%100 MEYVE SUYU KONSANTRESİNİN ÖTV'YE TABİ OLUP OLMADIĞI VE %100 MEYVE SULARININ TESLİMİNDE UYGULANACAK KDV ORANI

A) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

Mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranları; 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, maddede yer alan sınırlar dâhilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir.

Bu kapsamda KDV oranları,[1] 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %10, sözü edilen listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse %20 olarak belirlenmiştir.

Bununla birlikte, 13/2/2022 tarihli ve 31749 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile getirilen düzenleme uyarınca; 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin "A) GIDA MADDELERİ" bölümünde yer alan sıralar, bu listeden kaldırılarak bölüm başlığı ile birlikte olduğu gibi (I) sayılı listeye eklenmiş ve söz konusu BKK'nın 1 inci maddesinin 3 üncü fıkrası **"(I) sayılı listenin "A) GIDA MADDELERİ" bölümünde yer alan ürünlerden özel tüketim vergisine tabi olanların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır"** şeklinde değiştirilmiştir.

Söz konusu düzenleme 14.02.2022 tarihinden itibaren olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Yapılan düzenleme ile gıda ürünlerinin toptan ya da perakende teslimindeki oran farklılığı giderilmiş ve **kapsama giren ürünlerin hem yurtiçi hem de ithalattaki toptan ya da perakende teslimlerinde uygulanan KDV oranı %1 olarak belirlenmiştir.**

%100 meyve suyu konsantrelerinde uygulanacak KDV oranının tespiti için iki hususun açıklığa kavuşturulması lazım.

[1] 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 10 Temmuz 2023 tarihinden itibaren %8 olan KDV oranı %10 a; %18 olan KDV oranı da %20'ye yükseltilmiştir.

GÖKTAŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

1- %100 Meyve suyu konsantreleri ÖTV'ye tabi bir ürün müdür? Eğer ÖTV'ye tabi ise bu ürünlerin tesliminde uygulanacak KDV oranı %10 olacak, ÖTV'ye tabi olmaması durumunda ise %100 meyve sularının ve konsantrelerin tesliminde uygulanacak KDV oranı %1 olacaktır.

%100 Meyve sularının ve konsantrelerinin ÖTV'ye tabi olmadığına ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından farklı tarihlerde verilen görüşler mevcuttur.

- **Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 17/07/2018 tarih ve 64597866-135-E.15804 sayılı özelgesi;**

"....

Buna göre, 20.09 G.T.İ.P. numarasında sınıflandırılan ve meyve suyundan (%100 meyve suyundan) fiziksel yollarla suyunun belirli oranlarda uzaklaştırılmasıyla elde edilen ve tekrar konsantrasyon sırasında uzaklaştırılan miktarda suyun ilave edilmesi suretiyle meyve suyuna (%100 meyve suyuna) dönüşebilen meyve suyu konsantresinin ambalajlanmış şekilde ve/veya toptan teslime konu edilmesi ÖTV'ye tabi değildir."

- **Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 12.09.2022 tarih ve E-84974990-130[KDV-2/İ/28-2022/44]-412746 sayılı özelgesi;**

"...

Buna göre, ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki 20.09 tarife pozisyonunda sınıflandırılan sebze suları, aynı tarife pozisyon numarasının parantez içi hükmü ile kapsam dışı bırakıldığından ÖTV'ye tabi değildir. Ayrıca, meyve sularından yalnızca Türk Gıda Kodeksine göre %100 meyve suyu kabul edilen meyve suları ÖTV'nin kapsamı dışında tutulmuş olup bu niteliği haiz olmayan meyve sularının ithalinde/tesliminde ÖTV aranacağı tabiidir.

