilen ürünlere ilişkin ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar gelir vergisinden istisna olup, elde edilen kazançlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı da yapılmayacaktır.

## **III- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- (1/1) maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin; (1/3-d) maddesinde, 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminin KDV'ye tabi olduğu,

- (9/3) maddesinde, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait KDV'nin ödenmesinden lisanslı depo işleticilerinin sorumlu olduğu,

- (10/k) maddesinde, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği,

- (13/ğ) maddesinde, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk tesliminin KDV'den istisna olduğu,

- (17/4-t) maddesinde, 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 Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimlerinin KDV'den istisna olduğu (bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmünün uygulanmayacağı),

- (23/d) maddesinde ise, ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değerinin KDV matrahını oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Lisanslı Depoculuk Kapsamındaki İşlemler" başlıklı (II/F-4.18.) bölümünde, "...

*5300 sayılı Kanun kapsamında yapılan işlemlerde KDV uygulaması, aşağıda açıklandığı şekilde yapılır. 5300 sayılı Kanun kapsamındaki ürün senetlerinin, Ürün İhtisas Borsaları ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsalarında (Her iki borsa kısaca "ihtisas/ticaret borsaları" olarak anılacaktır.) tesliminde KDV uygulamasına yönelik olup, bu açıklamalar anılan Kanunun 15 inci maddesine dayanılarak yayımlanan Elektronik Ürün Senedi Yönetmeliği kapsamında basılı ürün senedi hükmünde olmak üzere söz konusu Yönetmelik*

*hükümlerine uygun olarak elektronik ortamda oluşturulan elektronik ürün senedi (ELÜS) teslimleri için de geçerlidir.*

□

*Öte yandan, lisanslı depoculukta kullanılan ve depoya konulan ürünü temsil eden ürün senetlerinin her el değiştirme aşaması ayrı bir teslim olup, bu teslimler ticari, sınai, zirai faaliyet ya da mesleki faaliyet kapsamında ifa edilmek şartıyla KDV'nin konusuna girmekle birlikte söz konusu teslimler 3065 sayılı Kanunun (13/ğ) ve (17/4-t) maddeleri ile KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla, ürün senedini elinde bulunduran KDV mükellefleri (yalnızca sorumlu sıfatıyla KDV mükellefiyeti bulunanlar hariç) ürün senedi teslimlerinde alıcı adına fatura ve benzeri vesikaları düzenlerler ancak söz konusu belgelerde KDV göstermezler." açıklamaları yer almaktadır.*

Buna göre, ... A.Ş'nin lisanslı depolarında muhafaza edilen 33.260 kg mısır ürününüzün Toprak Mahsulleri Ofisi Genel Müdürlüğüne satışına ilişkin olarak düzenlenen ... tarih ve ... No.lu Elektronik Ürün Senedinin ihtisas/ticaret borsaları aracılığıyla Toprak Mahsulleri Ofisi Genel Müdürlüğüne teslimi, ilk teslim kapsamında, 3065 sayılı Kanunun (13/ğ) maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\* ) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.