Diğer taraftan, meyve ve sebze sularının karıştırılması durumunda ortaya çıkacak ürünün ne meyve suyu ne de sebze suyu niteliğini haiz olacağı, karışım neticesinde ortaya yeni bir ürün çeşidi çıkacağı tabiidir. Dolayısıyla ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde meyve ve sebze suları belli şartlar dahilinde ayrı ayrı verginin konusu dışına çıkarılmış olmakla birlikte, bu malların karışımlarının verginin konusunun dışında bırakılmasına yönelik açık bir hüküm/düzenleme bulunmadığından, ortaya çıkan karışım ürünün (konsantreleri dahil) 20.09 tarife pozisyonunda yer alması nedeniyle genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir."

GÖKTAŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

- **Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 17.04.2023 tarih ve E-64597866-135-7879 sayılı özelgesi;**

"...

Yurt dışından 200990-57:00.00 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (G.T.İ.P.) numarasında yer aldığı ifade edilen "yedigün blood Örange/mandarine- orange" ticari tanımlı meyve konsantresi hammaddesinin ithalatını yaptığınız bahisle gazlı içecek hammaddesi olarak kullanıldığı belirtilen ürünün 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununun (1/1) maddesi uyarınca vergiye tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşüne ihtiyaç duyulduğu anlaşılmıştır.

...

Buna göre, ithale konu ürünlerin hammadde olması ve beyan edilen ürün isimlerinden anlaşılacağı üzere bu hammaddelerden son ürün olarak alkolsüz içecekler tebliğine uygun ürün üretildiğinden bahisle 20.09 tarife pozisyonunda sınıflandırılan ve meyve suyundan (%100 meyve suyundan) fiziksel yollarla suyunun belirli oranlarda uzaklaştırılmasıyla elde edilen ve konsantrasyon sırasında uzaklaştırılan miktarda suyun tekrar ilave edilmesi suretiyle meyve suyuna (%100 meyve suyuna) dönüşebilen meyve suyu konsantresinin ambalajlanmış şekilde ve/veya toptan teslime konu edilmesi ÖTV'ye tabi olmamakla birlikte, söz konusu eşyanın, yukarıda tarif edilen konsantre meyve suyu kapsamında olup olmadığının beyannameyi kabul eden gümrük idârelerince tespit edilmesi, tereddüt bulunması halinde ise Türk Gıda Kodeksine göre ilgili mevzuatta yapılan açıklamalar çerçevesinde gerekli tespitin yapılmasını teminen, Tarım ve Orman Bakanlığının4konuya ilişkin görüşüne başvurulması ve buna göre değerlendirme yapılması gerekmektedir."

Yukarıdaki 3 farklı Gelir İdaresi Başkanlığı görüşünde de görüleceği üzere %100 meyse suyu ve konsantreleri ÖTV tabi olmadığından dolayı bu ürünlerin tesliminde uygulanacak KDV oranı %1 olmalıdır.

2- %1 KDV oranı sadece emtia (gıda) teslimlerine uygulanmakta olup, lokanta, restoran, kafeterya, pastane, çay bahçesi, kebapçı ve benzeri yerlerde sunulan hizmetlerde KDV oranı daha önce de olduğu gibi %10 olup, bu yerlerde yapılan hizmet satışlarına %1 oranı yerine %10 oranı uygulanacaktır.

GÖKTAŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

B) G.T.İ.P KODLARI YÖNÜNDEN PREPERAT VE MEYSU SUYU KONSANTRELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Kıvam Arttırıcı Preparatlar:

Kıvam arttırıcılar, gıda endüstrisinde yaygın olarak kullanılan katkı maddeleridir. Bu maddeler, ürünlerin dokusunu, kıvamını ve viskozitesini artırarak daha çekici ve kaliteli hale gelmesini sağlar. Kıvam arttırıcılar, sadece gıda endüstrisiyle sınırlı kalmaz, aynı zamanda kozmetik, ilaç ve temizlik ürünleri gibi diğer sektörlerde de geniş kullanım alanlarına sahiptir.

Bu kullanım alanlarından biri de içeceklerdir. Özellikle meyve suyu ve içeceklerde kullanılan kıvam arttırıcılar, içeceklerin daha pürüzsüz olmasını ve daha uzun süre raf ömrüne sahip olmasını sağlamaktadır.

Kıvam artırıcı preparat olarak Limon Bazı (Leman Base): Ürüne doğal bir asitlik ve aroma katması için kurutulmuş limon tozu, limon yağı veya sitrik asit (limon tuzu) içerir.

Kıvam artırıcı preparat 3302.10.29 GTİP No ile gelmekte olup bu GTİP için yapılan fasıl (FASIL NO:33) açıklaması içecek sanayiinde kullanılan ve bir içeceği karakterize eden bütün tat verici ajanları (aromatizanları) ihtiva eden, katı süt yağı, sakkaroz, izoglikoz, glikoz veya nişasta içeriği bakımından belirlenmiş limitlerin dışındaki "Diğerleri" grubudur.

3302.10.29 GTİP No ile ithal edilen bir ürünün KDV'si genel orana tabi olup %20'dir. Dolayısıyla yurt dışından ithal edilen kıvam artırıcı preparatlarda ithal ödenecek KDV oranı %20 olmalıdır.

2. Meyse Suyu Konsantreleri

Limon suyu konsantreleri GTİP **2009.39** tarife alt pozisyonunda, ürünün yoğunluğuna (Brix değerine), ilave şeker içerip içermediğine ve kıymetine göre farklı **GTİP kodları** altında sınıflandırılmaktadır.

- <u>Brix Değeri 67'yi Geçen Yüksek Yoğunluklu Konsantreler</u>

2009.39.11.00.00: Net 100 kg ağırlık başına kıymeti 30 Euro'yu geçmeyenler

2009.39.19.00.00: Diğer yüksek yoğunluklu konsantreler

- <u>Brix Değeri 20 ile 67 Arasında Olan Standart Konsantreler</u>

- <u>Net 100 kg ağırlık başına kıymeti 30 Euro'yu geçenler:</u>

2009.39.31.00.00: İlave şeker içerenler

GÖKTAŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

2009.39.39.00.00: İlave şeker içermeyenler

- <u>Net 100 kg ağırlık başına kıymeti 30 Euro'yu geçmeyenler:</u>

2009.39.51.00.00: Şeker oranı %30'u geçenler

2009.39.55.00.00: Şeker oranı %30'u geçmeyenler

2009.39.59.00.00: Şeker içermeyen doğal konsantreler

Fasıl No: 20.09 başlayan ürünler meyve ve sebze suları (fermente edilmemiş, alkol katılmamış, ilave şeker veya diğer tatlandırıcı maddeler içersin içermesin) grubunu kapsamaktadır. Bu kapsamdaki ürünlerin tesliminde uygulanacak KDV oranı ürünün ÖTV'ye tabi olup olmaması ve satışının kantine, pastane gibi ticarethane gibi yerlerde olup olmamasına göre değişmektedir. Eğer ürün ÖTV'ye tabi ise ve kantin, pastane ve restaurant gibi yerlerde satışa sunuluyorsa teslimlerde uygulanacak KDV oranı %10 olacak aksi durumlarda bu oran %1 uygulanacaktır.

C) ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

4760 sayılı ÖTV Kanununun;

(1/1) maddesinde, bu Kanuna ekli (III) sayılı listedeki malların ithalatı veya imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışının bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabi olduğu,

(1/2) maddesinde, Kanuna ekli listelerde yer alan malların Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalar olduğu ve bu malların tarife numaralarında veya tanımlarında Kanuna ekli listeler dışında yapılacak değişikliklerin Özel Tüketim Vergisi Kanununun uygulanmasında hüküm ifade etmediği,

(4/1-a) maddesinde, ÖTV mükellefinin, Kanuna ekli (III) sayılı listedeki malları imal veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 5/12/2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Kanunun, 1/1/2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 75 inci maddesiyle, ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetveline eklenen 20.09 tarife pozisyonunda "Meyve suları (üzüm

GÖKTAŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

şırası dahil) ve sebze suları (fermente edilmemiş ve alkol katılmamış), ilave şeker veya diğer tatlandırıcı maddeler katılmış olsun olmasın" yer almakta olup parantez içi hükümle bu mallardan "Yalnız ambalajlanmış olanlar ve/veya toptan teslime konu edilenler" ÖTV'nin kapsamına dahil edilirken, "Sebze suları ve Türk Gıda Kodeksine göre % 100 meyve suyu sayılanlar" ÖTV'nin kapsamı dışında tutulmuştur.

Söz konusu düzenleme ile ilgili olarak, Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 1) ile değişik Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (I/A/2) bölümünde;

- 20.09 tarife pozisyonunda sınıflandırılan sebze suları ile Türk Gıda Kodeksine göre %100 meyve suyu sayılan meyve sularının, parantez içi hükümle kapsam dışı bırakıldığından ÖTV'ye tâbi olmadığı,

- (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 20.09 ve 22.02 tarife pozisyonlarında sınıflandırılan bazı içecekler için verginin kapsamının belirlenmesi açısından öngörülen toptan teslimden maksadın, teslimi yapılan içeceklerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlara teslimi olduğu, bunlar dışındakilere yapılan teslimin perakende teslim sayılacağı, içeceğin ticari amaçla satılmak ya da işletmede kullanılmak üzere ithalinin de toptan teslim olarak kabul edildiği,

- (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 20.09 ve 22.02 tarife pozisyonlarında sınıflandırılan bazı içecekler için verginin kapsamının belirlenmesi açısından öngörülen ambalajlanmış içecekten maksadın, 26/1/2017 tarihli ve 29960 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Türk Gıda Kodeksi Gıda Etiketleme ve Tüketicileri Bilgilendirme Yönetmeliğinin 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (ö) bendinde tanımı yapılan şekilde hazır ambalajlı gıda kapsamında teslime konu edilen içecek olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan, 6/8/2014 tarihli ve 29080 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/34 numaralı Türk Gıda Kodeksi Meyve Suyu ve Benzeri Ürünler Tebliğinin; (4/1-ç) maddesinde, meyve suyu, "Sağlam, olgun, taze veya soğukta ya da dondurularak muhafaza edilmiş, tek meyvenin veya daha fazla meyve karışımının yenilebilir kısımlarından elde edilen, elde edildiği meyve ve meyvelerin karakteristik renk, aroma ve tadına sahip, fermente olmamış ancak fermente olabilen ürün" olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, **ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki 20.09 tarife pozisyonunda** sınıflandırılan sebze suları, aynı tarife pozisyon numarasının parantez içi hükmü ile kapsam dışı bırakıldığından ÖTV'ye tabi değildir. **Ayrıca, meyve sularından yalnızca**

GÖKTAŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

Türk Gıda Kodeksine göre %100 meyve suyu kabul edilen meyve suları ÖTV'nin kapsamı dışında tutulmuş olup bu niteliği haiz olmayan meyve sularının ithalinde/tesliminde ÖTV aranacağı tabiidir. Diğer taraftan, meyve ve sebze sularının karıştırılması durumunda ortaya çıkacak ürünün ne meyve suyu ne de sebze suyu niteliğini haiz olacağı, karışım neticesinde ortaya yeni bir ürün çeşidi çıkacağı tabiidir.

Dolayısıyla ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde meyve ve sebze suları belli şartlar dahilinde ayrı ayrı verginin konusu dışına çıkarılmış olmakla birlikte, **bu malların karışımlarının** verginin konusunun dışında bırakılmasına yönelik açık bir hüküm/düzenleme bulunmadığından, ortaya çıkan karışım ürünün (konsantreleri dahil) 20.09 tarife pozisyonunda yer alması nedeniyle genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Detaylı Bilgi ve Danışmanlık İçin İletişime Geçebilirsiniz…
info@goktasymm.com
0 (216) 266 50 47

GÖKTAŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK