TARIM KESİMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ve VERGİ BİLİNCİ: TEKİRDAĞ İLİ MERKEZ İLÇE ÖRNEĞİ

Eda BİRİNCİ

Yüksek Lisans Tezi
Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı
Danışman: Yrd.Doç.Dr. Günay GÜNGÖR

2010

T.C.

NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TARIM KESİMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ve VERGİ BİLİNCİ: TEKİRDAĞ İLİ MERKEZ İLÇE ÖRNEĞİ

EDA BİRİNCİ

TARIM EKONOMİSİ ANABİLİM DALI

Danışman: Yrd. Doç. Dr. GÜNAY GÜNGÖR

TEKİRDAĞ - 2010

Her hakkı saklıdır

Yrd.Doç.Dr. Günay GÜNGÖR danışmanlığında, Eda BİRİNCİ tarafından hazırlanan bu çalışma aşağıdaki jüri tarafından Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı: Yrd. Doç. Dr. Günay GÜNGÖR İmza:

Üye: Yrd. Doç. Dr. E. Recep ERBAY İmza:

Üye: Yrd. Doç. Dr. Ali GÜREL İmza:

Fen Bilimleri Enstitüsü Yönetim Kurulunun 18. 02. 2011 tarih ve 08/13 sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Doç.Dr. Fatih KONUKCU

Enstitü Müdürü

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

TARIM KESİMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ve
VERGİ BİLİNCİ:TEKİRDAĞ İLİ MERKEZ İLÇE ÖRNEĞİ

Eda BİRİNCİ

Namık Kemal Üniversitesi
Fen Bilimleri Enstitüsü
Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Günay GÜNGÖR

Her devletin çeşitli ekonomik, mali ve sosyal görevleri vardır. Devlet, bu görevleri yerine getirebilmek için kamusal gelir kaynakları edinmeye çalışır. Kamusal gelir içinde de en büyük payı vergiler oluşturmaktadır.

Bu araştırmanın birinci amacı, Türkiye'de tarım kesiminin nasıl vergilendirildiğini ilgili mevzuat ve uygulamaları dikkate alarak ortaya koymaktır. İkinci amacı ise tarım kesimini oluşturan çiftçilerde vergi bilincinin ne ölçüde bulunduğunu ve etkileyen faktörleri belirlemektir.

Tekirdağ İli Merkez ilçesinde yapılan bu çalışma, buğday arazisi 5000 dekarın üzerinde olan yirmi köyde gerçekleştirilmiştir. Her bir köyden 5'er üretici olmak üzere toplam 100 üretici ile anket yapılmıştır.

Günümüzde tarım kesimi 193 Sayılı G.V.K'na göre temel olarak kesinti (stopaj) yolu ile vergilendirilmektedir. Bu uygulamada amaç, verginin tabana yayılmasını kolaylaştırmak ve tarım kesimini oluşturan tüm üreticilerin vergi sistemine dahil olmasını sağlamaktadır.

Üreticilerde vergi bilincine yönelik yapılan anket çalışması sonucu belirlenen önemli bazı bulgular şu şekilde sıralanabilir: Üreticilere göre "gelir düzeylerinin düşüklüğü" onları vergi kaçırmaya iten en önemli sebep olarak belirtilmektedir. Bununla birlikte, üreticiler devletin kamu hizmetlerini karşılayabilmesi için vergi toplaması gerektiğinin de bilincindedirler. Ancak kendileri de dahil olmak üzere toplumun tüm kesiminin, "vergilerin kamu hizmeti olarak kendilerine geri dönmediğini" düşünmekte ve toplumda vergisini ödemeyen kesimlerin fazla olmasının kendilerinin de vergi ödeme şevklerini kırabileceğini belirtmektedirler. Bu durumun, üreticilerde var olan vergi bilincinin zamanla zayıflamasına neden olabileceği ve devletin vergi adaleti ve vergide eşitlik gibi vergi ilkelerinin uygulanmasında daha titiz davranması gerektiği ileri sürülebilir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Bilinci, Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma.

2010, 171 sayfa

ABSTRACT

MSc. Thesis

TAXATION OF THE AGRICULTURAL SECTOR and TAX AWARENESS: THE CASE OF THE CENTRAL DISTRICT OF TEKIRDAĞ

Eda BİRİNCİ

Namık Kemal University
Graduate School of Natural and Applied Sciences
Dept.of Agricultural Economics

Supervisor: Assist. Prof. Dr. Günay GÜNGÖR

Each state has various economic, financial, and social roles. The state tries to obtain public revenue sources to carry out these tasks. Taxes constitute the largest share in the public revenue.

The primary purpose of this research is to demonstrate how the agricultural sector is taxed in Turkey taking into account the relevant legislation and practices. The second objective of the study is to determine the factors to what extent there is tax awareness of the farmers in the agricultural sector.

This study of the Central district of Tekirdağ Province was conducted in twenty villages of which have over 5000 hectares of wheat land. There have been surveys with total 100 manuctures and five people from each village participated in these surveys.

Today, agricultural sector is taxed according to G.V.K. No.193 through basic deduction (subject to withholding tax). The aim of this practice is to facilitate the spread of the tax and to ensure all the manufacturers in the agricultural sector to be included the tax system.

Among producers, as a result of tax awareness surveys some of the important findings are as follows: According to the manufacturers, "low income levels" is stated as the most important reason pushing them to tax evasion. However, manufacturers are aware of that the state need to collect taxes to fulfil its public services. However, the entire segment of society, including themselves think that taxes do not return them as a public service. Also, they state that a majority of the community groups that do not pay their taxes make them reluctant to pay taxes, as well. This case may result in weakening of existing tax awareness by the producers over time. And it also can be claimed that the state should behave more riorous to the principles of taxes such as tax equility and tax fairness.

Keywords: Tax, Tax awareness, Tax Evasion, Tax Avoid.

2010, 171 pages

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın gerçekleşmesi sırasında bana yön vererek deneyim ve bilgilerinden yararlandığım danışman hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Günay GÜNGÖR'e sonsuz şükranlarımı sunarım.

Bu tezin oluşmasında çok değerli bilgilerini aldığım Tekirdağ Süleymanpaşa Vergi Dairesi md. yrd. Selma BAHÇIVANLAR'a , Tarım İl Müdürlüğü Proje ve İstatistik Şubesi çalışanlarına, ayrıca anket sırasında sorularımı yanıtlamayı kabul ederek bana zaman ayıran bölge çiftçilerine en içten teşekkürlerimi sunarım.

Araştırmanın muhasebe ile ilgili konularında bana yardımcı olan Tekirdağ Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Başkanı Şerafettin KURT'a, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Nedim ARSLAN'a ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Nilhan TANRIÖVER'e katkıları için teşekkür ederim.

Tezin anket analizlerinde bana yardımcı olan bölümünüz öğretim elemanlarından Yrd. Doç. Dr. Gökhan UNAKITAN'a teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmalarım süresince benden manevi desteğini esirgemeyen aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
A.Ş.	Anonim Şirket
B.K.K	Bakanlar Kurulu Kararı
ÇKS	Çiftçi Kayıt Sistemi
DGD	Doğrudan Gelir Desteği
E.V.K	Emlak Vergisi Kanunu
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
G.S.Ü.D	Gayri Safi Üretim Değeri
G.S.Y.İ.H	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GV	Gelir Vergisi
G.V.K	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KV	Kurumlar Vergisi
K.V.K	Kurumlar Vergisi Kanunu
LTD. ŞTİ.	Limited Şirket
M.T.V	Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SMMMO	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
S.S.	Sınırlı Sorumlu
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
V.D.	Vergi Dairesi
V.U.K	Vergi Usul Kanunu
TL	Türk Lirası
T.T.K	Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
V.D	Vergi Dairesi

İÇİNDEKİLER **Sayfa No**

ÖZET i
ABSTRACT ii
TEŞEKKÜR iii
KISALTMALAR DİZİNİ iv
İÇİNDEKİLER v
ŞEKİLLER DİZİNİ viii
ÇİZELGELER DİZİNİ ix

1. GİRİŞ 1
2. KONU İLE İLGİLİ DAHA ÖNCE YAPILAN ÇALIŞMALAR 3
2.1 Yurtdışında Yapılan Çalışmalar 3
2.2 Yurtiçinde Yapılan Çalışmalar 5
3. MATERYAL ve YÖNTEM 9
3.1 Materyal 9
3.2 Yöntem 9
4. ARAŞTIRMA YÖRESİ İLE İLGİLİ BİLGİLER 12
4.1 Tekirdağ'ın Coğrafi Yapısı 12
4.2 İdari Yapısı 12
4.3 Nüfusu 13
4.4 Arazi Varlığı ve Tarımsal Üretimi 14
5. VERGİNİN TEORİK YÖNÜ 19
5.1 Verginin Tanımı ve Tarihçesi 19
5.2 Vergi İlkeleri 21
5.2.1 Vergilemede Tarafsızlık İlkesi 21
5.2.2 Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi 21
5.2.3 Vergilemede Verimlilik (Yeterlilik) İlkesi 22
5.2.4 Vergilemede Genellik İlkesi 22
5.2.5 Vergilemede Ödeme Gücü (İktidar) İlkesi 22
5.2.6 Vergilemede Eşitlik İlkesi 23
5.2.7 Vergilemede Adalet İlkesi 23
5.2.8 Vergilemede Belirlilik İlkesi 23
5.2.9 Vergilemede Tasarruf İlkesi 23
5.2.10 Vergilemede Kolaylık İlkesi 24
5.2.11 Vergilemede Kanunilik İlkesi 24
5.2.12 Vergilemede Açıklık İlkesi 24
5.2.13 Vergilemede İstikrarlılık İlkesi 24
5.2.14 Vergilemede Uygunluk İlkesi 25
5.3 Konularına Göre Vergiler 25
5.3.1 Gelir Vergisi 25
5.3.1.1 Gelir Vergisinin Esasları 26
5.3.1.2 Gelir Vergisinin Uygulama Yöntemleri 28
5.3.2 Kurumlar Vergisi 29
5.3.2.1 Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti 30
5.3.2.2 Kurumlar Vergisinde Bazı Muafiyetler 33

5.3.3 Gider Vergileri 34
5.3.3.1 Katma Değer Vergisi 35
5.3.3.2 Özel Tüketim Vergisi 35
5.3.4 Servet Vergileri 36
5.3.4.1 Emlak Vergisi 37
5.3.4.2 Motorlu Taşıtlar Vergisi 38
5.3.4.3 Veraset ve İntikal Vergisi 38
6. TÜRKİYE'DE TARIM KESİMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ 40
6.1 Tarımsal Üretimin Başlıca Özellikleri 40
6.2 Tarımsal Kazancın Tanımı Ve Kapsamı 42
6.3 Tarımsal Kazancın Tespitini Zorlaştıran Nedenler 43
6.4 Tarım Kesiminin Vergilendirilmesinin Amaçları 44
6.4.1 Mali Amaç 45
6.4.2 Ekonomik Amaç 45
6.4.3 Sosyal Amaç 47
6.5 Tarım Kesiminden Alınan Vergilerin Tarihçesi 47
6.5.1 Osmanlı Döneminde Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi 47
6.5.1.1 Aşar Vergisi 47
6.5.1.2 Ağnam Resmi (Hayvan Vergisi) 48
6.5.1.3 Arazi Vergisi 48
6.5.2 1925 - 1960 Döneminde Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi 49
6.5.3 1961 - 1997 Döneminde Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi (4369 Sayılı Kanun Öncesi) 50
6.5.3.1 Küçük Çiftçi Muaflığı 51
6.5.3.2 Götürü Gider Usulü 52
6.5.3.2.1 Hasılattan Emsal Götürü Giderin İndirilmesi Usulü 52
6.5.3.2.2 Hasılattan Gerçek Giderlerin İndirilmesi Usulü 53
6.5.3.3. Gerçek Usul 55
6.5.3.3.1 Bilanço Esası 55
6.5.3.3.2 Zirai İşletme Hesabı Esası 56
6.5.4 1997 Sonrası Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi (4369 Sayılı Kanun Sonrası) 57
6.5.4.1 Zirai Kazancın Tevkifat (Stopaj) Usulü İle Vergilendirilmesi 59
6.5.4.2 Zirai Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi 62
6.5.4.2.1 Bilanço Esası 68
6.5.4.2.2 Zirai İşletme Hesabı Esası 72
6.6 Tarımda Arazi ve Bina Vergileri 81
6.6.1 Tarımda Arazi Vergisi 81
6.6.2 Tarımda Bina Vergisi 83
6.7. Tarımda Katma Değer Vergisi Uygulaması 85
6.8. Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi İle İlgili Olarak Bazı Vergi Kanunlarında Yer Alan Düzenlemeler 88
6.8.1 Vergi Usul Kanunu 88
6.8.2 Kurumlar Vergisi Kanunu 89
6.8.3 Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu 89
7. VERGİ KAÇIRMA, VERGİDEN KAÇINMA ve VERGİ BİLİNCİ 91
7.1 Vergi Kaçırma Kavramı ve Yolları 91

7.2 Vergiden Kaçınma Kavramı ve Yolları 92
7.3 Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınmanın Başlıca Nedenleri 92
7.3.1 Yoksulluk ve Gelir Dağılımındaki Adaletsizlik 93
7.3.2 Devlete Duyulan Güvenin Eksikliği 93
7.3.3 Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Yerleşmemiş Olması 94
7.3.4 Vergi Suç ve Cezalarının Etkin Olmaması 95
7.3.5 Vergi Afları İle İlgili Yasal Düzenlemelerin Fazlalığı 96
7.3.6 Vergi Denetimlerinin Yetersiz Oluşu 97
7.3.7 Vergi Kayıplarına Muhasebecilerin Etkisi 98
7.3.8 Vergi Oranlarının Yüksekliği ve Vergi Yükünün Dağılımındaki Adaletsizlik 98
7.3.9 Vergi Muafiyet ve İstisnaların Çok Sayıda Olması 100
7.3.10 Ekonomide Bürokrasi ve Kırtasiyeciliğin Fazlalığı 101
7.3.11 Vergi Sisteminin Karmaşıklığı 102
7.3.12 Sosyal ve Demografik Faktörler 103
7.4 Vergi Bilinci 104
7.5 Vergi Bilinci İle Yakından İlgili Başlıca Konular 106
7.5.1 Vergi Psikolojisi 106
7.5.2 Vergi Uyumu 107
7.5.3 Vergi Zihniyeti ve Vergi Kültürü 108
7.6 Vergi Bilincini Oluşturan Başlıca Faktörler 108
7.6.1 Demografik Özellikler 108
7.6.2 Vergi Ödeme Gücünün Etkinliği 109
7.6.3 Vergi Ahlakı (Etiği) 110
7.6.4 Subjektif Vergi Yükü 111
7.6.5 Mükellefin Eğitim ve Öğretim Düzeyi 112
7.6.6 Mükellefin Devlete Olan Bağlılığı 113
7.6.7 Mükellefin Siyasi İktidar Hakkındaki Düşünceleri 115
7.6.8 Mükellefin Gelir Düzeyi 116
7.6.9 Mükellefin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı 117
7.6.10 Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı 117
7.6.11 Vergi Adaleti 118
7.6.12 Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Yapılan Değişikliklerin Sıklığı 119
7.6.13 Vergi Oranları 120
7.6.14 Vergi Afları 122
7.6.15 Vergi Cezalarının Etkinliği 123
7.6.16 Vergi Denetimlerinin Etkinliği 123
7.6.17 Vergi İdaresinin Etkinliği 125
7.7 Vergi Bilincinin ve Ahlakının Yeterince Yerleştirilememesinin Doğal Sonucu: Kayıt Dışı Ekonomi ve Boyutu 126
7.7.1 Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı 126
7.7.2 Kayıt Dışı Ekonominin Unsurları 126
7.7.2.1 Yer Altı Ekonomisi (Yasa dışı Faaliyetler) 127
7.7.2.2 Yarı Kayıtlı Ekonomi 127
7.7.2.3 Kayıtlara Hiç Girmeyen Ekonomi 129
7.7.3 Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları 130
7.7.3.1 Dünya'da Kayıt Dışının Boyutu 130

7.7.3.2 Türkiye'de Kayıt Dışının Boyutu 132
8. ARAŞTIRMA BULGULARI 134
9. SONUÇ ve ÖNERİLER 151
KAYNAKLAR 163
EKLER 167
EK1

ŞEKİLLER DİZİNİ **Sayfa No**

Şekil 7.1 Vergi Geliri ve Vergi Oranı Arasındaki İlişki
(Laffer Eğrisi) 121
Şekil 7.2 Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü - Ülkeler Arası
Karşılaştırma 131

ÇİZELGELER DİZİNİ **Sayfa No**

Çizelge 3.1 Tekirdağ/Merkez Genelinde Buğday Yetiştirilen Köylerin Dağılımı 11

Çizelge 4.1 Tekirdağ İlinin İlçeler, Belediyeler ve Köyler İtibariyle Dağılımı 12

Çizelge 4.2 Tekirdağ İlinde İlçeler İtibariyle Şehir ve Köy Nüfusu 13

Çizelge 4.3 Tekirdağ İlinde Arazi Varlığı 14

Çizelge 4.4 Tekirdağ İlinde İşlenen Tarım Alanlarının İlçeler İtibariyle Dağılımı 14

Çizelge 4.5 Tekirdağ İlinde İşlenen Tarım Alanlarının Kullanılış Şekline Göre Dağılımı 15

Çizelge 4.6 Önemli Tarla Bitkileri Ekiliş ve Üretimleri(2009) 16

Çizelge 4.7 Bitkisel Üretim Dallarının Ekiliş Alan ve Oranları (2009) 16

Çizelge 4.8 Tekirdağ İli Tarımsal Gayri Safi Üretim Değerleri (2009) 17

Çizelge 4.9 Tekirdağ İlinde Yıllar İtibariyle Kayıtlı Çiftçi Sayısı 17

Çizelge 4.10 2009 Yılı İtibariyle Tekirdağ İli Merkez İlçesinde Çiftçilere Ödenen Destekler 18

Çizelge 5.1 2010 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Oranları 28

Çizelge 6.1 Arazi Üzerinde Yapılan Zirai Faaliyetlerde İşletme Büyüklüğü Ölçüleri 63

Çizelge 6.2 2010 Yılı Tekirdağ İli Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayıları 79

Çizelge 6.3 Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü 2009 Yılı Çiftçi Kayıt Sistemine Kayıtlı Çiftçi Sayısı 80

Çizelge 6.4 %1 Oranında KDV'ne Tabi Mal ve Hizmetler 86

Çizelge 6.5 % 8 Oranında KDV'ne Tabi Mal ve Hizmetler 86

Çizelge 8.1 Anket Yapılan Üreticilerin Tarımsal Faaliyetleri 134

Çizelge 8.2 Anket Yapılan Üreticilerin Ürettikleri Tarımsal Ürünler 134

Çizelge 8.3 Anket Yapılan Üreticilerin Arazi Varlığı 135

Çizelge 8.4 Anket Yapılan Üreticilerin Gelirlerinin Yeterli Olma Durumu 135

Çizelge 8.5 Anket Yapılan Üreticilerin Aldıkları Gübre ve Mazot Desteği 136

Çizelge 8.6 Dekara Ödenen Buğday Prim Desteği 136
Çizelge 8.7 Dekara Ödenen Ayçiçeği Prim Desteği 137
Çizelge 8.8 Verilen Desteğin Yeterliliği Konusunda Üreticilerin Görüşleri 137
Çizelge 8.9 Üreticilerin Devletten Beklediği Diğer Destekler 137
Çizelge 8.10 Anket Yapılan Üreticilerin Devletin Tarım Kesimini Vergi Dışı Bırakması İle İlgili Düşünceleri 138
Çizelge 8.11 Anket Yapılan Üreticilerin Gelirlerinin % Kaçını Vergi Olarak Ödedikleri 139
Çizelge 8.12 Üreticilerin Vergi Öderken Zorlanıp Zorlanmadıkları Hakkındaki Görüşleri 139
Çizelge 8.13 Üreticileri Vergi Kaçırmaya İten Nedenler 140
Çizelge 8.14 Üreticilerin Vergilendirme Sisteminin Adil Olup Olmaması İle İlgili Görüşleri 141
Çizelge 8.15 Üreticilerin Vergi Ödemenin Kutsal Bir Görev Olup Olmadığı İle İlgili Düşünceleri 141
Çizelge 8.16 Üreticilerin Alışverişleri Sırasında Fiş- Fatura İsteyip İstememesi Durumu 142
Çizelge 8.17 Üreticilerin Fiş Vermeleri İçin Satıcıları Uyarıp Uyarmama Durumu 142
Çizelge 8.18 Üreticilerin Vergilerin Gelecek Neslin Borç Yükünü Artırıp Artırmayacağı Konusundaki Görüşleri 142
Çizelge 8.19 Üreticilerin Üretimlerini ilgilendiren Vergiler Hakkında Yeterince Bilgilerinin Olup Olmadığı 143
Çizelge 8.20 Üreticilerin Günlük Yaşantılarında Hangi Tür Vergiler Ödediklerini Bilip Bilmedikleri 143
Çizelge 8.21 Vergilerin Nerelere Harcandığının Bilinmesinin Üreticileri Vergi Ödemelerine Etkisi 144
Çizelge 8.22 Vatandaşların Vergilerini Tam Olarak Ödemediği Durumlarda Devlet Hizmetlerinin Aksayacağı Konusundaki Görüşleri 144
Çizelge 8.23 Üreticilere Göre Vergilerin Kamu Hizmeti Olarak Tekrar Vatandaşlara Dönüp Dönmediği Konusundaki Görüşleri 144

Çizelge 8.24 Üreticilere Göre Devlet Harcamalarında Savurganlık Olup Olmadığı 145
Çizelge 8.25 "Herkes vergi kaçırıyor ben de kaçırırım" Anlayışının Üreticiler Üzerindeki Etkisi 145
Çizelge 8.26 Üreticilerin Vergi Tanımı Hakkındaki Görüşleri 146
Çizelge 8.27 Herkesin Vergisini Tam Olarak Ödeyip Ödemedikleri Konusunda Üreticilerin Görüşleri 146
Çizelge 8.28 Çiftçilerin Vergilerini Tam Olarak Ödeyip Ödemediklerine İlişkin Düşünceleri 146
Çizelge 8.29 Devletin Çiftçilerden Vergiyi Tam Olarak Toplayıp Toplayamadığı Konusunda Çiftçilerin Düşünceleri 147
Çizelge 8.30 Devletin Çiftçinin Vergi Kaçırmasını Önleyip Önleyemeyeceği Konusunda Üreticilerin Görüşleri 147
Çizelge 8.31 Ülkemizde Vergisini Tam Olarak Ödemeyen Bir Kesimin Olmasının, Üreticiler Üzerindeki Etkileri 148
Çizelge 8.32 Vergisini Tam Olarak Ödeyen Vergi Yükümlüsünün Günümüz Şartlarında Durumunun Ne Olacağı Konusundaki Görüşleri 148
Çizelge 8.33 Kamu Giderlerini Karşılayabilmek için Devlet Sizce Nasıl Gelir Elde Etmeli Hakkında Üreticilerin Görüşleri 149
Çizelge 8.34 Vergi Kaçıranlara Ne Gibi Cezalar Verilmesi Gerektiği Konusunda Üreticilerin Düşünceleri 150
Çizelge 8.35 Devletin Vergi Aflarına Sık Sık Başvurması Hakkında Üreticilerin Görüşleri 150
Çizelge 8.36 Devletin Yaptığı Vergi Denetimlerini Üreticilerin Yeterli Bulup Bulmadıkları 150

1.GİRİŞ

Günümüzde devletin çeşitli ekonomik ve sosyal görevleri bulunmaktadır. Bu görevleri yerine getirebilmek amacıyla devlet gelir sağlamakta ve çeşitli giderler yapmaktadır. Ülke ekonomisi açısından bu gelir ve harcamalar büyük önem taşımaktadır. Devletin, yüklenmiş olduğu ekonomik ve sosyal görevleri gerçekleştirebilmesi bakımından kamu gelirinin etkin kullanımının sağlanması yanında, yeterli bir gelir düzeyine erişebilmesi de gerekmektedir. Bu da sağlıklı, sistemli ve kendi içerisinde tutarlı bir gelir mevzuatı ve idaresini gerektirmektedir (Güngör 1997).

Kamu gelirlerinin içinde en büyük payı vergiler oluşturmaktadır. Rasyonel ve modern bir vergi politikasının temel amacı, devlete gelir sağlamaktır. Bu nedenle de devletler vergi politikalarıyla ekonomiye müdahaleyi daima ön planda tutmaktadırlar. Zira verginin bir ülkede yaşayan toplum üzerindeki etkisi çok büyüktür. Bununla beraber, vergi adı altında yaratılan toplumsal yükün adil bir dağılım göstermesi ve kişilerin ödeme gücüne göre alınması çağdaş vergi sistemlerinin temel ve vazgeçilmez bir ilkesi durumundadır. Ancak çoğu ülkelerde ekonomik, mali ve politik nedenlerle, belli sektörlere daha fazla hoşgörü ile yaklaşıldığı gözlenmektedir. Diğer taraftan mükelleflerde çoğu zaman vergi ödemede isteksizlik göze çarpmakta, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yönünde bir eğilim olduğu çeşitli literatürlerde ve çalışmalarda dile getirilmektedir.

Geniş anlamıyla vergi kaçırma, vergiye karşı koyma olarak nitelendirilmektedir. Dar anlamıyla ise, vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle ya da az vergi ödemek şeklinde olabilmektedir.

Vergiye karşı gösterilen bir diğer olumsuz tepki olan vergiden kaçınma olayında ise, yine verginin ödenmemesi söz konusudur. Ancak burada vergiye karşı gösterilen tepki yasa dışı değildir. Bu nedenledir ki, vergiden kaçınma olayında kanunlarda bir ceza öngörülmemiştir. Vergiden kaçınmada mükellefler kanunların boşluklarından yararlanarak vergi yüklerini hafifletmektedir.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eylemleri, devlet için önemli vergi kayıplarına ve ekonomide sapmalara sebep olmaktadır.

"Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe Örneği" başlığını taşıyan bu çalışmada öncelikle verginin teorik yönü incelenmiş, verginin tanımı,

tarihçesi ve vergi ile ilgili temel kavramlar açıklanmıştır. Bütün Dünya'da kabul gören vergi ilkeleri de sıralanarak, vergiler konularına göre sınıflandırılmıştır. Başta Gelir Vergisi olmak üzere, Servet Vergileri, Gider Vergileri ve Kurumlar Vergisi hakkında da bilgiler verilmiştir.

Bu araştırmanın birinci amacı, yerli ve yabancı literatürden yararlanarak, Türkiye'de tarımsal kazançların vergilendirilmesiyle ilgili mevzuat ve uygulamalardaki son düzenlemeleri ortaya koymaktır. İkinci amacı tarım kesimindeki vergi bilincini sorgulamak ve çiftçileri vergi verme konusunda isteksizliğe iten nedenleri sorgulamaktır.

Tarımsal kazançların vergilendirilmesinin çeşitli ekonomik etkilerini ortaya koymak ve bu konudaki kökleşmiş uygulamaların bazılarını tartışmaya açmak da araştırmanın diğer amaçlarındandır.

2. KONU İLE İLGİLİ DAHA ÖNCE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Devletin sunmuş olduğu kamusal mal ve hizmetleri finanse etmek için sahip olduğu en önemli gelir kaynağı vergiler olup, bu vergi gelirlerinin miktarı, onu ödemek zorunda olan mükelleflerin tutum ve davranışlarından etkilenmektedir. Bu nedenle, devletin vergi gelirlerinin artmasında mükellefin vergi bilincinin önemli etkisi bulunmaktadır. Dünya'da ve Türkiye'de mükelleflerin vergiye ilişkin davranışları ile ilgili yapılmış bazı çalışmalar bulunmaktadır.

2.1 Yurtdışında Yapılan Çalışmalar

Song ve Yarbrough 'ın (1978) Amerika'da yaptığı anket çalışmasında, bireylerin bir kısmının vergi bilincinde oldukları ve devletin niçin vergi aldığı, nasıl kullandığı konusunda bilgi sahibi olduğu görülmüştür. Bazılarının ise, gelirlerinin tamamını beyan etmedikleri ve alınan vergilerin adil olarak dağıtılmadığını düşündükleri ve bazı vergilerden de memnuniyetsiz oldukları gözlenmiştir. Anket sonuçlarına göre, mükelleflerin çoğunluğunun vergiye uyumu sağlayamadığı anlaşılmıştır.

Harold G. Grasmick ve Robert J. Bursik (1990) tarafından Souhwestern'de 260 kişi ile yüz yüze bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada suçluluk hissi, utanma ve yasal yaptırımların caydırıcı etkilerini ölçmek için, araştırmaya katılanlara vergiden kaçınma, ufak hırsızlık (20 dolardan az) ve içkili araba kullanmaları suçlarını işlemeleri halinde suçluluk hissedip hissetmeyecekleri, toplum huzurunda utanç yaşayıp yaşamayacakları, yakalanabileceklerini düşünüp düşünmedikleri sorulmuş; daha sonra ise suçluluk hissetmeleri, utanmaları ya da yakalanmaları halinde, bu durumun hayatlarında nasıl büyük bir problem yaratacağı sorulmuştur. Sonuç olarak, üç suçta da (vergiden kaçınma, ufak hırsızlık, içkili araba kullanma), suçluluk hissinin caydırıcı etkisinin utanç ve yasal yaptırımların etkisinden daha fazla olduğu ve özellikle vergi kaçakçılığı ve alkollü araç kullanma suçlarında, suçluluk hissinin, doğrudan en büyük etkiye sahip olduğunu belirtmişlerdir. Bu çalışmaları ile Grasmick ve Bursik, kanunlara uyumun sağlanmasında, bireylerin içsel kontrolünün (vicdan=suçluluk hissi, utanma) önemine dikkat çekmişlerdir (Alkan 2009).

Philip M. J. Reckers, Debra L. Sander ve Stephen J. Roark (1994) Arkansas'ta 350 hane halkına posta yoluyla anket göndererek bir çalışma yapmışlardır. Çalışmaya katılan kişilerden, vergi kaçıran bir kişi ile ilgili bir olay verilerek, bu olaydaki kişi ve olayla ilgili empati kurmaları

istenmiştir. Çalışmaya katılanlara "kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, kısmen katılıyorum vb." cevap seçenekleri sunularak, aynı durumla karşılaşmaları durumunda aynı yolu izleyip izlemeyecekleri ve vergi kaçırmayı ahlaki bir sorun olarak değerlendirip değerlendirmedikleri sorulmuştur. Bu çalışmanın sonucunda, vergi uyumu ile vergi kaçakçılığına ilişkin ahlaki inanışlar arasında tutarlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür. Vergi kaçakçılığını ahlaki bir konu olarak değerlendiren bireylerin vergi kaçırma olasılığının azaldığı; ama vergi kaçakçılığını ahlaki bir konu olarak görmeyenlerin ise çevresel (vergi oranı ve stopaj vb.) faktörlerden etkilendiği belirtilmiştir.

Scholz ve Lubell'in (1998) 292 vergi mükellefi ile yapmış olduğu anket çalışması, vergi değişikliklerinin mükellefin vergi uyumu üzerinde herhangi bir etkisinin olup olmadığı üzerinedir. Anket sonuçlarına göre, yapılan vergi reformlarına karşı mükelleflerin güveni azaldığında vergi gelirinde de bir azalma olduğu ve güvenin arttığı durumlarda ise vergi ödeme yani vergi uyumunun arttığı gözlenmiştir.

Torgler (2001) yılında yaptığı bir çalışmada, yolsuzlukların algılanan büyüklüğü ile vergi ahlakının seviyesi arasındaki ilişkiyi gözlemiştir. Elde ettiği bulgular, yolsuzluğun algılanan seviyesinin, vergi ahlakı üzerinde negatif bir etkisinin olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca Torgler, devlete ve yasal sisteme güvenin artmasının, vergi ahlakı üzerinde pozitif bir etki yaratacağını ifade etmiştir. Çalışmalarında sosyo-demografik faktörlerin de vergi ahlakı üzerindeki etkilerini inceleyen Torgler, kadınların erkeklere göre, evlilerin bekarlara göre, tam zamanlı çalışanların da serbest çalışanlara göre daha yüksek bir vergi ahlakına sahip olduğu sonucuna varmıştır (Güner 2008).

Feld ve Frey (2002) İsviçre'de vergi mükellefleri ile vergi makamları arasındaki psikolojik ilişkinin vergi uyumuna etkisi üzerine anket çalışması yapmıştır. Elde edilen sonuca göre, mükellefler ile vergi makamları arasında oluşacak psikolojik bir sözleşmenin vergi uyumunu artırıcı özellikte olduğu görülmüştür. Ayrıca vergi kaçırma gibi olumsuz davranışlar karşısında vergi cezaların ağırlığı ile vergi oranlarının makul seviyelerde olmasının vergi uyumunu artıran bir etken olduğu görülmüştür (Alkan 2009).

Orviska ve Hudson'un (2002) İngiltere'de yaptıkları anket çalışmasında vergi konusu, mükellefin vergiye karşı olumsuz davranışlarından biri olan vergi kaçırmadan, denetimden ve vergi cezalarından daha çok sosyal bir görev ve hukuka uygunluk açısından ele alınmıştır. Anket

sonucuna göre; mükellefler verginin sosyal bir görev olduğu bilincindedir. Ankette ayrıca, yaşlılarda gençlere oranla vergi kaçırmanın daha düşük olduğu görülmüştür (Alkan 2009).

Wenzel'in (2004) Avusturalya'da yaşayan mükellefler üzerinde yaptığı anket çalışması, kişisel ve sosyal normların vergi uyumu üzerinde etkisinin olup olmadığı konusundadır. Araştırma sonuçlarına göre; bireylerin vergi ödeme konusundaki kişisel ahlakı vergi ödemeyi olumlu yönde etkilerken, sosyal grubun içinde olması vergi ödeme konusunu olumsuz yönde etkilemektedir. Devlet çatısı altında olan bireylerin, devlete ve kurumlarına güven duymamasının vergi uyumunda olumsuz bir etken olduğu tespit edilmiştir.

2.2 Yurtiçinde Yapılan Çalışmalar

Dünya'da vergi ile ilgili yapılmış anket çalışmalarının yanı sıra, Türkiye'de de mükelleflerin vergiye karşı davranışlarıyla ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarla, mükelleflerin vergi uygulamaları karşısındaki tutumları öğrenilmiş olmakta ve aynı zamanda bu çalışmalar mükelleflerin tepkisini çekmeden vergi gelirlerini artırmada olumlu bir etken olarak değerlendirilebilir. Türkiye'de yapılmış birçok çalışmada, anket yöntemi kullanılarak bu davranışların yorumlanması amaçlanmıştır.

Muter, Sakınç ve Çelebi'nin (1993) yılında Manisa'da yaşayan 505 mükellef üzerinde yaptığı anket çalışmasında, mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları incelenmiştir. Bu anket sonuçlarına göre, mükelleflerin öğrenim düzeylerinin artması ile vergi gelirinin nereye ve nasıl harcandığı konusunda sahip olunan bilinç ve duyarlılık arasında doğru orantılı bir durum tespit edilmiştir. Çalışmaya göre, vergi ile kamu hizmeti arasında ilişki kurabilen vergi bilinci yüksek mükellefler, vergi kaçakçılığı gibi davranışlara karşı olumsuz bakmaktadırlar. Anketteki bir diğer bulgu ise, toplanmakta olan vergilere yönelik uygulanan politikaların mükelleflere daha fazla külfet yüklemesi mükellefleri vergiden soğutmaktadır. Çalışmada, "vergi affı uygulamaları karşısındaki tutumunuz nedir?" sorusuna katılımcıların %24,8'i vergi affı uygulamasına karşı olduğunu; %62,8'i bir defalık vergi affı uygulanabileceğini belirtmişlerdir (Alkan 2009).

Yüce ve Gerçek (1998) tarafından Bursa Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı 235 mükellef üzerinde yapılan ankette, mükelleflerin vergi karşısındaki davranışlarını belirleyen faktörlerin neler olduğunu tespit edilmeye çalışılmıştır. Anketin bulgularına göre deneklerin %38,3'ü vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı, %28,1'i bir ödev, %18,3'ü zorunlu bir ödeme, %3,4'ü vergiyi bir yük ve %10,2'si ise vergiyi teşebbüs kabiliyetini engelleyen bir unsur olarak görmektedir.

Ankette mükelleflerin %34,5'i kamu harcamalarındaki savurganlığı, %33,2'si vergi sisteminin adaletsizliğini, %20,9'u eğitim yetersizliğini ve %11,4'ü de vergi oranlarının yüksekliğini vergi bilincini olumsuz etkileyen faktörler arasında göstermektedir. Ankete katılan mükelleflerin vergi affı hakkında görüşleri sorulduğunda; %60'ı dürüst mükellefleri cezalandırdığını, %17,9'u da devlete olan güveni sarstığını ve %11,5'lik bir kısım ise vergi aflarını yararlı bulduğunu belirtmiştir. Yine ankete katılanların %62,1'i vergi yükünü ağır, %34,5'i vergi yükünü normal ve %2,1'lik kısım da vergi yükünü az bulduğunu belirtmiştir. Ankete katılan mükelleflerin %98,3'lük gibi büyük bir kısmı Türkiye'de verginin tam olarak ödenmediğini ve %98 gibi büyük bir çoğunluk da kamu hizmetlerinden tam olarak yararlanılmadığını ifade etmişlerdir.

Demir (1999) tarafından Afyon'da yapılan bir çalışmada, mükelleflerin vergiye karşı davranışları ile vergi sistemi arasında uyum tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmaya göre, mükelleflerin vergi karşısındaki istenmeyen davranışlarının en önemli nedeni; devletin mal ve hizmet sunarken mükellef beklenti ve isteklerini yeterince dikkate almamasıdır. Ankete katılanların %85,2'si, kamu harcamalarının savurgan bir tutum içerisinde gerçekleştirildiği düşüncesini ortaya koymuştur. Ankette ayrıca, vergi mevzuatında çok sık yapılan değişikliklerin, mükellef davranışlarını olumsuz yönde etkilediği vurgulanmaktadır.

Naci Tolga Saruç (2003) Türkiye'nin çeşitli yerlerinde ve İngiltere'de toplam 161 Türk vatandaşı üzerinde, deney ve anket yöntemini kullanarak çalışma gerçekleştirmiştir. Katılımcılara gerçek hayattaki vergi beyannamesine benzeyen beyannameler verilerek gelirlerini her ay beyan etmeleri istenmiştir. Beyan edilen gelirden vergi ödenmiş, buna karşın beyan edilmeyen gelirden (gizlenen) herhangi bir vergi alınmamıştır. Ama her ay için önceden duyurulan oranlarda vergi denetimleri yapılarak, eğer gelirin eksik beyan edildiği gözlenmiş ise yine önceden bildirilen ceza oranlarına göre kaçırılan vergi miktarı üzerinden ceza uygulanmıştır. Çalışmada 161 katılımcıdan 144'ü bir veya birden fazla ayda gelirlerini olduğundan daha düşük beyan etmiş, 17 kişi ise deneyler sırasında tamamen dürüst davranarak gelirlerinin tamamını beyan etmiştir. Çalışmanın sonucunda, vergi kaçıran ile kaçırmayan grup arasında vergi ahlakı bakımından istatistiksel anlamlı farklar bulunarak, vergi ahlakının vergi kaçakçılığı üzerinde önemli bir etkisi olduğu ve yüksek vergi ahlakına sahip kişilerin vergi kaçırmadığı, düşük ahlakı olanların ise vergi kaçırdığı ileri sürülmüştür (Güner 2008).

Bayraklı, Sağbaş ve Ural'ın (2004) yılında yaptığı çalışmada, Uşak ilinde toplam 302 mükellefin vergi kaçırma eğilimi ve nedenleri incelenmiştir. Bu çalışmadan edinilen bulgulara

göre; vergi kaçırma eğilimi, vergi bilinci az olan mükelleflerde daha fazla görülmektedir. Ayrıca çalışmada, vergi sisteminin adaletsiz olarak görülmesinin devlete olan güveni azalttığı ve bunun da mükellefleri vergi kaçakçılığına iten bir unsur olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca Bayraklı ve arkadaşlarının bu çalışmasında, katılımcıların %50'si vergi kaçırırken yakalandıklarında bunun başlarına büyük dertler açacağını düşünmemektedir. Bu ankette, mükelleflerin denetim ve cezaların yetersiz olduğunu düşündükleri ve vergi kaçakçılığı suçunu ciddi bir suç olarak görmedikleri vurgulanmıştır (Güner 2008).

Cansız (2006) yılında Afyon ve ilçelerinde 816 mükellefle yaptığı ankette, vergiye karşı mükellef davranışlarının nasıl geliştiğini ortaya koymaya çalışmıştır. Mükelleflerin %60'ı vergi kanunlarının tam olarak anlaşılmadığını, bu düşünceyi ifade edenler arasında yüksek öğrenim görenlerin tamamı, vergi kanunlarının hiç anlaşılmadığını ifade etmektedir. Ayrıca, ankete katılan mükelleflerin %75'lik kısmı, Türk Vergi Sistemi'ni adaletli bulmamaktadır. Bu anket çalışmasına katılan mükelleflerin yarıdan fazlası, Türkiye'de vergi bilincinin gelişmediği fikrini belirtmiştir. Deneklerin %75'lik kısmı, vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirdiklerini beyan etmişlerdir. Çalışmada, özelikle devletin mükelleflere gereken güveni vermesinin önemli bir konu olduğu vurgusu yapılmıştır.

Çiçek (2006) tarafından İstanbul'da 502 mükellefle yapılan çalışmada, uygulanmakta olan vergilere karşı mükelleflerin tepkisi ölçülmeye çalışılmıştır. Ankete katılanların vergiye bakışları, öğrenim durumlarına göre ele alınmış ve şu sonuçlar elde edilmiştir; ilkokul mezunu olanların %26,4'ü, vergiyi zorunlu bir ödeme, ortaokul mezunu olanların %60,6'sı bir yük olarak ve yüksek öğrenim alanların ise %68,4'ü vergiyi teşebbüs kabiliyetini engelleyen bir unsur olarak görmektedir. Ankette mükelleflerin %76'sı, Türkiye'deki vergi sistemini adaletli bulmadığını ve ayrıca %80'i de kamu harcamalarında savurganlık olduğunu belirmiştir. Ankete katılanlar, "devlet gelir ihtiyacını nasıl artırmalı?" sorusuna karşılık; %52'si kamu harcamalarının kısılması gerekliliğini, %43,4'ü, vergi denetiminin artırılmasını, %3,2'si ise vergi gelirinin artırılması gerekliliğini savunmuştur. Ayrıca, ankete katılanların %50'si, Türkiye'de alınan vergilerin tam olarak ödenmediğini ve bunun nedeni olarak da vergi yükünün ağır olduğunu ifade etmişlerdir. Ayrıca, mükelleflerin %32,7'si toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının tam olarak yerleşmediğini belirtmiştir.

Tuay ve Güvenç (2007) yılında Gelir İdaresi Başkanlığı için mükelleflerin vergiye yönelik tutumlarını ölçmek amacıyla, Türkiye'de 18 ilde ve 6546 mükellef üzerinde 73 sorudan

oluşan anket yapmışlardır. Ankette mükelleflere, vergi dairelerine ilişkin memnuniyetleri sorulduğunda; mükelleflerin %56,9'u kısmen memnun olduklarını, %43,1'i çok memnun olduklarını ifade etmişlerdir. Ödenen vergilerin nereye harcandığını bilip bilmedikleri sorusuna ise, mükelleflerin %47,3'ü vergilerin nasıl harcandığını takip etmenin mümkün olmadığını belirtmiştir. Ankette mükelleflere "vergi kaçakçılığını tetikleyen faktörler nelerdir?" sorusu yöneltilmiş ve şu sonuçlar elde edilmiştir. Mükelleflerin %47'si vergi oranlarının yüksek olmasını, %50,3'ü vergi yükünün fazla oluşunu ve %42,9'u ise uygulanan vergi aflarını, önemli faktörler arasında göstermiştir. Ayrıca katılımcıların %34,2'si cezaların caydırıcılık gücünden uzak olduğunu bildirmişlerdir. Ankette, elde edilen bulgulardan biri de, vergi kanunlarının anlaşılır olmasının, eğitimle ilgili olduğu ve Türkiye'de eğitimin istenilen seviyede olmadığı için vergi kanunlarının da anlaşılır olmadığı sonucuna varılmıştır.

Gelir İdaresi'nin Mükellef Eğilimleri Anketi'nde (2007), katılımcılara vergi dairelerinden genel olarak ne ölçüde memnun oldukları sorulmuş, katılımcıların sadece %19,5'i memnun olduğunu belirtmiştir. Ayrıca katılımcılara, Gelir İdaresi'nin hizmetlerinden genel olarak ne ölçüde memnun oldukları da sorulmuş, katılımcıların sadece %21,8'i memnun olduğunu belirtmiştir. Ankette elde edilen bu bulgularla, Türkiye'de Gelir İdaresi'nin hizmetlerinden mükelleflerin memnun olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çomaklı'nın (2007) yaptığı çalışmada ise, katılımcılara "vergi denildiğinde aklınıza gelen şey?" nedir sorusu yöneltilmiş; katılımcıların %2,9'u "kamu hizmetleri için ödediğim kişisel pay", %32,1'i "devletin cebimden zorunlu olarak aldığı para, %1,0'ı "gönüllü olarak devlete ödediğim parasal değer" ve %64'ü "ağır mali yük ve sevimsiz ödeme" şeklinde cevap vermiştir. Bu çalışma ile, mükelleflerin vergi ödemeyi zorunlu bir yük olarak algıladıkları ortaya konulmuştur.

3. MATERYAL ve YÖNTEM

3.1 Materyal

Bu çalışmanın ana materyalini Tekirdağ İli Merkez İlçesi'nde yüz çiftçi ile yüz yüze yapılan görüşmelerde doldurulan anket formlarından elde edilen orijinal veriler oluşturmaktadır. Konu ile ilgili çeşitli kitap, makale, broşür, kanun, yönetmelik ve istatistiklerden de geniş ölçüde yararlanılmıştır.

Konu ile ilgili yapılan çeşitli araştırma bulgularını içeren yayınların yanı sıra; Devlet İstatistik Enstitüsü, Devlet Planlama Teşkilatı, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, İhracatı Geliştirme Merkezi, Milli Prodüktivite Merkezi, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Tekirdağ Tarım İlçe Müdürlüğü, Tekirdağ Defterdarlığı gibi kamu kuruluşlarının çeşitli yayınları ile bu konuda çeşitli üniversiteler tarafından yayınlanan doküman yayınlardan da yararlanılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu ile ilgili yönetmelikler de çalışmaya kaynak teşkil etmektedir.

3.2 Yöntem

Araştırma üç aşamada gerçekleştirilmiştir. Bunlardan birincisi, araştırmanın materyalini oluşturan yerli ve yabancı literatürün elde edilmesi, taranmasıdır. İkinci aşamada, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu ile ilgili yönetmelikler incelenerek tarımsal kazançların günümüzde hangi vergilere konu olduğu ve nasıl vergilendirildiği ortaya konmuştur. Araştırmada kullanılan verilerin öncelikle en son gelişmeleri yansıtacak ölçüde yeni ve güncel olmasına titizlik gösterilmiştir. Ayrıca, Tekirdağ Defterdarlığı kayıtları incelenerek en son verilerle çalışma mümkün olmuştur.

Üçüncü aşamada ise çiftçilerin vergi bilincinin ne ölçüde geliştiği ve vergiye nasıl baktıklarını araştıran bir anket formu hazırlanmıştır. Araştırma alanı olarak Tekirdağ İli Merkez İlçesi seçilmiştir. TÜİK ve Tarım İlçe Müdürlüğü kayıtları incelendiğinde Tekirdağ İli'nde işlenen tarım alanlarının oranı %61 olarak hesaplanmaktadır (çizelge 4.3). İşlenen tarım alanları içerisinde en fazla alan 756.939 dekar ile merkez ilçede bulunmaktadır (çizelge 4.4). Merkez ilçedeki en fazla işlenen alanların %96,5 oranla tarla bitkilerine ait olduğu görülmektedir (çizelge

4.5). Tekirdağ İli'nde işlenen tarım alanlarında en fazla ekilen ürünün ise 1.842.500 dekar alanda 981.550 ton ile buğday olduğu görülmektedir (çizelge 4.6). Ayrıca Tekirdağ İli'nde 2009 itibariyle 5846 adet kayıtlı çiftçi bulunmaktadır (çizelge 4.9). Ayrıca bitkisel üretimde elde edilen G.S.Ü.D'nin %67,55'i tarla ürünlerinden elde edilmektedir (çizelge 4.8). Bütün bu veriler dikkate alınarak araştırma alanı Tekirdağ Merkez İlçe ile sınırlandırılmıştır.

Tekirdağ İline ait bir örnekleme çerçevesi oluşturmak ve böylece ankete tabi tutulacak kitlenin büyüklüğünü saptamak için öncelikle bölgedeki köy ve belediyelerin tarım arazisi genişlikleri elde edilmiştir. Buna göre Tekirdağ Merkez İlçenin sınırlarına giren 61 yerleşim yerine ait tarım arazisi genişliklerinden oluşan bir liste hazırlanmıştır. Listenin hazırlanmasında Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü'nün kayıtlarından yararlanılmıştır. Alder ve Roessler (1997) 300 bölgenin her birinden 5 seçmen almakla Gallup'un çok sağlıklı seçim tahminlerinde bulunduğunu ve daha büyük bir örnek alındığında (1500'ün üzerinde) tahminlerde değişme olmadığını ifade etmişlerdir. Bu araştırmada da benzer bir yol izlenmiş ve örneği seçilen her köyden 5 çiftçi ile rastgele görüşülmesi ve böylece 20 yerleşim yerinde toplam 100 anket yapılması planlanmıştır.

Çizelge 3.1 Tekirdağ/Merkez Genelinde Buğday Yetiştirilen Köylerin Dağılımı

Sıra No	Köy adı (Bucağı)	İşletme Sayısı	Arazi Sayısı	Ekili Alan (da,m^2)	Ekili Alanın Merkez Top. Oranı
1	Karacakılavuz (Banarlı)	603	4105	24.733,342	%12,93
2	Osmanlı (Banarlı)	297	1003	16.253,345	%8,50
3	Yağcı (Merkez)	218	976	12.362,223	%6,82
4	Karaevli (Merkez)	144	448	12.321,304	%6,80
5	Merkez (Banarlı)	297	1515	12.269,784	%6,42
6	Merkez (Merkez)	494	1975	12.124,460	%6,69
7	Merkez (İnecik)	222	790	10.786,101	%5,52
8	Gündüzlü (Merkez)	128	444	10.311,434	%5,69
9	Kılavuzlu (Merkez)	120	669	8.773,294	%4,84
10	Kayı (Merkez)	170	487	8.447,023	%4,66
11	Ortaca (Banarlı)	161	626	7.812,824	%4,09
12	Selçuk (İnecik)	236	775	7.354,491	%3,76
13	Gazioğlu (Merkez)	120	526	7.296,302	%4,02
14	Husunlu (Merkez)	160	566	6.989,396	%3,86
15	Ferhadanlı (İnecik)	273	1249	6.128,335	%3,14
16	Nusratfaki (İnecik)	111	422	5.867,761	%3,00
17	Köseilyas (Merkez)	150	390	5.458,878	%3,01
18	Nusratlı (Merkez)	160	490	5.236,185	%2,89
19	Kaşıkçı (Banarlı)	199	1114	5.215,395	%2,73
20	Generli (İnecik)	103	341	5.018,608	%2,57

Kaynak: Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü Verileri 2010

4. ARAŞTIRMA YÖRESİ İLE İLGİLİ BİLGİLER

4.1 Tekirdağ'ın Coğrafi Yapısı

Tekirdağ ili Türkiye'nin kuzey-batısında, Marmara Denizi'nin kuzeyinde, Trakya Bölgesinde, 40° 36′ ve 41° 31′ kuzey enlemleriyle 26° 43′ ve 28° 08′ doğu boylamları arasında yer almaktadır. Komşu olduğu illerden Edirne'ye 141 km. Çanakkale'ye 194 km. İstanbul'a 131 km. ve Kırklareli'ne 122 km. uzaklıkta olan Tekirdağ ilinin yüzölçümü 6.313 km^2'dir. Coğrafi alan itibariyle Marmara Bölgesi'ndeki 11 ilin üçünden küçük, komşusu Kırklareli ile aynı büyüklüğe sahiptir. Yüzölçümü itibariyle bölgede 4. sırada yer alan Tekirdağ, Marmara Bölgesi'nin % 8,60'ını, Türkiye topraklarının ise yaklaşık %0.8'ini kaplamaktadır. Gelişmiş bir ulaşım ağı içinde yer alan il, 3 önemli karayolu, büyük bir dış ticaret limanı ve İstanbul-Avrupa demiryoluyla İstanbul metropolüne ve komşu Avrupa ülkelerine bağlanmış bulunmaktadır. Trakya Bölgesi'nin güneyinde yer alan Tekirdağ'ın Marmara Denizi'ne 133 km. Karadeniz'e de 2.5 km. uzunluğunda bir kıyısı bulunmaktadır.

4.2 İdari Yapısı

Tekirdağ ili, Marmara Denizi'nin kuzeyinde, İstanbul ve Çanakkale illeri arasında yer alan, doğusunda İstanbul, kuzeyinde Kırklareli, batısında Edirne, güneyinde Marmara Denizi ile çevrili 6.313 km² yüzölçümüne sahip ildir. Tekirdağ ili; merkez ilçe ile birlikte 9 ilçe (Çerkezköy, Çorlu, Hayrabolu, Malkara, Marmara Ereğlisi, Muratlı, Saray, Şarköy) 257 köy ve 33'ü belediye olmak üzere 290 yerleşim ünitesinden meydana gelmiştir.

Çizelge 4.1 Tekirdağ İlinin İlçeler, Belediyeler ve Köyler İtibariyle Dağılımı

İlçe Adı	Merkez	Çerkezköy	Çorlu	Hayrabolu	Malkara	M.Ereğlisi	Muratlı	Saray	Şarköy	Toplam
Belediye Sayısı	5	5	6	3	4	3	1	3	3	**33**
Köy Sayısı	55	5	17	46	70	3	16	19	26	**257**

Kaynak: TUİK (2009)

4.3 Nüfus Durumu

İlçeler arasındaki nüfus artış hızı oldukça farklıdır. İlde nüfus artış hızı negatif olan, yani göç veren ilçeler mevcuttur. İlçelerinde kırsal nüfusun hızla azaldığı görülmektedir. Ülke genelinde de mevcut olan olumsuz ve dengesiz bölgesel gelişme farklılıkları nedeniyle, ilin ilçeleri arasındaki nüfus yoğunlaşma farklılıkları dahi bariz hale gelmiş bulunmaktadır.

Nüfus yoğunluğu Hayrabolu ilçesinde km^2'de 35 kişi iken, Çerkezköy ilçesinde bu sayı 473 değerine ulaşmaktadır. İlde biri merkez olmak üzere toplam 9 ilçe, 257 köy ve 33 belediye mevcuttur. Toplam nüfusun %13,1'i köylerde, %86,9'sı da şehirlerde yaşamaktadır. Şehir nüfusunun en yüksek olduğu ilçe Çorlu ilçesidir. Yine 9 ilçeden Çorlu 243.285 nüfusu ile en fazla nüfusa, Marmara Ereğlisi ilçesi ise 21.787 nüfusu ile en az nüfusa sahip olan ilçelerdir. İlde nüfusun %51,4'ünü (402.789) erkek, %48,6'sını (380.521) ise kadın nüfus oluşturmaktadır.

Çizelge 4.2 Tekirdağ İlinde İlçeler İtibariyle Şehir ve Köy Nüfusu

İlçe	Toplam			Şehir			Köy		
	Toplam	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Toplam	Erkek	Kadın	Toplam
Çerkezköy	154.298	80.046	74.252	77.587	71.806	149.393	2.459	2.446	4.905
Çorlu	243.285	124.466	118.819	117.024	111.572	228.596	7.442	7.247	14.689
Hayrabolu	35.968	18.314	17.654	11.822	11.005	22.827	6.492	6.649	13.141
Malkara	54.658	27.496	27.162	16.439	16.104	32.543	11.057	11.058	22.115
Muratlı	26.052	13.083	12.969	9.592	9.515	19.107	3.491	3.454	6.945
Saray	46.322	23.465	22.857	17.189	16.602	33.791	6.276	6.255	12.531
Şarköy	30.248	15.212	15.036	10.703	10.793	21.496	4.509	4.243	8.752
Merkez	170.692	89.277	81.415	79.438	72.754	152.192	9.839	8.661	18.500
M.Ereğlisi	21.787	11.430	10.357	10.998	9.933	20.931	432	424	856
Toplam	**783.310**	**402.789**	**380.521**	**350.792**	**330.084**	**680.876**	**51.997**	**50.437**	**102.434**

Kaynak: TUİK (2009)

4.4 Arazi Varlığı ve Tarımsal Üretimi

2009 yılı verilerine göre Tekirdağ ili arazi varlığı ve kullanışlarına göre dağılımı çizelge 4.3 ve çizelge 4.4'te gösterilmiştir.

Çizelge 4.3 Tekirdağ İlinde Arazi Varlığı

Kullanılış Biçimi	**Alan (da)**	**Oranı (%)**
İşlenen Tarım Alanı	3.854.536,0	61,0
Çayır-Mera Alanı	325.784,6	5,2
Ormanlık Alan	1.040.860,0	16,5
Tarım Dışı Arazi	1.091.819,4	17,3
Toplam	**6.313.000,0**	**100,0**

Kaynak: Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü Tarım Raporu (2009)

Tekirdağ'da işlenen tarım alanları, 3.854.536 dekar ile (%61) çok yüksek bir düzeydedir. Tarım dışı arazi de 1.091.819,4 dekar ile dikkati çekmektedir.

Çizelge 4.4 Tekirdağ İlinde İşlenen Tarım Alanlarının İlçeler İtibariyle Dağılımı

İlçeler	**Tarım Alanı (da)**	**Çayır-Mera (da)**	**Orman-Funda ve Diğer Araziler (ha)**
Merkez	756.939,0	45.343,0	165.100
Çerkezköy	132.896,0	13.422,0	101.440
Çorlu	633.987,0	32.295,9	
M.Ereğlisi	138.480,0	3.905,6	
Hayrabolu	650.067,0	98.015,8	21.810
Malkara	745.815,0	80.108,7	222.370
Muratlı	324.428,0	18.718,8	3.880
Saray	318.640,0	31.730,8	268.720
Şarköy	153.284,0	2.244,0	257.540
Tekirdağ	3.854.536	325.784,6	1.040.860

Kaynak: Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü Tarım Raporu (2009)

Çizelge 4.4'te Tekirdağ İlinde işlenen tarım alanlarının ilçeler itibariyle dağılımı gösterilmiştir. Çizelgeye göre tarım alanları en fazla, araştırmanın yapıldığı merkez ilçede gözlenmektedir. Bunu sırasıyla Malkara, Hayrabolu ve Çorlu izlemektedir. Tekirdağ İl Müdürlüğü'nün çalışmalarında Çorlu-Çerkezköy ve M.Ereğlisi orman alanına ilişkin veriler ilçe detayında verilememiştir.

Çizelge 4.5'te işlenen tarım alanları beş ana grupta incelenmiştir. Bunlar; tarla arazisi, bağ arazisi, sebze arazisi, meyvelik ve zeytinlik arazidir. Grupların toplamdan aldıkları paylar ise 2009 yılı verilerine göre aşağıda verilmektedir.

Çizelge 4.5 Tekirdağ İlinde İşlenen Tarım Alanlarının Kullanılış Şekline Göre Dağılımı

Kullanılış Şekli	**Alan (da)**	**Oranı (%)**
Tarla Arazisi	3.718.246	96,5
Bağ Arazisi	42.008	1,1
Sebze Arazisi	44.654	1,2
Zeytinlik Arazi	39.868	1,0
Meyvelik Arazi	9.760	0,2
Toplam	**3.854.536**	**100,0**

Kaynak: Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü Tarım Raporu (2009)

Çizelgeye göre Tekirdağ ilinde ekilen tarla arazisi, işlenen tarım alanları içinde en yüksek paya sahiptir (%96,5). Bunu, sebze, bağ, zeytinlik ve meyvelik araziler çok düşük oranlarda takip etmektedir. Kısaca Tekirdağ tarla tarımının yapıldığı bir il olarak görülmektedir. Araştırma yöntemi belirlenirken bu durumu göz önüne alınmıştır.

Çizelge 4.6 Önemli Tarla Bitkileri Ekiliş ve Üretimleri(2009)

Ürünler	**Ekiliş (Da)**	**Ort.Verim (Kg/Da)**	**Üretim (ton)**
Buğday	1.842.500	532,7	981.550
Ayçiçeği	1.379.615	243,8	336.362,75
Arpa	228.500	518,9	118.562,5
Silajlık Mısır	58.101	3.477	202.027,5
Fiğ(Ot)	27.300	453,9	12.391,5
Çeltik	20.600	900,2	18.545
Kanola	108.800	382,7	41.643,75

Kaynak: Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü Tarım Raporu (2009)

Not: Silajlık Mısırda 1. ve 2. ürün dahil. Fiğ (macarfiği+ adi fiğ)

Çizelge 4.6'da önemli tarla bitkilerinin ekiliş ve üretimleri gösterilmektedir. Görüldüğü gibi en fazla üretilen ürün buğdaydır. Ayçiçeği de diğer önemli bir tarla ürünüdür.

Çizelge 4.7 Bitkisel Üretim Dallarının Ekiliş Alan ve Oranları (2009)

Ürün Grupları	**Ekim Alanı (da)**	**Oranı (%)**
Tahıllar	2.108.735	56,7
Yağlı Tohumlar	1.488.755	40,0
Yumru Bitkileri	23.190	0,6
Yem Bitkileri	85.996	2,3
Endüstri Bitkileri	5.850	0,2
Baklagiller	5.720	0,2
Toplam	**3.718.246**	**100,0**

Kaynak: Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü Tarım Raporu (2009)

Not: Toplam ekim alanı içerisine 2.ürün ekiliş alanları da dahil edilmemiştir.

Çizelgeye göre Tekirdağ'da bitkisel ürün grupları açısından en yüksek payı 2.108.735 da alanda %56,7 ile tahıllar almaktadır. En düşük payı ise %0,2 oranıyla endüstri bitkileri ve baklagiller almaktadır.

Çizelge 4.8 Tekirdağ İli Tarımsal Gayri Safi Üretim Değerleri (2009)

Üretim Kolu	**G.S.Ü.D (TL)**	**Tarımsal G.S.Ü.D İçindeki Oranı (%)**
TOPLAM BİTKİSEL ÜRETİM	**905.971.389,00**	75,13
Tarla Ürünleri	814.550.242,00	67,55
Sebzeler	30.367.700,00	2,52
Meyveler	61.053.447,00	5,06
TOPLAM HAYVANSAL ÜRETİM	297.288.624,45	24,65
TOPLAM SU ÜRÜNLERİ	2.599.610,00	0,22
GENEL TOPLAM	**1.205.859.623,45**	**100,00**

Kaynak: Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü Tarım Raporu (2009)

Çizelge 4.8'e göre Tekirdağ ili 2009 yılı tarımsal gayri safi üretim değerinin %75,13'lük kısmını bitkisel üretim, %24,65'lük kısmını hayvansal üretim ve %0,22'lik kısmını su ürünleri üretimi oluşturmuştur.

Çizelge 4.9 Tekirdağ İlinde Yıllar İtibariyle Kayıtlı Çiftçi Sayısı

Yıllar	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Çiftçi Sayısı	7848	6719	6806	6643	6555	6389	6283	6052	5846

Kaynak: Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü Tarım Raporu (2009)

Çizelge 4.9'da da görüldüğü üzere 2001-2009 yılları arasında Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü'ne kayıtlı çiftçi sayısında azalan bir seyir gözlenmiştir. Bundan da son yıllarda çiftçilikle uğraşmayı bırakan kişilerin olduğu sonucu çıkarılabilir.

Çizelge 4.10 2009 Yılı İtibariyle Tekirdağ İli Merkez İlçesinde Çiftçilere Ödenen Destekler

Destekler	**Destekleme Tutarı(TL)**
Toprak Analizi	362.809,51
Mazot	288.938,05
Gübre	3.153.523,60
Sertifikalı Tohum	284.429,13
Sertifikalı Fidan	10.439,68
Ayçiçeği(Ürün Ödemesi)	11.192.60,26
Kanola(Ürün Ödemesi)	2.029.821,13
Hububat	7.905.991,38
Yem Bitkileri	330.788,62

Kaynak: Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü Tarım Raporu (2009)

Çizelge 4.10'a göre Tekirdağ ili merkez ilçesinde 2009 yılı itibariyle en çok ayçiçeği yetiştiren çiftçilere destekleme ödemesi yapılmıştır. Ayrıca çiftçilere destekleme kapsamında gübre, mazot, toprak analizi vb. ödemeler de yapılmıştır.

5. VERGİNİN TEORİK YÖNÜ

5.1 Verginin Tanımı ve Tarihçesi

Vergi, devletin veya devletten vergilendirme yetkisini almış diğer kamu tüzel kişilerin fert ve kurumlardan hukuki cebir altında kanunda belirtilen kurallara göre ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerlerdir. Başka bir ifadeyle vergi, kamu faaliyetlerinin maliyetini karşılamak üzere ekonomik birimlerden, hukuki ve siyasi cebir altında ve karşılıksız olarak devlete fon aktarılmasıdır.

Tanımda da belirtildiği gibi verginin ana amacı, kamu gereksinmelerini karşılamaktır. Verginin bu amacına, mali amacı da denilir. Verginin mali amacı, toplumu meydana getiren bireylere bir fiyat karşılığı sunulamayan toplumsal nitelikteki mal ve hizmetler için gerekli olan finansman kaynağını oluşturmaktır. Bu amaçla devlet, başta milli savunma hizmetleri olmak üzere, adalet, eğitim, sağlık gibi geleneksel kamu hizmetlerinin finansmanı için gelir elde etmektedir.

Vergilerin devlete gelir sağlayıcı mali amacının yanında, mali olmayan sosyal ve ekonomik amacı da vardır. Verginin ekonomik amacında, ekonominin vergisel tedbirlerle yönlendirilmesi ifade edilmektedir. Bu amaç doğrultusunda, yatırımların teşvik edilmesi amacıyla, yatırım harcamalarının vergi matrahından düşülmesi, tasarrufların teşviki amacıyla tahvil faizlerinin düşük vergilendirilmesi gibi vergi sisteminin çalışmayı ve risk üstlenmeyi teşvik edici düzenlemeleri, ekonominin vergi tedbirleriyle yönlendirilmeye çalışılmasına verilebilecek örneklerdir.

Verginin sosyal amacı ise, gelir ve servet eşitsizliklerinin giderilmesini sağlamaktır. Yani bu amaç; vergi sisteminde artan oranlılık, asgari geçim indirimi, istisna ve muafiyetler gibi bir takım uygulamalar ile gelir ve servet eşitsizliklerinin ekonomik yönden güçsüz olanlar lehine ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir. Ayrıca, bütün dünya ülkelerinde giderek artış gösteren çevre kirliliği, hızlı nüfus artışı, hızlı ve çarpık kentleşme hareketleri, uyuşturucu ve alkol kullanımı gibi temel sorunlara karşı da bazı vergisel önlemlerin alınması, verginin sosyal amaç kapsamını genişletmektedir.

Bu kadar önemli amaçları olan verginin tarihine bakıldığında, kökeninin bir beşeri müşterek hayat kadar eski olduğu anlaşılmaktadır. İnsanlar toplum halinde yaşamaya başladıklarından itibaren kamusal ihtiyaçları karşılamak için, toplumdaki bireyleri vergiler

yoluyla mükellef kılmaya çalışmışlardır. Kabile reisine, derebeyine veya krallara verilen hediye ve yardımlar vergilerin ilk şeklini oluşturmuştur. Zamanla verginin şekil ve tekniğinde bazı değişmeler olmuştur. Örneğin; ilk çağlarda Mısır'da vergi, bedeni hizmet olarak yerine getirilmekteydi. Daha sonraları küçük devletlerin birleşerek büyük devletler kurmaları sonucunda, toprağın doğrudan doğruya işletilmesi zorlaşmaya başlayınca krala ait toprakların bir kısmı özel kişilere bırakılmaya, bu faydalanmanın karşılığı olarak da ayni vergiler alınmaya başlanmıştır (Güngör 1997). Mısır Uygarlığı'nda ayrıca, bireylerin vergiden kaçınma gibi davranışlarının engellenmesi için vergi denetimleri de yapılmıştır.

Antik Yunan'da vergilerin emek olarak ödenmesi çok yaygınlaşmış değildi. Yunan Vergi Sisteminin önemli bir özeliği, verginin isteğe bağlı olarak ödenmesiydi. Çünkü Yunan halkı aşırı vergi ödeme eğilimi içindeydi. Varlıklı kişiler devlet dairelerinin ihtiyaçlarını karşılamak için, servetlerinden fedakarlıkta bulunuyorlardı. Antik Yunan'da vergi özelikle savaş döneminde toplanırdı. Savaş sonrasında kazanılan ek kaynak olduğu zaman, bu kaynak vergiyi geri ödemek için kullanılırdı.

Roma İmparatorluğu'nda vergi sistemi, Yunan Vergi Sistemi ile benzerlik göstermektedir. Roma Vergi Sistemi'nde de vergilerin emek olarak alınması çok yaygın değildi. Bunun yerine vergiler para ve ayni olarak toplanıyordu. Çoğu eski medeniyetlerde olduğu gibi, Romalılarda da devletin gelir kaynağı fetihler sayesinde elde edilen ganimetler ve savaş tazminatlarıdır. Bunlar yeterli gelmediğinde ilk başvurulan gelir kaynağı vergiler olmuştur. Roma Uygarlığı'ndan edilen bir diğer bilgi ise, ilk çağda vergi sistemini en iyi bilen toplum Romalılar'dır.

İslam ülkelerinde ise vergiler; Şer'i ve Örf'i Vergiler olarak ayrılmıştır. "Şer'i Vergiler", tamamen İslam hukuku kurallarına bağlı kalarak konulmuş; zekat, öşür(aşar), haraç ve cizyeden oluşan vergilerdir. "Zekat", müslüman halktan 1/40 oranında alınan bir vergidir. Bu vergi, belli bir miktar koyun, keçi, deve vb. hayvanlar ile altın, gümüş ve ticari eşyası olan kişilerden alınmıştır. "Öşür", arazide yetişen ürünlerden alınan ve müslüman halkın ödediği bir vergidir. "Haraç" ise, müslüman olmayanlardan alınan toprak ürünleri vergisiydi. "Cizye" ise, hristiyan ve musevilerin kendi güvenliklerinin sağlanması ve korunmasına karşılık kişi başına verdikleri kafa vergisiydi. "Örf'i vergiler" ise; İslam hukuk kurallarına bağlı olmadan, padişahın tasarrufunda olan vergilerdir. Bu vergilerle ilgili oran, muafiyet gibi değişiklikleri padişah belirlemekteydi. Örf'i vergilerin çoğu, önceleri din ayırımı olmadan herkesten, yerel (pazar ve panayır yeri

resimleri, gümrük resimleri vb.) ve olağanüstü harcamaları karşılamak üzere alınmış, ancak daha sonra olağan bir vergi haline dönüşmüştür.

5.2 Vergi İlkeleri

Devletler, bir kısım bireyler tarafından yük olarak görülen ve dolayısıyla hoş karşılanmayan vergiye karşı oluşabilecek doğal tepkiyi, en aza indirebilmek için vergilerin en doğru şekilde toplanmasını sağlayabilmelidir. Bunun için öncelikle iyi bir vergi sisteminin ortaya konulması ve bu sistemin iyi işleyebilmesi için vergi ilkelerinin üzerinde titizlikle durulması gerekmektedir.

Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleştirilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulamasında dikkat edilmesi gereken, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkmış ve iktisadi mali düşünce sistemi içinde önerilmiş temel unsurlar ve kurallardır (Devrim 1996).

5.2.1 Vergilemede Tarafsızlık İlkesi

Tarafsızlık ilkesi; devlet vergilendirme yaptığı zaman, vatandaşın bu vergilendirmeden mali olarak etkilenmemesi gerektiğini ifade etmektedir. Verginin, vatandaş üzerinde aşırı bir yük oluşturmamasını ve sadece kendi amacında kullanılması gerektiğini anlatır.

Bir vergi sisteminin tarafsız olabilmesi için en başta;

• Tespit edilen vergi oranlarının düşük olması,

• Vergi oranlarının "düz"(flaş) olması,

• Belirli kişi ve kurumlara vergi imtiyazları tanımaması gerekir (Aktan 2002).

5.2.2 Vergilemede İktisadi Etkinlik İlkesi

Bu ilkeye göre, vergilerle iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetler teşvik edilip, verimli olmayan faaliyetler caydırılmalıdır. Vergi sisteminin günün ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine uygun bir biçimde düzenlenmesi, ekonomik etkinlik görüşünün ortaya koyduğu bir kuraldır. Bu kurala göre vergi sistemleri, içinde bulunulan ekonomik duruma, gerekli etkiyi sağlayacak biçimde düzenlenmelidir.

5.2.3 Vergilemede Verimlilik (Yeterlilik) İlkesi

Devlet, kamu harcamalarını finanse etmek için yeni vergiler çıkaracak ya da mevcut olan vergilerde artış yaparak, kamu giderleri için gerekli olan gelirleri toplamaya çalışacaktır. Bu ilke, devletin belli bir dönemde vergi toplayarak elde edeceği gelirleri kamu harcamalarında kullanması ilkesidir. Bu ilke, vergi yoluyla elde edilen bu gelirlerin, harcamaları karşılayacak düzeyde olmasının yanı sıra devamlı olmasını da işaret etmektedir.

Vergilemede yeterlilik ilkesi gereği, vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinin çok düşük tutulması gerekir. Dolayısıyla, bir vergi kanununda vergi ayrıcalıkları, adalet ve ekonomik teşvikler düşüncesiyle geniş tutulmuşsa, o verginin uygulanmasından önemli bir hasılat beklenemez, o vergi verimli olamaz (Gökbunar 1998).

5.2.4 Vergilemede Genellik İlkesi

Genellik ilkesi, herkesten vergi alınmasını, başka bir değişle vergi alırken, toplum bireyleri arasında hiçbir ayırım yapılmamasını ifade eder (Pehlivan 2004). Türk Anayasası'nın 73. maddesinin ilk paragrafında; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" şeklinde hükme yer verilmiştir. Bu maddede yer alan “herkes” kelimesi ile, Türkiye'de yaşayan vatandaşlar arasında ırk, dil, sınıf ayrımı yapılmadığı belirtilmektedir. Ayrıca bu madde ile Türkiye'de yaşayan yabancılara ve yurt dışında olup da burada ekonomik faaliyette bulan kişilere de ayrıcalık sağlanmadığı ifade edilmektedir.

5.2.5 Vergilemede Ödeme Gücü (İktidar) İlkesi

Vergi ödeme gücü, vergilemede adaletin sağlanmasında öne sürülen yaklaşımlardan “ödeme gücü yaklaşımı” ile ilgili bir kavramdır. Ödeme gücü yaklaşımı, gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yöneliktir. Vergi yükünün mükelleflere adil bir şekilde bölüştürülmesini ve vergilemede mükellefin vergi ödeme gücünü esas alır. Vergi ödeme gücünün belirlenmesinde mükellefin geliri, serveti ve harcamaları göz önünde tutulmaktadır (Demircan 2003).

Adil bir vergi düzeninde vergilerin çoğu, bireylerin ödeme gücüne dayandırılarak alınır. Bireylerin ödeme gücünü teşkil eden başlıca unsurlar; gelir, servet ve harcamadır. Gelir üzerinden alınan vergilere “Gelir Vergisi”, servet üzerinden alınan vergilere “Servet Vergisi” ve harcama üzerinden alınan vergilere “Harcama Vergisi” adı verilir (Pehlivan 2004).

5.2.6 Vergilemede Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi, mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınarak vergilendirmenin yapılmasıdır. Yani, bireyler genel vergi yüküne, kendi ödeme güçlerine göre katılmalıdır. Bu ilke, genel vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumlarına göre dengeli bir şekilde dağıtılması gerektiğini belirtmektedir.

5.2.7 Vergilemede Adalet İlkesi

Vergide adalet ilkesi; verginin adil olması gerektiğini ifade etmektedir. Adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır. Ancak adalet kavramı, kesin ve mutlak bir kavram olmadığından, toplumlara, toplumu meydana getiren kişilere, mekan ve zamana göre farklı anlamlarda yorumlanmaktadır. Hatta vergi adaleti kişiden kişiye değiştiği gibi, aynı kişide bile zaman ve mekana göre vergi adaleti anlayışında değişiklik söz konusu olabilmektedir. Çünkü, toplumu oluşturan bireylerin siyasi, iktisadi, sosyal ve hatta ahlaki düşüncelerinde zaman içinde önemli değişiklikler görülebilmektedir. O halde, zengin ve fakirden aynı miktarda vergi alınmaması, emek ve sermaye gelirinin farklı vergilendirilmesi vb. uygulamaların gerçekleştirilmesiyle vergi adaleti belli ölçülerde sağlanabilecektir.

5.2.8 Vergilemede Belirlilik İlkesi

"Kesinlik" adı da verilen bu ilkeye göre, her vatandaşın ödemek zorunda olduğu vergi; tutar, çeşit, ödeme zamanı, şekli vb. bakımından keyfi değil kesin, açık ve belirli olmalıdır (Edizdoğan 2000).

Belirlilik ilkesinin gerçekleşmesi; vergi kanunlarında kullanılan dilin açık olması, verginin ödeneceği tarih ve yer ile borcun miktarının herhangi bir yanlış anlamaya neden olmayacak şekilde açık ve kesin olarak bilinmesi, vergi kanunları hakkında yeterli açıklamaların yapılması vb. koşullara bağlıdır (Savaş 2008).

5.2.9 Vergilemede Tasarruf İlkesi

Vergilemede tasarruf ilkesine göre, verginin devlete olan maliyeti mümkün olabildiğince düşük olmalıdır. Verginin devlete olan maliyeti ifadesi ile sadece verginin tarh ve tahsil giderleri değil; aynı zamanda vergilerle ilgili uyuşmazlıkların giderilmesi de anlaşılmalıdır. Ayrıca

yükümlülerin vergileme dolayısıyla katlandıkları defter tutma, müşavirlik hizmetleri vb. giderleri de bu maliyet içine girmektedir (Gökbunar 1998).

5.2.10 Vergilemede Kolaylık İlkesi

Bu ilkeye göre, vergi ile ilgili düzenlemeler, mükellefler tarafından kolayca anlaşılabilecek ve uygulanabilecek biçimde hazırlanmalıdır. Yani, vergilemede ödeme zamanları, ödeme yeri, ödeme şekli ve ödenecek tutar kesin ve belirli olmalıdır. Vergilerini ödemede maddi zorluklarla karşılaşan bazı mükelleflerin vergi borçlarının ertelenmesi, hatta bazı nedenlerden dolayı vergi borçlarını ödeyemeyecek durumda olanların da vergi borçlarının silinmesi bu ilke gereğidir.

5.2.11 Vergilemede Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesi, bir verginin konulması ve sonraki aşamalardaki değişikliklerin, bir kanuna dayandırılmasıdır. Bu zorunluluk, keyfiliğin ve belirsizliklerin önlenmesi, vergi daireleri ile mükellefler arasında sağlıklı uygulamaların yapılması bakımından önem taşımaktadır.

Vergilemede kanunilik ilkesine göre vergi, mevzuata uygun ve doğru olarak alınmalıdır. Şayet, kanunlara aykırı vergi alınması durumunda, vergilerin kanuniliği ilkesi bozulacak ve aynı zamanda benzer durumda olanlara, farklı işlem sonucu farklı vergi uygulaması söz konusu olacağından vergilemede eşitlik ilkesi de zarar görecektir.

5.2.12 Vergilemede Açıklık İlkesi

Vergilemede açıklılık ilkesi gereği, vergi yasalarının uygulanması ile ilgili çıkarılacak yönetmelik ve genelgeler açık, anlaşılır olmalıdır. Bu ilkeye göre, verginin konusu, verginin nerede veya neden alınacağı açık ve net biçimde belirlenmelidir.

Vergilendirmede yönetmeliklerin açık ve anlaşılır olması, vatandaşların bu düzenlemelere daha kolay uymasını sağlayacak ve vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma girişimleri için de caydırıcı bir özelik taşıyacaktır.

5.2.13 Vergilemede İstikrarlılık İlkesi

Vergide istikrar ilkesi, vergi ile ilgili olarak vergilendirme tekniği konusunda yapılan düzenlemelerin sık sık değiştirilmemesini, düzenli olmasını ifade etmektedir. Vergilendirmede

gerçekleştirilen sık değişiklikler, sadece mükelleflerin mali planlarında ani değişikliğe neden olup, olumsuz sonuç yaratmayacak; vergi idaresi için de değişikliklere uyum sağlama da zorluk yaratacak ve mükelleflerin sorunlarını çözerken sıkıntılara neden olacaktır.

5.2.14 Vergilemede Uygunluk İlkesi

Bu ilke, mükelleflerin vergiyi öderken fazla zorlanmaması için vergilerin en doğru zamanda ve en uygun biçimde alınmasını ifade etmektedir. Mükelleflerin ekonomik, mali ve sosyal durumları birbiriyle aynı olmadığından, buradaki uygun zaman kavramı, kişilere göre farklılık gösterecektir; ancak önemli olan uygunluğun genele göre belirlenmesidir. Uygunluk ilkesi, diğer bir yönü ile, uygun vergi kaynakları ve vergi çeşitlerinin seçilmesi ile ilgilidir. Burada, verginin servet, harcama veya gelirin hangi çeşidi üzerinden alınacağı ve yansıma mekanizması sonucu mükellefler üzerindeki yük dağılımının nasıl gerçekleşeceği önem taşımaktadır.

5.3 Konularına Göre Vergiler

Vergiler konularına göre; gelir, gider ve servet vergileri olmak üzere başlıca üç bölüme ayrılmaktadır. Vergilerin bu şekilde ayrımında verginin konusunun niteliği esas alınmaktadır.
Gelirin doğduğu anda alınan vergiler Gelir Vergileri, bunun tüketim amacıyla kullanılması aşamasında alınan vergiler Gider Vergileri ve herhangi bir şekilde iktisadi varlıklara sahip olma veya sahip olunan servetin el değiştirmesi ya da değerinde artış olması halinde alınan vergiler Servet Vergileridir.

5.3.1 Gelir Vergisi

Gelir Vergisi, kişinin geliri esas alınarak vergi sorumluluğunun belirlendiği ve devlet otoritesine dayalı olarak toplanan bir finansman kaynağıdır. Gelir Vergisi'nde birey, verginin öznesi durumundadır ve geliri üzerinden vergilemeye tabi tutulmaktadır. Gelir Vergisi ile gerçek kişilerin elde ettikleri kazanç ve iratlar vergilendirilmiş olur; dolayısıyla, Gelir Vergisi'nin konusu gelirdir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde "Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir, gerçek bir kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." diye belirtilir.

Tanımda geçen "kazanç" kavramı, yalnız emekten ve emekle sermayenin birleştirilmesinden elde edilen hasılatı (Ticari Kazanç, Zirai Kazanç, Serbest Meslek Kazancı) ; "İrat" kavramı ise, menkul ve gayrimenkul sermayeden elde edilen hasılatı (Menkul Sermaye İratları ve Gayrimenkul Sermaye İradı) ifade etmektedir. Bir diğer kavram ise, "gerçek kişi"dir. Gerçek kişi, medeni kanun hükümleri çerçevesinde şahsiyet sahibi olan, yani hak ve borçlar dolayısıyla ehil olan insandır. İşte, bu kazanç ve iratlar Gelir Vergisi Kanunu'nda ikinci maddede sıralanmıştır.

Gelire giren kazanç ve iratlar:

1.Ticari Kazançlar,

2. Zirai Kazançlar,

3. Ücretler,

4. Serbest Meslek Kazançları,

5. Gayrimenkul Sermaye İratları,

6. Menkul Sermaye İratları,

7. Diğer Kazanç ve İratlar'dır.

5.3.1.1 Gelir Vergisinin Esasları

- Gelirin Gerçek Kişilere Ait Olması
- Takvim Yılı İçinde Elde Edilmiş Olması
- Gelirin Safi ve Gerçek Olması
- Gelirin Elde Edilme Özelliği
- Gelirin Genelliği
- Beyan Esası
- Vergi Oranları

i. Gelirin Gerçek Kişilere Ait Olması

Bir gelirin Gelir Vergisi'ne tabi olabilmesi için, gerçek kişinin faaliyetinin ve sermayesinin ürünü olarak elde edilmesi gerekmektedir. Burada şahsilik ilkesi söz konusudur. Bu ilkeden dolayı, Gelir Vergisi'nde gelire tabi kişilerin medeni halleri, çocuk sayıları ve sakatlık halleri dikkate alınarak çeşitli istisna ve indirimler ya da yükümlülükler tanınır (Güngör 1997).

ii. Takvim Yılı İçinde Elde Edilmiş Olması

Gelir bir takvim yılı içinde elde edilmiş olmalıdır. Takvim yılı 1 Ocak- 31 Aralık tarihleri arasındaki 12 aylık dönemi kapsamaktadır.

iii. Gelirin Safi ve Gerçek Olması

Gelirin safi olması, gayrisafi gelirden bütün giderler (indirimler, istisnalar vb.) düşüldükten sonra kalan gelirin, vergiye tabi gelir olacağını belirtir. Gelirin gerçek olması ise, vergiye tabi gelirin gerçek olaylara tabi olması yani defter ve belgelerle sabit olması anlamına gelmektedir.

iv. Gelirin Elde Edilme Özeliği

Elde ettiğimiz gelir üzerinde hak sahibi olmamız geliri elde ettiğimiz anlamına gelir; yani gelir üzerinde tasarruf yapma imkanımız olduğunda bu gelir elde edilmiş sayılmaktadır.

v. Gelirin Genelliği

Vergilendirmede gelir unsurları tek tek ele alınarak vergilendirilmezler. Bir yıl içinde gerçek kişi tarafından elde edilen bütün kazanç ve iratlar toplanır, beyan edilir ve toplu olarak vergilendirilir (Güngör 1997).

vi. Beyan Esası

Gelir beyanı, mükellefin elde ettiği gelirin bizzat kendisi tarafından idareye bildirilmesi demektir. Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu, bazı durumlarda beyanın mükellef ve vergi sorumlusu dışında kimseler tarafından beyan edilebileceğini öngörmüştür. Bu kimseler; kanuni temsilciler ve mirasçılardır.

vii. Vergi Oranları

Gelir Vergisi artan oranlara göre alınır. Artan oranlı vergi tarifelerinde vergi matrahı yükseldikçe vergi oranı da yükselmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan vergi tarifesi, 2010 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere, gelir dilimleri tutarları ve uygulanan oranları ile yeniden düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi'ne tabi gelirler aşağıdaki çizelgede yer almaktadır:

Çizelge 5.1 2010 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Oranları

GELİR VERGİSİ ORANLARI				
8.800 TL'ya kadar				%15
22.000 TL'nın	8.800 TL'sı için	1.320 TL	fazlası için	%20
50.000 TL'nın	22.000TL'sı için	3.960 TL	fazlası için	%27
50.000 TL'dan fazlasının	50.000TL' sı için	11.520 TL	fazlası için	%35

Kaynak: http://www.alomaliye.com/2010_pratik_bilgiler.htm erişim tarihi: 15.09.2010

5.3.1.2 Gelir Vergisinin Uygulanma Yöntemleri

i. Sedüler Gelir Vergisi

Sedüler Gelir Vergisi'nde gerçek kişilerin tüm kazançları birbirleriyle bağlantı olmaksızın ayrı ayrı ele alınarak vergilendirilir. Her gelir türü (Ticari Kazanç, Zirai Kazanç, Ücret, Serbest Meslek Kazancı, Menkul Sermaye İradı, Gayrimenkul Sermaye İradı gibi) sanki farklı bireyler bunları elde etmiş gibi, ayrı ayrı matrahlar ve tarifeler üzerinden vergilendirilir. Bu sistemde gelirler toplanmayacak, dolayısıyla bir kaynaktan elde edilen zarar diğer bir kaynaktan elde edilen kardan mahsup edilmeyecektir. Bir dönem Fransa, İtalya, Belçika gibi Avrupa ülkeleri ile birçok Latin Amerika ülkesinde uygulanan sedüler vergileme, günümüzde hiçbir ülkede uygulanmamaktadır (Köse 2009).

ii. Üniter Gelir Vergisi

Üniter Gelir Vergisi, Sedüler Gelir Vergisi'nin tam tersi bir uygulamayı belirtir. Yani gerçek kişinin tüm gelir kaynakları toplanarak o gelirden bütün olarak şahsi indirim, istisnalar ve giderler düşüldükten sonra vergilendirilir. Bu sistemde elde edilen toplam safi gelir, bir artan oranlı tarife üzerinden vergilendirilir. Bu yönüyle üniter vergileme, yükümlülerin ödeme gücüne göre vergilenmelerini sağlamaktadır. Üniter Gelir Vergisi, tek veya çift elemanlı olabilmektedir. Tek Elemanlı Üniter Gelir Vergisi'nde, mükellefin değişik kaynaklardan elde ettiği bütün kazanç ve iratlar birleştirilir ve tek bir artan oranlı tarife ile vergilendirilir. Günümüzde örneğin Almanya, Fransa, Hollanda, İskandinav ülkeleri ve Türkiye'de tek elemanlı üniter vergileme uygulanmaktadır. Çift Elemanlı Üniter Gelir Vergisi sisteminde ise, çeşitli kaynakların

toplanması ile hesaplanan ferdi gelirler, önce tek bir artan oranlı tarifeye tabi tutulur. Daha sonra mükelleflerin gelirleri, belirlenmiş belli miktarı aşıyorsa, bunlara ayrıca artan oranlı bir vergi uygulanarak, ayrı bir vergi alınmaktadır. Bu uygulama ABD ve İngiltere'de görülmektedir.

5.3.2 Kurumlar Vergisi

Türkiye'de Kurumlar Vergisi uygulamasına birçok Avrupa ülkesi ve ABD'den sonra geçilmiştir. Kurumlar Vergisi ABD'de 1909, Almanya'da 1920 yılında uygulanmaya başlamıştır. Fransa'da Kurumlar Vergisi uygulamasına 1948 yılında, İngiltere'de ise, gerçek anlamda Gelir Vergisi'nden ayrı bir Kurumlar Vergisi uygulamasına 1965 yılında geçilmiştir. Türkiye'de ise 10.06.1949 tarih ve 5422 Sayılı Kanunla gerçek bir Kurumlar Vergisi uygulamasına geçilmiştir. Bu kanunda, yıllar itibariyle bir takım değişiklikler yapılmış olup, 2006 yılına gelindiğinde; 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmış ve söz konusu yasal düzenlemeyle yeni bir Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur.

Türkiye'de 1980-1981 döneminde %50 ile en yüksek oranına ulaşan Kurumlar Vergisi, 2006'dan itibaren bütün mükelleflere %20 oranında uygulanarak en düşük seviyesine ulaşmıştır. Bu azalmanın nedenleri ise, yabancı sermayeyi çekmek ve bunun yanı sıra istihdam yaratmak, kayıt dışı ile mücadele, dış dünya ile rekabet ve yatırımların Doğu Avrupa ülkelerine kaymasını önlemektir (Yavuz 2008).

Kurumlar Vergisi, gerçek kişiler gibi iktisadi faaliyetleri sonucunda kar elde eden kurumların toplam safi kazançları üzerinden alınan genel nitelikte dolaysız bir vergidir. Kurumlar Vergisi mükellefleri, kazançları üzerinden düz oranla vergilendirilmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde belirtildiği gibi, Kurumlar Vergisi'nin konusu kurum kazançlarıdır. Kurumlar Vergisi de, Gelir Vergisi gibi gelir üzerinden alınan bir vergi türüdür. Gelir üzerinden alınan vergi olan Gelir Vergisi, gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirirken, Kurumlar Vergisi ise ilgili yasa dahilindeki kurumların kazançlarını vergilendirmeyi amaçlamaktadır. O halde kurum kazancı da, Gelir Vergisi'ne giren kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. Bu kazanç ve iratlar ise sırasıyla; Ticari Kazançlar, Zirai Kazançlar, Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayrimenkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları ve Diğer Kazanç ve İratlar'dan oluşmaktadır.

Bir kurum, bu yedi gelir unsurunun hangisinden gelir elde etmiş olursa olsun elde edilen gelir, kurum kazancı olarak adlandırılır. Gelir Vergisi'nde gelir ne ifade ediyor ise, Kurumlar

Vergisi'nde de onu ifade etmektedir. Dolayısıyla, kurum kazancı da Gelir Vergisi'ndeki gibi gelirin yıllık, gerçek, safi genel ve elde edilmiş olma özeliklerini taşımaktadır.

5.3.2.1 Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti

Kurumlar Vergisi Mükellefleri'nden tüzel kişiliğe sahip olanların, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükellef olarak kabul edilmekte ve bu mükellefler gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilmektedirler. Tam mükellef olmak için kanuni ve iş merkezinin ikisinin de Türkiye'de olma şartı aranmamış, bu merkezlerden sadece birinin Türkiye'de bulunması tam mükellefiyet için yeterli görülmüştür.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "kanuni merkez" ve "iş merkezi" kavramları şöyle açıklanmıştır: "Kanuni merkez", vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen yerdir. "İş merkezi" ise, işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir. K.V.K'nun birinci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar ise dar mükellef kurum olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu kurumlar sadece Türkiye'de elde etmiş oldukları kazançlar üzerinden vergilendirilmektedirler.

Kurumlar Vergisi mükellefleri, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde belirtilmiştir. Bu mükellefler; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarından oluşmaktadır.

i. Sermaye Şirketleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ikinci maddesinde, "Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan Anonim, Limited ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirketidir. Bu kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile aynı nitelikteki yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır." şeklinde sermaye şirketi tanımı yapılmıştır.

a. Anonim Şirket

Anonim Şirket, bir unvana sahip, esas sermayesi belli paylara bölünmüş olan ve borçlarına karşı mal varlığı ile sorumlu bulunan şirkettir (T.T.K md. 269). Anonim şirketlerde ortaklar, şirket borçlarından dolayı, koymayı üstlendikleri sermaye miktarı ile sorumludurlar. Bu

tutar, Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek tutardan az olamaz. Ortakların şirket karından aldıkları paylara, kar payı (temettü) adı verilmektedir. A.Ş.'lerde ortak sayısı beşten aşağı olamaz. Anonim şirketlerde sermaye paylara bölünmüş olmalı ve bu sermayenin tamamı bilinmelidir.

Anonim şirketler, kanunen yasak edilmemiş olan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilmektedir. Anonim şirketler, paylara bölünen sermaye hisse senetleri ile temsil edilmektedir. Anonim şirketlerde hisse senetleri ise ticaret hukuku açısından kıymetli evrak sayılmakta ve menkul kıymet olarak alım satıma konu olmaktadır (Özbalcı 2006).

b. Limited Şirket

Limited Şirket, iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının sorumlulukları, koymayı üstlendikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi muayyen yani belirli olan şirketlerdir (T.T.K md 503). Limited şirketler en az iki, en çok elli kişi tarafından kurulan ve bankacılıkla sigortacılık dışında her türlü iktisadi faaliyette uğraşabilen, tüzel kişiliğe sahip şirketlerdir.

c. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket

Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket, T.T.K'nun 475. maddesine göre, "sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı kolektif bir şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirket" olarak tanımlanmaktadır. Sermaye, paylara bölünmeksizin sadece birden çok komanditerin iştirak nispetlerini göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunursa, Adi Komandit Şirket hükümleri uygulanır. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ve komanditer olmak üzere iki çeşit ortak bulunmaktadır. Komandite ortakların sorumluluğu sınırsız, komanditer ortağın sorumluluğu ise koydukları sermaye ile sınırlı olmaktadır.

Diğer sermaye şirketleri safi kurum kazançları üzerinden vergilendirildikleri halde, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette Kurumlar Vergisi, komanditer ortaklara düşen kar payı üzerinden alınmaktadır. Çünkü komandite ortakların şirket kazancından aldıkları paylar bunların şahsi ticari kazancı sayılır ve doğrudan Gelir Vergisi'ne tabi tutulur (Çoban 2008).

ii. Kooperatifler

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu ya da özel kanunlara tabi, tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özelikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküllere kooperatif denir. Kooperatifte ağırlıklı nitelik, ortakların ekonomik menfaatlerini sağlamaktır. Şirketlerde sermaye unsuru hakim iken, kooperatiflerde kişi unsuru hakimdir.

iii. İktisadi Kamu Müesseseleri

İktisadi Kamu Kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine ait veya tabi olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi ya da kooperatif niteliğinden olmayan ticari, sınai ve zirai işletmelerdir. İktisadi kamu müesseselerinin Kurumlar Vergisi mükellefleri arasında sayılmasının temel sebebi, bunların iktisadi alanda faaliyet göstermeleri halinde piyasada oluşabilecek rekabet eşitsizliklerini ortadan kaldırmak ve benzer faaliyette bulunan özel girişimciler ile rekabet eşitliğini vergisel açıdan sağlamaktır (Gençyürek 2004) .

iv. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Bu işletmeler dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmelerdir.

Dernek, kazanç paylaşımı dışında belirli ve ortak amaçları gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri ile oluşturulan kuruluşlardır. Vakıf ise, bir malın hayır için belli bir amaca sürekli olarak tahsisini ifade etmektedir.

Dernek ve vakıflar Kurumlar Vergisi mükellefi değildir; fakat bunlara ait iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi mükellefidir. Örneğin; Kızılay bir dernek olarak Kurumlar Vergisi'ne tabi değildir; fakat ona bağlı olarak işletilen Afyonkarahisar Maden Suyu İşletmesi bu vergiye tabidir.

v. İş ortaklıkları

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait olan iktisadi işletmelerin kendi aralarında şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa taahhüt etmek ve kazancı paylaşma amacı güden ortaklıklardır.

İş ortaklıklarının Kurumlar Vergisi mükellefi sayılabilmeleri için taşıması gereken unsurlar:

- Ortaklardan en az birinin Kurumlar Vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşme ile kurulması,
- Ortaklık konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İşin birden fazla yıla yaygın inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden olması,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- İş bitiminde kazancın paylaşılması,
- Tarafların birlikte taahhüt edilen işin tamamından işverene karşı sorumlu olmalarıdır.

5.3.2.2 Kurumlar Vergisinde Bazı Muafiyetler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dördüncü maddesinde yer alan bazı muafiyetler aşağıda sıralanmıştır:

- Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar,
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakım evi, veteriner bakteriyoloji kuruluşları ve benzeri kuruluşlar,
- Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri,

- Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutuk evlerine ait iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar,
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idari makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlar,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konuk evleri ile askeri kışlalardaki kantinler,
- Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.

5.3.3 Gider Vergileri

Tüketim üzerinden alınan vergiler; üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Gelir veya servet, elde edildiklerinde değil harcandıkları zaman, mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş olarak vergilendirilirler. Bu nedenle bu tür vergiler, dolaylı vergilerdir (Tosuner 2001).

Gider vergileri, ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisi ile bazı mallardan alınan özel tüketim vergilerinden oluşmaktadır.

Muamele vergileri, verginin hesaplanmasında alınan matraha ve verginin alındığı üretim ya da ekonomik aşamaların sayısına göre iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Verginin hesaplanmasında esas alınan matraha göre muamele vergileri, Gayrisafi Muamele Vergisi ve Safi Muamele Vergisi (katma değer vergisi veya eklenen değer vergisi) olmak üzere iki temel guruba ayrılmaktadır. Vergi her satışta, toplam satış değerinden alınıyorsa bu vergiye, Gayrisafi Muamele Vergisi; buna karşılık her işletmenin sattığı ürüne, sadece münferit üretim aşamalarında kattığı değer verginin matrahı ise bu vergiye, Safi Muamele Vergisi denir.

Verginin alındığı üretim ya da ekonomik aşamaların sayısına göre ise muamele vergileri; Yayılı Muamele Vergileri ve Toplu Muamele Vergileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yayılı Muamele Vergileri, ekonomik sürecin tüketime kadar bütün aşamalarında işlem yapıldıkça (satış, teslim) alınan vergilerdir. Toplu Muamele Vergileri ise, üretimden tüketime kadar geçen aşamalardan sadece birinden alınan vergilerdir. Bu vergiler, İstihlak

(üretim)Vergisi, Toptan Ticaret (satış) Vergisi ve Perakende Ticaret (satış) Vergileridir. Yayılı gider vergileri ve toplu gider vergileri Avrupa Birliği'nin kurulmasından önce çeşitli ülkelerde uygulanmaktaydı. Fakat bu vergiler yerini ekonomik etkileri toplu gider vergilerine eşit olan, ancak alınış itibariyle bir yayılı vergi türü olan Katma Değer Vergisi'ne bırakmıştır (Özdemir 2008).

5.3.3.1 Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi, gelişmiş bir gider-harcama-tüketim vergisi olup, aynı zamanda dolaylı vergiler içerisinde yer almaktadır. Katma Değer Vergisi, her üretim ve dağıtım aşamasında malların ve hizmetlerin satışından alınan genel bir muamele vergisidir. Bu vergiyi diğer muamele vergilerinden ayıran özellik, verginin her aşamada mala ya da hizmete eklenen değer, diğer bir ifade ile katma değer üzerinden hesaplanmasıdır. Katma değer, bir malın satış değeri ile bunun yapılması için gerekli olan girdilerin (maliyet unsurlarının) alış fiyatı arasındaki farktan oluşmaktadır. Vergi konusu, ürünlerin üretimden tüketime kadar geçirmiş oldukları her bir aşamada, kazandıkları katma değer üzerinden alınmaktadır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yirmi sekizinci maddesine göre, K.D.V oranı, vergiye tabi her işlem için %10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir, hükmü yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergi oranlarıyla ilgili I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için vergi oranı % 1, temel gıda maddeleri ve diğer mal ve hizmetlerin yer aldığı II sayılı listedeki teslim ve hizmetler için %8 ve bu listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için vergi oranı % 18 olarak uygulanmaktadır.

5.3.3.2 Özel Tüketim Vergisi

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki tüm mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergiler, Özel Tüketim Vergisi olarak tanımlanmaktadır. Özel Tüketim Vergisi ile, üretimden ya da üretiminin bir aşamasından genel olarak vergi alınmayıp, tek tek belirlenmiş olan bazı ürün veya hizmetlerden vergi alınmış

olmaktadır. Örneğin tüm tüketimden değil de sadece içki, tütün tüketiminin vergilendirilmesi, lüks tüketim harcamalarının vergilendirilmesi gibi (Ay 2004).

Özel Tüketim Vergisi dolaylı bir vergi olup konusu ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu vergi, genel olarak iki grup tüketim maddesinden alınmaktadır. Birinci tüketim grubuna alışkanlık yapan çay, kahve, sigara ve alkol gibi ürünler, ikinci tüketim grubuna ise sürümü yüksek olan motorin, benzin ve çimento vb. ürünler girmektedir. Türkiye'de uygulanan Özel Tüketim Vergisi, bu iki grubun dışında, sanayi ürünü ve hizmetlerini de içine alarak aslında genel tüketim vergisi özeliği göstermektedir.

Gelişmiş ülkelerde Özel Tüketim Vergileri'nin uygulanmasındaki asıl amaç, sosyal fayda iken, az gelişmiş ülkelerde amaç, devlete gelir sağlamaktır. Tüketici bu vergiye konu olan malı tüketirken ne kadar vergi verdiğinin farkında değildir. Bu yüzden bu tür vergilere karşı mükelleflerin direnci azdır. Bu nedenle devlet bu şekildeki vergilerden yüksek gelir elde etmektedir.

Türkiye'de 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 2002 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun birinci maddesinde verginin konusu belirtilmiştir. Genel bir ifadeyle I sayılı listede benzin, motorin, doğal gaz gibi petrol ürünleri, II sayılı listede motorlu araçlar binek otomobilleri, otobüs, minibüs, yatlar gemiler vb. (ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları, traktörler, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış taşıtlar hariç), III sayılı listede tütün ve alkollü, kolalı içecekler, IV sayılı listede ise lüks tüketim maddesi olarak değerlendirilen kozmetikler, kıymetli taşlar, kristalden mamul sofra, mutfak, büro eşyaları ve her türlü elektrikli aleti içine alan çok geniş eşya grubu yer almaktadır. Özel Tüketim Vergisi'nin uygulandığı ürünlerin vergi oranına bakıldığında, kolalı gazozlarda %25, tütün içeren sigaralarda, malttan üretilmiş biralarda % 63 ve motorlu taşıtlarda da silindir hacmi esas alınarak % 84'lere kadar çıktığı görülmektedir (Gülüm 2009).

5.3.4 Servet Vergileri

Servet, gerçek veya tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahibi bulundukları mal varlığına dahil bulunan bütün iktisadi kıymetlerin toplamıdır (Güngör 1997). Servet Vergileri ise, servete giren her çeşit menkul ve gayrimenkul malların ya tümünün veya bir kısmının değerinden alınan dolaysız vergilerdir. Servet Vergileri'nin konusu servet olup, uygulanması kolay ve düşük oranlı

vergilerdir. Servet Vergileri, kişilerin ekonomik faaliyetlerini değil, sahip oldukları iktisadi varlıkları yani servetlerini yükümlü tutmaktadır (Türkkan 2007).

Türkiye'de servetten alına vergiler, Emlak Vergisi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi'dir. Servet transferinden alınan vergiler ise, Veraset ve İntikal Vergisi'dir.

5.3.4.1 Emlak Vergisi

Emlak Vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikte bir servet vergisidir. Emlak Vergisi, objektif bir vergidir. Çünkü, bu tür vergiler hesaplanırken, gerçek ve tüzel kişilerin durumlarıyla ilgili hususlar genellikle göz önüne alınmamaktadır(Alkan 2010).

Düzenli aralıklarla her yıl alınan servet vergileri, Sürekli Servet Vergileri, servet unsurları üzerinden bir kereye mahsus olmak üzere alınan servet vergileri ise Geçici Servet Vergileri'dir. Emlak vergileri, her yıl periyodik olarak alındığından sürekli nitelik göstermektedir.

Ülkemizde uygulanmakta olan Emlak Vergisi'nin yasal altyapısı, 1970 yılında ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile oluşturulmuştur. Ülkemizde, 1985 yılından itibaren Emlak Vergisi'nin tahsilatı belediyelere bırakılmış olup, Emlak Vergisi belediyelerin en önemli gelir kaynakları arasında yer almıştır. Yerel nitelikte olan Emlak Vergisi, Bina ve Arazi Vergisi olarak iki şekilde uygulanmaktadır.

i. Bina Vergisi

E.V.K'na göre Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bina vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu hükümde yer alan bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatların hepsini kapsamaktadır. Ancak, yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmamaktadır. Bina Vergisi'ni, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler ödemektedir. Bina Vergisi'nin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir.

ii. Arazi Vergisi

Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar Emlak Vergisi Kanunu'na göre arazi Vergisi'ne tabidir. Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır. Belediye

sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmektedir. Arazi Vergisi, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler tarafından ödenir. Arazi vergisinin oranı binde birdir. Bu oran arsalarda ise binde üç olarak uygulanmaktadır.

5.3.4.2 Motorlu Taşıtlar Vergisi

Türk Vergi Sistemi'nde servetten alınan vergilerin bir tanesi de Motorlu Taşıtlar Vergisi'dir. Motorlu Taşıtlar Vergisi ile motorlu taşıtı mükellefiyetlerinde bulunduran kişilerin güçleri yanında, motorlu taşıtlar nedeniyle devletin yaptığı yatırım ve hizmetlerden (yol, trafik hizmetleri gibi) yararlanılması da hedef alınmış ve Motorlu Taşıtlar Vergisi servet vergileri arasında yer almıştır (Türkkan 2007).

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Kanunu'nun birinci maddesinde yer alan ;

a) Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,

b) Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler, Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne tabidir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin mükellefi, trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı'nca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir (M.T.V Md.3). Buna göre, taşıtın hukuken sahibi olsun veya olmasın gerçek veya tüzel kişi, kanunlara göre taşıtlarını ilgili makamlara kayıt ve tescilini yaptırmış olmasıyla bu verginin mükellefi olmuş sayılır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde vergi, aracın yaşı, ağırlığı, silindir hacmi gibi karma spesifik matrahlar üzerine oturtulmuştur. Taşıtın ağırlığı, silindir hacmi ve yaşı esas alınarak oluşturulan matrahlardan belirli miktarda vergi alınmaktadır. Bu vergide, aracın yaşı arttıkça vergi azalmakta, ağırlık veya güç arttıkça vergi yükselmektedir. Motorlu Taşıtlar Vergisi, her yıl Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenmektedir.

5.3.4.3 Veraset ve İntikal Vergisi

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile karşılıksız (ivazsız, bedelsiz) şekilde elde edilen servet unsurları vergilendirilmektedir. Dolayısıyla, Veraset ve İntikal Vergisi'nin konusunu veraset yoluyla veya ivazsız olarak (vasiyet, bağış, piyango vb.) bir kişinin mal

varlığından diğer kişinin mal varlığına geçen menkul veya gayrimenkul mallar oluşturmaktadır (Tosuner 2001). Bir kişi veraset yolu ile bir kısım servet unsurlarına sahip olursa Veraset Vergisi, bağış veya diğer bazı yollarla servet unsurlarına sahip olursa İntikal Vergisi ödeyecektir. Yani veraset yoluyla ya da karşılıksız mal kazanan kişiler, Veraset ve İntikal Vergisi'nin mükellefi olmaktadırlar (Gönül 2008).

6. TÜRKİYE'DE TARIM KESİMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Türkiye'de ekonominin büyük ölçüde tarıma dayalı olması nedeniyle, tarım sektörü önemli bir vergi potansiyeline sahiptir.

Ancak, tarımın tabiata bağımlılığı tarımda risk ve belirsizliklerin fazlalığı buna bağlı olarak yıllık gelirlerdeki istikrarsızlıklar, tarım kesiminden vergi toplamanın teknik güçlükleri gibi faktörler tarım sektörünün vergilendirilmesinde ölçülü hareket etmeyi zorunlu kılmaktadır. Bu yüzden tarımın vergilendirilmesi konusu geçmişten günümüze her zaman üzerinde tartışılan konulardan biri olmuştur. Türkiye'de tarımdan alınan vergiler, genellikle tarım sektörünün milli gelire katkısından daha az olmuştur (Aydın 2007).

6.1 Tarımsal Üretimin Başlıca Özellikleri

Tarımsal üretimin diğer sektörlere göre farklı özellikleri vardır (İnan 2006):

- Tarımda aile ve iş yaşantısı bir bütündür.
- Tarımsal üretim doğal koşullara bağlıdır.
- Tarımsal üretimin risk ve belirsizlikleri çoktur.
- Tarım kesimi belirli ölçüde kendine yeterlidir.
- Tarımsal üretim birimleri genelde küçük aile işletmeleridir.
- Tarımsal üretim kesikli ve mevsimseldir.
- Tarım ürünlerinde talep ve arzın fiyat esneklikleri düşüktür.
- Tarımsal üretimin ve piyasanın kontrolü sınırlıdır.
- Tarım kesiminde eğitim ve gelir düzeyi düşüktür.

i- Tarımda İş ve Aile Yaşantısının Bütünlüğü

Çiftçi ve ailesinin oturduğu konut yalnız bir aile yuvası değil, aynı zamanda işletmenin yönetim merkezidir. İşletme geliri, ailenin ve çiftliğin ihtiyaçlarını karşılamak için kullanılırken, bir ayrım yapılmaz. Bazı araç ve gereçler hem evde hem de üretimde kullanılır. Isıtma, aydınlatma ve temizlik için yapılan masrafların ev ve işletme arasında bölünmesi olanaksızdır. Bütün bunlar tarımla uğraşmanın sadece bir iş değil, aynı zamanda bir yaşam biçimi olduğunu göstermektedir.

ii- Üretimin Doğal Koşullara Bağımlılığı

İklim, toprak gibi ekolojik koşullar yetiştirilecek ürünün seçiminde önemli rol oynayan etmenlerdir. Her ürünün rasyonel bir şekilde üretimi için gerekli olan bir takım koşullar vardır. Değişik iklim ve toprak koşullarında yetiştirilen aynı ürünün verimi ve kalitesi de değişik olur. Aynı toprakta aynı ürünün sürekli yetiştirilmesi, toprakta belirli bitki besin maddelerinin azalmasına ve o ürüne zarar veren zararlı böcekler ve hastalıkların çoğalmasına neden olur.

iii- Risk ve Belirsizliklerin Çokluğu

Tarımsal üretimde meydana gelebilecek kayıp veya zararlar dolayısıyla risk yüksektir. Ayrıca kuraklık, sel, don, yangın, hastalık ve zararlı böcekler gibi sebeplerden tarımda belirsizlik de fazladır.

iv- Tarımda Kendine Yeterlilik

Çiftçiler, tohum, gübre ve yem satın almakla birlikte, tohum ve yemin bir bölümü işletmede üretilmekte; un, bulgur, meyve, sebze, süt ve yumurta gibi gıda maddeleri belli ölçüde işletmedeki üretimden karşılanmaktadır. Küçük işletmelerde üretilen tarım ürünlerinin büyük bir bölümü işletme içerisinde tüketildiğinden, kendine yeterlilik derecesi belirli üretim faaliyetleri konusunda uzmanlaşmış işletmelere göre daha fazladır.

v- Tarımda Üretim Birimlerinin Küçük Olması

Tarım kesimi, genelde küçük ölçekli aile işletmelerinden oluşur. Tarımsal üretim birimlerinin büyüklüğü toprak, hayvan, sermaye, işgücü varlığı veya gelir gibi kriterlerle ölçülür. Genellikle hayvancılığa ağırlık veren işletmelerde hayvan sayısı, bitkisel üretime ağırlık veren işletmelerde ise toprak varlığı işletme büyüklük ölçüsü olarak ele alınır.

vi- Üretimin Kesikliliği ve İşbölümünün Güçlüğü

Tarımda üretime ayrılan alan ve sürekli üretimin olanaksızlığı, üretimi sınırlayan iki temel faktördür. Üretimi arttırmak için, ya üretim alanı ya da birim alandan alınan ürün miktarını çoğaltmak gerekir. Riski ve belirsizlikleri yayabilmek için tarımda tek ürün yerine birden çok ürün yetiştirilir. Ancak bu farklılaşma çiftçinin özel tarım makineleri kullanmasını ve işbölümünü güçleştirir.

vii- Tarımda Talep ve Arz Esnekliklerinin Düşüklüğü

Tarım ürünlerinin çoğunun talep esnekliği 1'den düşük olduğu gibi arz esnekliği de düşüktür. Tarım ürünlerinin büyük bölümü yaşam için gerekli gıda maddeleri olduğundan, bu ürünlerin fiyatları değiştiğinde tüketicilerin alımlarında önemli değişiklikler olmaz. Çiftçiler de ürün fiyatlarındaki değişmelere gecikmeli tepkide bulunurlar.

viii- Üretim ve Piyasa Kontrolünün Sınırlı Oluşu

Çiftçiler ürün fiyatlarına karşı ancak ekim veya dikim zamanında tepkide bulunabilirler. Ekim zamanı bir ürünün fiyatı yüksekse, çiftçi bu ürüne ayırdığı alanı genişletebilir. Tersine, ekim zamanı fiyatı düşük olan ürüne çiftçi bir önceki üretim dönemine göre daha az alan ayırır.

Çiftçilerin fiyatlara tepkide gecikmelerinden ötürü ürün fiyatları dalgalanır ve bunun için tarımsal ürünlerde piyasayı düzenlemek güçtür. Bu gecikmelere karşın, çiftçiler yine de piyasada geçerli olan fiyatlara göre üretimlerini düzenlerler. Ama arzın talebe gecikmeli olarak karşılık vermesi ve üretimin hava koşullarının etkisi altında olması, üretimin ve buna bağlı olarak piyasanın kontrolünü güçleştirir.

ix- Eğitim ve Gelir Düzeyinin Düşüklüğü

Hemen hemen her ülkede tarım kesiminde yaşayanların eğitim ve gelir düzeyleri tarım dışı kesimlere göre daha düşüktür. Günümüzde çiftçi daha çok pazar için üretim yaptığından, pazar talebini dikkate almak ve buna göre üretim yapmak zorundadır. Bu nedenle çiftçilerin eğitim düzeylerinin yüksek olması işletme başarısını arttırır. Çiftçilerin eğitim düzeylerinin yükseltilmesi toprak reformu, kooperatifleşme ve teknolojik yenilikler gibi tarımsal kalkınma araçlarının uygulanmasını da kolaylaştırır.

6.2 Tarımsal Kazancın Tanımı ve Kapsamı

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinde tarımsal faaliyetten doğan kazancın tarımsal kazanç olduğu belirtilmiş ve tarımsal faaliyet ise "Arazide, deniz ,göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla ve yahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini,

avlanması, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

Bazı nebat ve hayvan türlerinde üretimin doğrudan doğruya arazı üzerinden yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, ürünlerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin deviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu konuya bağlı kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz.

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere vergiye tabi olsun veya olmasınlar çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde üretilen ürünlere de mahsul denir.

Bununla birlikte Kurumlar Vergisi'ne tabi mükellef olan Kolektif, Adi veya Hisseli Komandit Şirketler, zirai faaliyetlerle uğraşsalar dahi çiftçi sayılmazlar. Şirketler tüzel kişiliğe sahip olduklarından çiftçi olarak kabul edilmemektedirler ve bu yüzden faaliyetleri de ticari faaliyet sayılmaktadır.

6.3 Tarımsal Kazancın Tespitini Zorlaştıran Nedenler

Türkiye'de tarımsal kazancın tespitini zorlaştıran bazı nedenlerden dolayı tarım kesimi yeterince ve doğru olarak vergilendirilememektedir. Tarımsal kazancın tespitini zorlaştıran nedenler şöyle sıralanabilir:

1. Üreticilerin okur-yazarlık oranının diğer sektörlere oranla düşük olması, üreticilerin kayıt tutmanın gerekliliğine inanmamış olmaları, kayıt tutmak için yeterli bilgiye sahip olmamaları nedeniyle küçük işletmelerde genellikle tarımsal muhasebe kayıtları bulunmamaktadır. Kayıt tutulmadan işletmenin yıllık net tarımsal geliri çoğu kez hesaplanamaz.

2. Tarımsal işletmelerin çoğu küçük işletme özelliğindedir. Bu durum tarımda verim düşüklüğüne neden olmaktadır.

3. Tarım işletmelerinde işletme genişliğine göre üretilen ürünlerin pazara arz durumu büyük değişiklikler gösterir. Özellikle küçük aile işletmelerinde üretilen ürünlerin çoğunun mutlak ihtiyaç maddesi olmaları nedeniyle işletme içinde kullanım oranları yüksektir. Bu nedenle

tarımsal gelirin hesabında işletmede üretilen ve tekrar işletmede çeşitli şekillerde kullanılan ürün değerleri de brüt üretim değerine eklenmelidir (Özçelik 1993).

4. İşletme ile ailenin birbiriyle kaynaşmış olması nedeniyle, işletme giderleri ile çiftçi ailelerinin giderlerini birbirinden ayırmak oldukça güç olmaktadır. Bu durum gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerde vergi oranının uygulanacağı gelir miktarını yani vergi matrahını doğrudan etkilemektedir.

5. Gerçek usulde vergilendirilip defter tutan çiftçiler için maliyet muhasebesi çok zor uygulanabilmekte ve tarımda giderler kesin olarak tespit edilememektedir. Türkiye'de tarımsal kazançların tespitini zorlaştıran bu nedenlerin önlenmesi için çeşitli öneriler getirilebilir. Örneğin çiftçilerin tüm muhasebe işlemlerini yürüterek ve çiftçilerin belgelerini takip ederek çiftçiyi defter tutma külfetinden kurtarabilecek tarımsal muhasebe ofisleri ve tarımsal muhasebe kooperatifleri kurulabilir. Maliyet muhasebesi unsuru olan giderler ve bu giderlerin tespiti konusunda basit düzeyde kurslar açılabilir. Böylelikle çiftçiler giderlerini gerçeğe yakın olacak şekilde tespit edebilirler.

Zirai kazançların tam ve doğru olarak tespit edilememesi, bundan dolayı da yeterince vergilendirilmemesi ekonomik zorluklara neden olabilir. Tarımın yeterli seviyede vergilendirilmemesi diğer sektörlerdeki mükelleflerin kazançlarını tarımdan kazanılmış gibi göstererek vergi kaçırmalarına sebep olabilir.

Tarım sektöründe yetersiz vergilendirme, tarım işletmelerinin irrasyonel çalışmaların devam etmesine neden olur.

Tarımsal kazançlar vergi dışı kaldığında, endüstriyel faaliyetlerin alış veriş ilişkilerinde tarımsal faaliyetlerle temas edildiği noktalarda karşılıklı kontrol tekniği işlememektedir (Aksoy 1989).

6.4 Tarım Kesiminin Vergilendirilmesinin Amaçları

Tarım kesiminden alınan vergiler, sanayileşmemiş ülkelerin devlet gelirleri içinde büyük pay tutmaktadır. Az gelişmiş bir ekonomide toplam ulusal gelirin en büyük kısmının tarımda yaratıldığı göz önünde tutulursa bu durum tabii sayılır (Bulutoğlu 1971).

Türkiye'de tarımın ekonomi içerisindeki önemi son yıllarda nisbi olarak azalmaktadır.

Ancak tarımın nüfusun büyük bir bölümünü istidam eden sektör olması, milli gelire, dış ticarete, beslenmeye ve diğer sektörlere olan katkısıyla ekonomideki önemini sürdürmektedir (Engindeniz 2000).

Tarım kesiminin vergilendirilmesinin çeşitli amaçları vardır. Bunlar başlıca üç başlık altında incelenebilir:

6.4.1 Mali Amaç

Tarım kesimini vergilendirmenin en önemli amacı, devlete gelir sağlamaktır. Devletin kamusal hizmetleri yerine getirebilmesi için oldukça büyük gelir kaynaklarına gereksinimi vardır. Devletin gelir kaynakları içerisinde en önemli payı vergiler oluşturur.

Tarım kesiminin de bu yüzden diğer kesimler gibi vergi ilkelerinden olan eşitlik ve genellik ilkesine göre vergi ödeme yükümlülüğü vardır. Bu yükümlülük özellikle gelişmekte olan ülkelerde daha önem kazanmaktadır. Çünkü gelişmekte olan ülkelerde ekonominin önemli bir bölümünü tarım kesimi oluşturmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde bu derece önemli olan tarım sektörü ve bu sektörden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi gereğince yapılamaz ise ülkenin kalkınması yavaşlayabilir ve yeterli kamu geliri sağlayamayan devlet, kamu hizmetlerini yürütmekte zorlanabilir. Bu nedenle vergilendirmedeki en başlıca amacın mali amaç, yani devlete gelir sağlama amacının olduğu söylenebilir.

6.4.2 Ekonomik Amaç

Ekonomik amaçlar da kendi arasında belli maddelere ayrılır. Bu amaçlar;

- Tasarruf hacminin düşüklüğü,
- Üretimin yönlendirilmesi,
- Üretim boşluklarının giderilmesi,
- Sosyo-ekonomik amaç,

i- Tasarruf Hacminin Düşüklüğü

Türkiye'de tarım sektöründe tasarruf hacmi oldukça düşüktür. Bunun en büyük nedeni tarım sektörünün özellikle alt gelir grubundakilerin gelirinin oldukça düşük olmasıdır. Bu kesim daha çok gelirini zorunlu ihtiyaç maddelerini karşılamakta kullanır.

Tarım sektöründe tasarruf hacminin düşük olması ile, tarıma dayalı sektörler ve diğer sektörlere yapılacak olan yatırımlar yeterince olmamaktadır. Çünkü yatırım yapılabilmesi için bu yatırımların finansmanının sağlanması gereklidir. Vergilendirme ile gerçekleşmeyen tasarruflar yerine finansman sağlanarak yatırımlarda kullanılabilir.

ii- Üretimin Yönlendirilmesi

Çeşitli ürünlerin üretiminin teşvik edilmesi veya üretiminden vazgeçilmesi için uygulanacak politikalardan bir tanesi de vergi politikalarıdır.

Tarımsal üretimin yönlendirilmesi amacı ile üretimi yönlendirilmek istenen ürünün üretimi için vergi muafiyeti uygulanabileceği gibi, üretimlerinin kısıtlanması için de vergiler artırılabilir.

Genellikle tarım kesiminde üretimin yönlendirilmesi için belirli ürün çeşitleri ve topraklar bakımından arazi vergileri farklılandırılabilir. Üretimin kısıtlanması için ihracat vergileri, gümrük tarifeleri artırılabilir. Döviz kurları yeniden düzenlenebilir (Metin 2007).

iii- Üretim Boşluklarının Giderilmesi

Özellikle az gelişmiş ülkelerde toprakların üretim potansiyelinden yeterince yararlanılamamakta, genellikle toprakların verim seviyeleri düşük düzeyde olmaktadır. Bu durumda yeterli üretim yapılamamaktadır. Verim seviyelerini hedef alan bir vergi tarifesi ile düşük verimle üretim yapanlar, vergilerini karşılayabilmek için topraklarının potansiyelini daha iyi değerlendireceklerdir.

Ayrıca tarım ürünlerinin verimini artırmak, böylelikle çiftçilerin daha rahat vergi ödeyebilmelerini sağlamak için yurt dışından gelen tarım makinelerinin gümrük vergileri düşürülüp mekanizasyon seviyesinde artış sağlanabilir. Mekanizasyon ile verimlilik artırılarak üreticinin gelirinin artması, dolayısıyla ödeyeceği verginin de artırılması sağlanabilir.

iv- Sosyo –Ekonomik Amaç

Tarımsal üretim yapılan araziler sınırlı miktarlarda bulunmaktadır. Özellikle az gelişmiş ülkelerde arazilerin mülkiyeti belirli kişilerin elinde toplanmaktadır. Bu da diğer çiftçilerin üretim yapacak arazilerinin sınırlı olması anlamına gelmektedir. Bu durumun düzenlenmesi için vergilerden yararlanılabilir. Artan oranlı vergilerle büyük arazi sahiplerinin bazı topraklarını

elden çıkarmaları yönlendirilebilir. Böylelikle verimsiz kullanılan topraklar diğer çiftçilerin ellerine geçerek verim ve gelir artışı ile o çiftçilerin de vergi mükellefi olmaları sağlanabilir.

Ayrıca artan oranlı vergilerle geliri yüksek olandan yüksek vergi, düşük gelirliden düşük vergi alınarak vergi adaleti sağlanmış olur.

6.4.3 Sosyal Amaç

Tarım kesiminin vergilendirilmesinin en önemli sosyal amacı, vergi adaleti ve vergi eşitliğinin sağlanmasıdır. Herhangi bir kesimden diğerlerine göre çok daha az oranlarda vergi alınır ya da hiç alınmaz ise bu durumda diğer kesimlerde huzursuzluk ve toplumsal kargaşa ortaya çıkabilir. Bu nedenle de tarım kesiminden de vergi alınmalıdır.

6.5 Tarım Kesiminden Alınan Vergilerin Tarihçesi

Türkiye'de ekonominin büyük ölçüde tarıma dayalı olması nedeniyle, tarım sektörü önemli bir vergi potansiyeline sahiptir.

Ancak, tarımın tabiata bağımlılığı, tarımda risk ve belirsizliklerin fazlalığı buna bağlı olarak yıllık gelirlerdeki istikrarsızlıklar, tarım kesiminden vergi toplamanın teknik güçlükleri gibi faktörler tarım sektörünün vergilendirilmesinde ölçülü hareket etmeyi zorunlu kılmaktadır. Bu yüzden tarımın vergilendirilmesi konusu, geçmişten günümüze her zaman üzerinde tartışılan konulardan biri olmuştur.

6.5.1 Osmanlı Döneminde Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi

Osmanlı Döneminde tarım kesiminden çeşitli vergiler alınmış olmakla birlikte bunlar arasında en önemlileri Aşar (Öşür), Ağnam (Hayvan) ve Arazi Vergileri'dir.

6.5.1.1 Aşar Vergisi

Osmanlı döneminde tarım kesiminden alınan en önemli gelir kaynağı Aşar Vergisi olmuştur. Genellikle müslümanlara ait toprak gelirleri üzerinden alınmıştır. Verginin konusu, topraktan elde edilen ürün miktarıdır. Burada çiftçinin üretim masrafları dikkate alınmamış elde ettiği ürünün %10'nu Aşar Vergisi olarak alınmıştır. Toprağın verimi arttıkça ödenen vergi de artmıştır (Tekkeş 2000). Müslüman olmayıp tarımda çalışan nüfustan "haraç" adı altında vergi alınmıştır. Haraç iki biçimde uygulanmıştır. Haraç-ı Muvazzafa üretimle ilgisi olmayan arazi

genişliği üzerinden alınan vergidir. Haraç- ı Mukassama ise, üretilen ürünün %10'u kadar alınan vergidir.

Osmanlı Devleti'nde genellikle özel mülkiyet altındaki topraklar azdı. Toprakların önemli bir kısmı devletin mülkiyetindeydi. Devlet mülkiyetindeki toprakların kullanım hakkını halkına veriyor, buna karşılık onlardan vergi alıyordu.

Devlet, aşar toplama işini önceleri kendi memurları aracılığıyla yaparken sonraları ihale çıkartarak mültezimlere vermekte idi. Mültezimler, köylülerden topladıkları aşarın büyük bir kısmını hazineye gelir olarak gitmeden önce ikinci derece mültezimlerle paylaşıyordu.

Aşar Vergisi doğrudan devlet eliyle toplandığında Gelir Vergisi özelliği taşıdığı halde, mültezimler eliyle toplanmak suretiyle bir dağıtım vergisine dönüşmüştür. Aşar, vergi matrahı olarak gayri safi ürünü kapsamış olduğundan dolayı safi ürüne göre hesaplanan vergi yükü farklı olmaktaydı. Bu vergilemede girdi fiyatları dikkate alınmadığından, üretim girdisi üzerindeki fiyat artışı, safi ürün üzerindeki vergi yükünü ağırlaştırmıştır.

6.5.1.2 Ağnam Resmi (Hayvan Vergisi)

Osmanlı Devleti'nde çiftçinin ödediği en önemli vergilerden birisi Ağnam Vergisi'dir. Ağnam Vergisi başlangıçta yalnızca koyunlardan alınmıştır. Ağnam, ganem (koyun) kelimesinin çoğuludur. Daha sonra inek, öküz, manda, at eşek, katır, keçi ve domuzdan da vergi alınmıştır. İlk önceleri her on hayvandan bir tanesi devlet adına vergi olarak alınmıştır.

Ağnam Vergisi, hayvan sahiplerinin her yılın nisan ayında köylerde muhtarlıklara, şehir ve kasabalarda belediyelere yaptıkları beyanlara göre tarh edilip, beyanlar bir deftere hayvan cins ve adetleri itibariyle kaydedilerek beyanı yapana imzalattırılırdı. Verginin son nispetleri koyun ve keçi başına 60, sığır başına 35, manda başına 100, deve ve domuz başına 125 ve at başına ise 10 kuruş idi.

Ağnam Vergisi, aşarın kaldırılması sonucunda oluşan mali kayıp nedeni ile ancak 01.01.1962 yılından itibaren kaldırılmıştır.

6.5.1.3 Arazi Vergisi

Osmanlı Devleti'nde Tanzimat'ın ilanından sonra arazilerin vergilendirilmesi için kişisel dağıtma yöntemine başvurulmuştur. 1858 yılında Arazi Kanunname-i Hümayunun (Arazi Kanunu) çıkarılmasından sonra yapılan tahrir üzerine 1863 yılından itibaren bina ve arazilerin

değeri üzerinden alınmaya başlanmıştır. Vergi matrahı arazinin değeri olarak kabul edilmiştir. Vergi matrahı olan değerin her beş yılda bir saptanması öngörülmüştür. Verginin oranı arazi değerinin %4'üdür. 1879 yılında gelirinden aşar verilmeyen arazi %8, 1887 yılında %10 oranında vergiye tabi tutulmuştur. 1912 yılında ise Harp Vergisi Kanunu ile aşar veren arazinin vergisi % 50 oranında artırılarak %6 olarak uygulanmıştır.

6.5.2 1925 - 1960 Döneminde Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi

Cumhuriyetin ilanından sonraki dönemde Türkiye ekonomisindeki en önemli sektör tarımdı ve milli gelirin %40 - %50'sini tarımsal üretim oluşturmaktaydı. Devletçilik kavramı bu dönemde uygulanmaya çalışıldığından tarım sektörünün vergilendirilmesi konusu büyük öneme sahipti.

1925 yılında Aşar Vergisi'nin kaldırılmasıyla, verginin kazanca kaydırılışı tarımda üretimi özendirici bir ortam yaratmıştır. Böylelikle vergi yükü kırsal kesimden pazara ve kente doğru yönlendirilmiştir (Toprak 1988). Aşarın kaldırılması ile meydana gelen boşluk özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerle doldurulmak istenmiştir. 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisi uygulanmaya konulmuştur. Ancak bu vergileme başarılı olmadığından 1927 yılında kaldırılarak yerine Muamele Vergisi getirilmiştir.

1926 yılında kabul edilen Kazanç Vergisi ise, o tarihte batı ülkelerinde yürürlükte olan vergilerden esinlenerek uygulanmasına başlanılan en önemli vergilerden biri idi. Kazanç Vergisi, gerçek geliri kavramaya yönelik bir vergi olup, günümüz Gelir Vergisi'ne daha yakın bir yapı göstermekte idi (Kazıcı 1998). Ayrıca bu dönemde vergi reformu hazırlanmış ve bu reformla Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu gibi vergi kanunları da hazırlanmıştır.

Cumhuriyet döneminde 1924 yılında yürürlüğe giren Sayım Vergisi Kanunu ile Ağnam Vergisi'nde geniş ölçüde değişiklikler yapılmış verginin konusuna büyükbaş hayvanlar da dahil edilmiştir. Hayvan başına alınan ağnam resmi ile ilgili olarak 1931, 1936 ve 1941 yıllarında çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Ağnam Vergisi özellikle Cumhuriyetin ilk yıllarından 1940'a kadar olan dönemde önemli bir gelir kaynağı olmuştur. 1926 yılında toplam vergi gelirleri içinde %9,5 gibi bir orana sahip olmuştur. 1937 yılında bu oran %10,1'e kadar çıkmıştır. 1941 yılından itibaren ise oran gitgide düşürülmüştür. Hatta 1961 yılında %0,56 olarak uygulanmıştır. 1962 yılında da tamamen kaldırılmıştır.

1943 yılında 4429 Sayılı Kanun ile Toprak Mahsulleri Vergisi adıyla olağanüstü vergi getirilmiştir. Bu vergi kaldırılan Aşar Vergisi'nin değişik şekilde yeniden yürürlüğe girmiş hali sayılır. Bu verginin amacı İkinci Dünya Savaşı'nda devlet hazinesine gelir sağlamak, ayrıca Varlık Vergisi'nin dışında kalan tarım kesiminin de vergilendirilmesini sağlamaktır. Bu vergi, Aşar Vergisi'nden farklı olarak doğrudan devlet eliyle toplanmış, İltizam usulüne izin verilmemiştir. Bu verginin uygulanması, çiftçilerin ürettikleri üründen kendi öz tüketimi ve tohum için kullanacağı miktar düşüldükten sonra kalan ürünün %8'nin bedelsiz, kalan kısmının da bir bedel karşılığında Toprak Mahsulleri Ofisi'ne teslimi şeklinde yapılmıştır. Ürün üzerinden alınan bu vergi toprağı boş bırakanı değil, ekeni vergilendirmiş olup, 1949 yılına kadar uygulanmıştır.

6.5.3 1961 - 1997 Döneminde Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi (4369 Sayılı Kanun Öncesi)

1961'li yıllara gelinceye kadar tarımsal kazançlar bazen vergi kapsamına alınmış, bazen de vergi kapsamı dışında bırakılmıştır. 1959 yılında hazırlanan zirai kazançlar tasarısında Gelir Vergisi'nin yapısı gereği tüm gelirleri kavramak zorunda olduğu, geliri kısmen kavrayan bir sistemin Gelir Vergisi sistemi olmadığı, ancak Türkiye'nin Gelir Vergisi sistemine girerken zirai kazançları bu verginin dışında bıraktığı belirtilmiştir.

İşte bu dönemde çıkarılan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile getirilen en büyük yenilik, tarım kazançlarının vergilendirilmesi olmuştur. Tarımın vergilendirilmesinin temelinde tarım kesiminden kamuya kaynak aktarılması düşüncesi yatmakla birlikte, bu kesime yönelik vergilendirmenin en önemli gerekçesi, milli gelirde önemli bir payı bulunan tarım kesiminin kapsam dışı bırakılmasının düşünülememesidir. Modern devlet ve vergi anlayışına hakim olan sosyal adalet ve eşitlik ilkeleri gereği, tarımın vergilendirilmesi bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Tarım kesiminin vergilendirilmesi 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu gereğince yapılmaktadır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun tarım sektörünün vergilendirilmesi ile ilgili hükümlerinde 4369 Sayılı Kanun ile temel değişiklikler yapılmıştır. 4369 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler sonucunda 01.01.1998 tarihinden itibaren tarım sektörünün vergilendirilmesi tümüyle değiştirilmiştir.

4369 Sayılı Kanun ile zirai kazançların vergilendirilmesinde yapılan değişiklik öncesindeki uygulama şu şekildedir:

1. Küçük Çiftçi Muaflığı
2. Götürü Gider Usulü
3. Gerçek Usul

6.5.3.1 Küçük Çiftçi Muaflığı

Tarımsal kazançların belirlenmesinde ortaya çıkan idari ve teknik zorluklar, çiftçilerin eğitim düzeyinin düşüklüğü, küçük işletmelerin nakit para sıkıntısı içinde bulunmaları, Gelir Vergisi Kanunu'nda tarımın dışındaki diğer kazanç unsurlarında çeşitli muaflıkların ve istisnaların bulunması, küçük işletmelerin gelişmesini teşvik etmek ve tarımsal gelirlerin doğaya bağlı olup yıldan yıla değişebilmesi hususları dikkate alınarak küçük çiftçi muaflığı geniş ölçüde uygulanmıştır (Güngör 1997).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde küçük çiftçilerin gelir vergisinden muaf oldukları hükmü yer almaktadır. Küçük çiftçi muaflığı sadece tarımsal kazançlara hastır.

Küçük çiftçi muaflığı, G.V.K'nun 12. maddesindeki işletme büyüklüğü ölçüsü ve 13. maddesindeki yıllık satış tutarı esasına göre belirlenmektedir. Bu şartlardan herhangi birini taşımayanlar, küçük çiftçi muaflığından faydalanamazlar.

Ticari veya mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlardan zirai faaliyette bulunanlar ile bir biçerdövere veya benzeri mahiyetteki bir motorlu araca veya birden fazla traktöre sahip olan çiftçiler küçük çiftçi muaflığından faydalanamazlar.

G.V.K md. 12'de işletme büyüklüğü ölçüsü zirai ürün türlerine göre 24 maddede toplanmıştır. Buna göre bu 24 maddede belirtilen işletme genişliklerinden daha küçük arazi veya daha az hayvana sahip olan bir çiftçi küçük çiftçi sayılıp, vergiden muaf tutulmuştur.

İşletme büyüklüğünün ölçüsünün belirlenemediği ve arazi üzerinde yapılmayan tarımsal faaliyetlerde kara ve su avcılığında muaflık yalnız yıllık satış tutarı ölçüsüne göre belirlenmiştir (G.V.K md. 13).

Küçük çiftçi muaflığı hem arazi büyüklüğü ölçüsü hem de yıllık satış tutarı esası koşullarının her ikisinin birlikte bulunması halinde geçerli sayılmıştır.

6.5.3.2 Götürü Gider Usulü

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesinde yıllık satış tutarları ölçüsü belirlenmiştir. Bu tutarlar yıllara göre değişmektedir. Kazançları yıllık hasılat tutarı altında olan çiftçiler götürü gider usulüne göre vergilendirilirler.

Bu yöntemin özelliği vergi matrahını oluşturacak safi tarımsal kazancın vergi dairesi tarafından belirlenmesidir.

Götürü gider usulü iki ayrı şekilde uygulanmaktadır:

6.5.3.2.1 Hasılattan Emsal Götürü Giderin İndirilmesi Usulü

Bu yöntemde çiftçinin gelir elde ederken yaptığı masraflar için sabit bir oran, vergi dairesince varsayılmaktadır. Bu oran, büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı için %80, diğer tarımsal ürünleri ile tarım alet ve makineleriyle başka çiftçilerin tarımsal üretim işlerinin yapılması karşılığında alınan ücretler için %70 olarak uygulanmaktadır.

Çiftçinin vergi dairesine bildirdiği hasılattan vergi dairesince belirlenen %80 ya da % 70'lik masraf düşülerek, kalan kısım vergi matrahı olarak belirlenmektedir.

Ayrıca tarımsal faaliyette kullanılan arazi ve binalarla ilgili kiralar, resim ve harçlarla, işletme için alınan ve işletmeye harcanan borç faizleri hasılattan indirilmektedir.

Hasılattan emsal götürü giderin indirilmesi usulüne göre beyanname veren bir çiftçi arazisinden 1996 yılında elde ettiği hasılatı birkaç defada satmıştır. Her satışında kendisine müstahsil makbuzu kesilmiştir. Bir keresinde 810 kg ayçiçeği, 29.000 TL/kg'dan satılmıştır. Buna göre düzenlenecek müstahsil makbuzu üzerinde hesaplama şöyle olur:

810 kg*29.000 TL/kg	=	23.490.000 TL
% 2 Stopaj	=	(469.800) TL
% 10 Fon Payı	=	(46.980) TL
Borsa tescil ücreti	=	(46.980) TL
Ürünü satana ödenen bedel		22.926.240 TL

Bu satış borsaya tescil ettirildiğinden bitkisel ürünlerde %4 olan stopaj oranı, %2 olarak uygulanmıştır. Ayrıca stopaj üzerinden %10 fon payı ve yine stopaj üzerinden %10 oranında borsa tescil ücreti kesintisi yapılmıştır.

Çiftçi yıl içinde yaptığı her satış için müstahsil makbuzunun bir örneğini alarak muhafaza eder ve Gelir Vergisi Beyannamesi'ne ek olarak vergi dairesine verir.

Örnekteki çiftçinin yıl içinde topladığı müstahsil makbuzlarına göre hasılat toplamı 164.000.000 TL, ödediği stopaj toplamı 3.200.000 TL ve kendisi için ödediği Bağ-Kur primi toplamı 990.000 TL olarak varsayılsın. Bu verilere göre;

Brüt Vergi Matrahı 164.000.000 TL* 0,30 = 49.200.000 TL

Bağ-Kur Primi = (990.000) TL

Net Vergi Matrahı = 48.210.000 TL

Gelir Vergisi'nde uygulanan Gelir Vergisi dilimleri içinde 1997 yılı için 500 milyon liraya kadar ilk dilim için % 25 oranı uygulanmaktaydı.

Net Vergi Matrahı 48.210.000 TL*0,25 = 12.052.500 TL

Stopaj yoluyla ödenen vergi = (3.200.000) TL

GV beyannamesiyle ödenecek vergi tutarı = 8.852.500 TL

Hasılattan emsal götürü giderin indirilmesi usulünden vergi dairesi, çiftçinin hasılatının % 70'i kadar (bitkisel ürünlerde) gider yaptığını varsayarak, hasılatın yalnızca %30'luk kısmını vergilendirmektedir. Bu usulde çiftçi giderlerini kendisi bildirmez. Sadece hasılattan kendisi için ödediği Bağ-Kur primlerini indirdikten sonra kalan kısım safi kazancı kabul edilerek Gelir Vergisi dilimlerine göre vergilendirilir.

Bu uygulamada devlet, çiftçinin kazancının %70'i kadar (bitkisel ürünlerde) gider yaptığını varsayarak, kazancın %30'nu vergilendirmiş ve %30'nu vergilendirmeyi kendisi için yeterli görmüştür. Bu yöntem çiftçi açısından hasılattan gerçek giderlerin indirilmesi yöntemine göre daha kolay ve avantajlı bir yöntemdir. Çünkü gerçek giderlerin indirilmesi yönteminde çiftçinin giderlerini belgelendirmesi için çaba harcaması gerekmektedir. Ayrıca ne kadar belgelendirirse belgelendirsin %70'lik bir gideri her zaman yakalayamaz.

6.5.3.2.2 Hasılattan Gerçek Giderlerin İndirilmesi Usulü

Bu usulde kazanç tespiti, mükellefler tarafından beyan edilen hasılattan, bu hasılatın elde edilmesi için yapılan ve belgelendirilen gerçek giderlerin indirilmesi esasına dayanır. Bu usulün gerçek kazanç yöntemine göre vergilendirilmeye göre farklı olan tek özelliği yükümlüleri defter tutma külfetinden kurtarmış olmasıdır.

Hasılattan gerçek giderlerin indirilmesi yöntemine göre bir çiftçinin 1996 yılı içerisinde ayçiçeği ve buğday satışlarından elde ettiği hasılat müstahsil makbuzları üzerinden toplanmış ve

974.200.000 TL olarak tespit edilmiştir. Müstahsil makbuzları üzerinden tespit edilen stopaj tutarı da 19.484.000 TL'dır. Kendisi için ödediği Bağ-Kur tutarı 990.000 TL'dır.

Çiftçinin yıl içerisinde yaptığı masrafların dökümü de şöyledir:

İşletme ile ilgili gübre, ilaç, yem giderleri	= 105.000.000 TL
Motorin gideri	= 370.000.000 TL
Makine bakım onarım gideri	= 106.000.000 TL
İşçilere verilen ücret, sigorta primleri	= 68.000.000 TL
Diğer giderler	= 21.000.000 TL
Toplam giderler	= 670.000.000 TL
Gayri Safi Hasıla	= 974.200.000 TL
Gerçek Gider Toplamı	=(670.000.000)TL
Safi Hasıla (Kar)	= 304.200.000 TL
Bağ-Kur Primi	= (990.000)TL
Vergi Matrahı	= 303.210.000 TL

Gelir Vergisi oranlarının ilk dilimi için % 25 oranı kullanılmakta olup,

Hesaplanan Gelir Vergisi 303.210.000 * 0,25 =	75.802.500 TL
Önceden stopaj yoluyla ödenen vergi	= (19.484.000) TL
Vergi dairesine ödenecek Gelir Vergisi	= 56.318.500 TL

Hasılattan emsal götürü giderin indirilmesi yönteminde çiftçilerin giderleri kazançlarının %70'nden, %80'nden daha az bile olsa, devlet tarafından %70'lik, %80'lik gider yaptığı varsayıldığından çiftçilerin lehine bir uygulamadır. Çünkü çiftçilerin zirai üretim için katlandıkları giderler her ay aynı büyüklükte olmaz. Özellikle ekim ve hasat dönemlerinde harcamaları artar, diğer aylarda daha da az olur. Zaten çiftçinin her ay %70- %80 ya da daha fazla oranda gideri olsa kazancı çok küçüleceğinden zirai faaliyetine devam etmesine değmeyecektir.

Hasılattan gerçek giderlerin indirilmesi yönteminde ise çiftçiler, hasılatlarının oluşması için katlandığı giderleri beyan ettiklerinden gerçekten yaptıkları masraflar dikkate alınmış olunur. Vergi de buna göre daha doğru hesaplanmış olur. Ancak bu yöntemde çiftçilerin giderlerini belgelendirmeleri için çaba harcamaları gerekmektedir. Ayrıca belgeleri ne kadar temin etmeye çalışsalar da ilk yöntemde yapıldığı varsayılan %70'lik, %80'lik gideri yakalayamazlar.

Uygulamada da bu yöntemi çok az çiftçi uygulamış daha ziyade hasılattan emsal götürü giderin indirilmesi yöntemi tercih edilmiştir.

6.5.3.3. Gerçek Usul

Yıllık hasılat tutarı G.V.K'nda belirlenmiş olan mal alış satış tutarlarının üzerinde olduğunda çiftçi gerçek usule göre vergilendirilir. Bu usulde çiftçiler zirai işletme hesabına ya da bilanço esasına göre defter tutmayı tercih etmişlerdir.

6.5.3.3.1 Bilanço Esası

Çiftçiler bu esası tercih etmekte serbesttirler. Bu esasta tarımsal kazanç, işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki bilançoları esas alınarak, öz sermayeleri arasındaki olumlu farktır. Bu fark vergi matrahını oluşturmaktadır.

Bu yönteme göre çiftçiler;

-Yevmiye Defteri

-Defter-i Kebir

-Envanter ve Bilanço Defteri

-Günlük Kasa Defteri tutmak zorundadırlar.

Ayrıca gerçek kişiler yıllık hasılatları için Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi vermek zorundadırlar. Bu beyanname ile birlikte;

-Kar-Zarar Tablosunu

-Dönem başı ve dönem sonu bilançolarını

-Müstahsil makbuzlarını vermek zorundadırlar.

1996 yılında bir çiftçinin bilgileri örnek olarak aşağıdaki gibidir:

Açılış Bilançosunda Öz Sermayesi = 160.500.000.000 TL
Kapanış Bilançosunda Öz Sermayesi = 193.000.000.000 TL
Yıl İçerisinde Ödenen Stopaj Toplamı= 150.000.000 TL
1996 yılı Hasılatı = 22.600.000.000 TL

Çiftçinin 1996 yılı için ödeyeceği Gelir Vergisi 1997 yılının mart ayında 1997 yılı Gelir Vergisi dilimleri dikkate alınarak hesaplanır:

Dönem Sonu Öz Sermayesi = 193.000.000.000 TL

Dönem Başı Öz Sermayesi = (160.500.000.000) TL

Dönem Karı (Brüt Kar) = 32.500.000.000 TL

Çiftçinin ödeyeceği vergiye esas olan matrah, dönem karı olan 32.500.000.000 TL'dır. 1997 takvim yılına ait gelir vergisi dilimlerine göre vergi oranlarına bakıldığında;

16 milyarın üstündeki gelirlerde, ilk 16 milyar için 7.225.000.000 TL, kalanı için %55 vergi oranı uygulanır.

Matrah	İlk 16 milyar için ödenecek vergi	İlk 16 milyardan sonra kalan kısım	16.500.000.000 TL için %55	Toplam Vergi
32.500.000.000	7.225.000.000	32.500.000.000 (16.000.000.000) 16.500.000.000	9.075.000.000	9.075.000.000 7.225.000.000 **16.300.000.000**

Gelir Vergisi Beyannamesi ile vergi öderken daha önceden ödenmiş olan stopaj toplamını da düşerek ödenecek net vergi rakamına ulaşılır.

Toplam Vergi = 16.300.000.000 TL

Stopaj Toplamı = (150.000.000)TL

Ödenecek Net Vergi = 16.150.000.000 TL

6.5.3.3.2 Zirai İşletme Hesabı Esası

Bu usulde çiftçiler, bir hesap dönemi içinde işletmesinde elde ettiği hasılat ile yapmış olduğu işletme masraflarına ve dönem başı stok ile dönem sonu stoklarının maliyet bedeli ile değerlendirilmesine dayanarak tarımsal kazancını saptamaktadır.

Çiftçi, "Çiftçi İşletme Defteri'ni" tutmak zorundadır. Çiftçiler beyanname verirlerken "İşletme Hesap Özeti Tablosu"nu da düzenleyerek vergi dairesine verirler.

1996 yılında bir çiftçinin bilgileri aşağıdaki gibidir:

1996 Yılı Hasılatı = 6.100.000.000 TL

Dönem İçi Giderleri = 3.800.000.000 TL

Ödenen Stopaj Toplamı = 170.000.000 TL

Bu bilgiler kullanılarak İşletme Hesap Özeti Tablosu düzenlenir. Ödemesi gereken vergi şu şekilde hesaplanır:

1996 Yılı Hasılatı = 6.100.000.000 TL

Dönem İçi Giderleri = 3.800.000.000 TL

Dönem Karı(Brüt Kar) = 2.300.000.000 TL

Matrah	İlk 1 milyar için ödenecek vergi	İlk 1 milyardan sonraki kısım	1.300.000.000 TL için %35	Toplam Vergi
2.300.000.000	275.000.000	2.300.000.000	455.000.000	455.000.000
		(1.000.000.000)		275.000.000
		1.300.000.000		**730.000.000**

Gelir Vergisi Beyannamesi ile vergi öderken daha önceden ödenmiş olan stopaj toplamını da düşerek ödenecek net vergi rakamına ulaşılır.

Toplam Vergi = 730.000.000 TL

Stopaj Toplamı =(170.000.000)TL

Ödenecek Net Vergi = 560.000.000 TL

Bilanço esasında ve tarımsal işletme esasında Bağ-Kur primleri örneklerde gider olarak matrahtan indirilmemiştir. Çünkü çiftçinin kendisi için ödediği Bağ-Kur primleri zaten bilanço esasında ilgili hesaplara, işletme hesabı esasında da dönem için giderlere kaydedilmiş olur.

Tarımsal işletme hesabı esası, kazançların gerçek usulde belirlenmesinde kullanılabilecek en kolay yol olarak gözükmektedir. Ancak bu usulde gerçek ölçüler kolayca gizlenebilir. Özellikle dönem başı ve dönem sonu stoklarının da denetiminin iyi yapılması gerekir.

6.5.4 1997 Sonrası Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi (4369 Sayılı Kanun Sonrası)

4369 Sayılı Kanunla değiştirilmeden önce yürürlükte bulunan hükümlere göre; işletme büyüklüğü ölçüsünün yanında yıllık hasılat tutarlarına da bakılmaktaydı. Buna göre G.V.K'nun 12. ve 13. maddelerde yazılı işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı ölçülerini aşmayan çiftçiler Gelir Vergisi'nden muaf tutulmakta, vergiye tabi olacak çiftçilerden yıllık hasılat tutarları 53. maddede yazılı haddi aşmayanların kazançları götürü gider esasına, aşanların kazançları ise gerçek kazanç usulüne göre tespit olunmaktaydı. Yapılan bu değişikliğin gerekçesi olarak çiftçilerin vergiye tabi olup olmayacaklarının, vergiye tabi olmaları halinde ise kazanç tespit

yönteminin satış tutarları esas alınarak belirlenmesi, çiftçileri yaptıkları satışlar için belge almamaya ve bu yolla hasılatlarını gizlemeye sevk etmiştir. Bu şekilde belgesiz olarak ticari ve sınai hayata intikal eden tarım ürünleri kayıt dışı ekonominin önemli bir kaynağı haline gelmiş olmaktadır (GİB Beyanname Düzenleme Klavuzu 2001).

Bu sakıncanın ortadan kaldırılması amacıyla, küçük çiftçi muaflığı ve zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespiti yöntemi kaldırılmıştır. Yapılan değişiklikle, zirai kazançlar ya sadece stopaj yoluyla ya da gerçek usulde vergilendirilecektir.

Zirai kazançların ne şekilde vergilendirileceği ile ilgili ölçüler 54. maddede yazılı ölçüler olup, bu ölçüler arasında satış tutarı bir ölçü olarak sayılmamıştır. Dolayısıyla zirai faaliyetlerden elde edilen hasılata dayanarak vergilendirme rejimini belirleme durumu sona erdirilmiştir. Böylece çiftçilerin satışları ile ilgili olarak belge almaktan kaçınmaları için bir neden kalmamıştır. Ayrıca çiftçilerin avans, kredi, sübvansiyon gibi ayni ve nakdi destekleme unsurlarından yararlanmaları, aldıkları ve düzenledikleri belgelere bağlanması suretiyle zirai faaliyetlerin belge düzeni içinde yapılması avantajlı hale getirilmiştir (Gelir Vergisi Rehberi 2005).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 54.maddesinde yazılı ölçüleri aşmayan çiftçilerin kazançları 94. maddeye göre tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmekte olup, bu çiftçilerin tevkifat yoluyla ödedikleri vergiler nihai vergi olmaktadır. Bu ölçüleri aşan çiftçilerin kazançları ise gerçek usulde vergilendirilmektedir.

Sonuç olarak, 4369 Sayılı Kanun ile 01.01.1998 tarihinden itibaren zirai kazançların vergilendirme esasları bütünüyle değiştirilmiş, tevkifat (kesinti) suretiyle vergilendirme temel bir vergilendirme şekli olmuştur. Hasılat ölçüsü tamamen kaldırılmış, işletme büyüklüğü ölçüleri de önemli oranda arttırılmak suretiyle küçük çiftçi muaflığı ve götürü usulde vergilendirme kaldırılmıştır. Ayrıcı asgari zirai kazanç esası ve asgari zirai vergi kaldırılarak, belirli bir işletme büyüklüğüne sahip çiftçilerin eskiden olduğu gibi gerçek usulde vergilendirilmesine devam edilmektedir.

4369 Sayılı Kanuna Göre Zirai Kazançların Vergilendirilmesi,

1. Tevkifat(Stopaj) yoluyla vergilendirme
2. Gerçek usulde vergilendirme
   a- Zirai işletme esasına göre defter tutma
   b- Bilanço esasına göre defter tutma şeklinde belirlenmiştir.

6.5.4.1 Zirai Kazancın Tevkifat (Stopaj) Usulü İle Vergilendirilmesi

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde tevkifat yapmakla yükümlü olanlar belirtilmiş, aynı maddenin 11 numaralı bendinde de zirai ürün ve hizmetler için yapılan ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin Gelir Vergi'lerine mahsuben tevkifat yapılacağı hükme bağlanmış ve aynı madde ile Bakanlar Kurulu'na bu oranları değiştirme ve farklılaştırma konusunda yetki verilmiştir (T.C. Resmi Gazetesi 2001).

Verginin kaynakta kesilmesi; bir vergi tahsil yöntemi olarak, gerek idari gerekse mükellef açısından önemli kolaylıklar sağlayıcı bir uygulamadır. Kaynakta vergilendirmenin iş yükü ve uygulama maliyeti, esas itibariyle vergi sorumlularınca üstlenilmektedir. Uygulamaya işlerlik kazandırabilmek için gerekli eleman, büro malzemesi, çalışma, genel idare giderleri gibi girdiler stopaj yapma işi kendisine düşenler tarafından karşılanmaktadır. Bu yöntem vergi mükellefinin vergi formalitesine tabi tutulmamış olmasını da sağlamaktadır (Akdoğan 2001).

Yapılan düzenlemelere göre, çiftçilerin zirai ürün satışlarıyla zirai faaliyet çerçevesinde yaptıkları hizmetler karşılığında aldıkları bedellerin tamamı tevkifat (stopaj) yoluyla vergilendirilecektir. Tevkifat yapılması açısından, çiftçinin kazancının gerçek usulde tespit edilip edilmemesinin önemi bulunmamaktadır. İster stopajla vergilendirilsin isterse gerçek usulde vergilendirilsin çiftçilere zirai ürün ve hizmet satışları üzerinden stopaj kesintisi yapılmaktadır. Ancak tevkifat, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler açısından nihai vergileme olurken, kazancı gerçek usulde tespit edilen çiftçiler, tevkifat ile yaptıkları ödemeleri beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup etmek imkanına sahiptirler (Aydın 2007).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesinde yapılan değişiklikle çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre hasılatları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre 94. maddenin 11 numaralı bendinde yapılan ve halen yürürlükte bulunan düzenleme şu şekildedir:

Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

a) Hayvanlar ve bunların mahsülleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için % 1,

ii) Dışında kalanlar için % 2,

b) Diğer zirai mahsuller için,

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için % 2,

ii) Dışında kalanlar için % 4,

c) Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler,

i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması vb. hizmetler için % 2,

ii) Diğer hizmetler için % 4'tür.

Görüldüğü üzere hayvan ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri ile, zirai ününler ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alındığı takdirde, tevkifat oranları yarı yarıya uygulanmaktadır. Bu düzenleme ile ürünlerde kayıt dışılığın önlenmesi ve bunun için de zirai ürünlerin borsalarda tescil ettirilmek suretiyle alım satımı teşvik edilmek istenmiştir (Aksoy 2001).

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde "avans olarak ödenenler dahil" ibaresi bulunduğundan; 94. maddede belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlar avans olarak yaptıkları ödemelerden de tevkifat yapmaya mecburdurlar. Bu koşul, zirai avanslarda vergi tevkifatının yapılacağını zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla ödemenin (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yapılması durumunda tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır (Sağlam ve Jamali 2000).

Özellikle düşük gelir grubunda yer alan çiftçilerin kaynakta tevkif (stopaj) usulüyle vergilendirilmesi, mükelleflerin vergilendirme maliyetlerinin azalması şeklinde olumlu bir düzenlemedir. Ancak, orta gelir grubunda yer alan çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilebilecekken işletme büyüklüğü ölçülerinin %40 - %50 oranında artırılması ile kaynakta vergilendirilebilmektedir. Bu da vergi yükü dağılımında adaletsizliklere neden olmaktadır (Ortaç 1999).

Verginin genelliği ilkesinin gereği olarak tarım sektöründe her kesimin stopaj yolu ile ve gelir elde ettiği aşamada vergilendirilmesi vergi kayıplarının önlenmesi anlamında faydalı görülmektedir. Ancak bu uygulamanın amacına ulaşabilmesi, satışların belgelenmesinin son derece iyi denetlenmesini gerektirmektedir (Aydın 2007).

Belirtildiği üzere zirai mahsullerin veya zirai faaliyet çerçevesindeki hizmetlerin çiftçilerden vergi sorumlularınca alınması halinde, alış bedeli üzerinden vergi tevkifatı yapılması zorunludur (Kıvanç 2008).

Vergi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanlar G.V.K md. 94'te belirtilmiştir. Bu maddeye göre kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş

ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, yatırım fonu yönetenler, gerçek usule tabi ticari, zirai ve serbest meslek kazancı sahipleri vergi tevkifatı yapmakla mükellef tutulmuşlardır.

Tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar arasında gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri de sayılmıştır. Gerçek usulde vergilendirilmeyen yani stopaja tabi olan çiftçilerden mal ve hizmet satın alan gerçek usulde vergilendirilen çiftçi ürün satın aldığında stopaj (tevkifat) yapmak zorundadır. Aynı şekilde yukarıda bahsedilen diğer kişiler de gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiden ürün satın aldığında stopaj yapmakla yükümlüdürler.

Tevkifat suretiyle vergilendirilen çiftçilerin defter tutma sorumlulukları yoktur. Bu çiftçiler vergi dairesine herhangi bir beyanname de vermezler. Satışları için belge düzenleme yetkileri olmadığı için fatura da bulunduramazlar. Dolayısıyla vergi dairesine bağlı olmalarını sağlayacak sorumlulukları da olmadığından bilgilerine vergi daireleri tarafından ulaşılamaz. Bu çiftçiler, bulundukları ilin Tarım il ya da ilçe müdürlüklerine çiftçi kayıt sisteminden dolayı bağlı olduklarından ancak bu müdürlüklerden bilgilerine ulaşılabilmektedir.

Tevkifatla vergilendirilen çiftçiler, yaptıkları satışlar dolayısıyla müstahsil makbuzu almak ve saklamak zorundadırlar. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre müstahsil makbuzlarını, düzenlendiği tarihi takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamaya mecburdurlar.

Müstahsil makbuzu V.U.K'nun 235. maddesinde izah edilmiştir. Birinci ve ikinci sınıf tacirler ile, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar.

Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı bilgiler bulunur:

1- Makbuzun tarihi,

2- Malı satın alan tüccar veya çiftçinin adı, soyadı, ünvanı ve adresi,

3- Satın alanın kayıtlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası,

4- Malı satan çiftçinin adı, soyadı ve ikamet adresi,

5- Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan genel tebliğlere göre, borsada işlem gören zirai ürün alım-satımı ile ilgili olarak düzenlenecek olan borsa alım

satım beyannamesinin tarih ve numarası da müstahsil makbuzunda ayrıca gösterilmek zorundadır.

Aşağıda tevkifatın hesaplanmasına ilişkin bir örnek yer almaktadır:

S.S. Generli Köyü Tarımsal Kalkınma Kooperatifi, 30.09.2010 tarihinde Generli Köyü'nde çiftçilikle uğraşan Ahmet ÖZSEVEN'den litre fiyatı 0,735 TL'dan olmak üzere 1.264 litre sütü satın almıştır.

Müstahsil Makbuzunda stopaj şu şekilde hesaplanacaktır:

Sütün bedeli 1.264 litre * 0,735 TL	= 929,04 TL
Gelir Vergisi stopajı (Bedelin % 1'i)	= 9,29 TL
Borsa tescil ücreti (Bedelin % 02'si)	= 1,85 TL
Kesintiler toplamı	= (11,14) TL
Çiftçiye ödenecek olan bedel	= 917,90 TL

Çiftçi, yaptığı süt satışından 917,90 TL kazanır. Kooperatif tarafından kazancı üzerinden kesilen 9,29 TL'lık stopaj kooperatifin kayıtlı bulunduğu vergi dairesine Muhtasar Beyanname ile bir sonraki ayın (örneğe göre Ekim ayının) 23. günü akşamına kadar beyan edilir. 26. günü akşamına kadar ödenir. Kooperatif, düzenlediği müstahsil makbuzunu ticaret borsasında tescil ettirir. Ticaret borsasına tescil ettirmediği taktirde %1 olan stopaj oranı %2 kabul edilerek vergi dairesine beyanname ile birlikte 18,58 TL yatırması gerekecektir. Ticaret borsası kooperatifin tescil bilgilerini, kooperatifin bağlı olduğu vergi dairesine bildirir. Bu bildirimin yapılması, mükellef açısından tescilin ve stopaj tahakkukunun doğruluğunu kanıtlar. Örnekte de görüldüğü üzere müstahsil makbuzunu bulundurma ve düzenleme yetkisi çiftçiden ürün satın alan kişiye verilmiştir. Tevkifatla vergilendirilen çiftçinin böyle bir yetkisi yoktur. Dolayısıyla vergi dairesiyle bağlantısı da bulunmayıp, ne beyanname vermekte ne de defter tutmaktadır. Karşı taraf, vergi stopajı yaparak tevkifata tabi olan çiftçinin devlete vergi vermesine aracılık etmiş olmaktadır.

6.5.4.2. Zirai Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinde yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini ve bazı kıstasları aşan çiftçilerin kazançları gerçek usulde vergilendirilir. Bu ölçülerin altında kalanlar tevkifat suretiyle vergilendirilir. G.V.K md. 54'te gerçek usulde vergilendirilecek çiftçiler ile ilgili esaslar şu şekilde ifade edilmiştir:

i) Ziraat gruplarına göre belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan,

ii) Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olan,

iii) On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan,

iv) Ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüklerinde bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşan,

v) Kendi işletmesi ve dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendi işletmesinin ve ortaklıklardaki paylarının toplamı belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan,

vi) Kendi isteği ile gerçek usulde vergilendirilmek isteyen çiftçiler gerçek usulde vergilendirilirler.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 Sayılı Kanun ile değiştirilen 54. maddesine göre zirai kazancın gerçek usulde tespiti açısından bir takvim yılında dikkate alınacak işletme büyüklüğü ölçüleri aşağıdaki çizelgede yer almaktadır:

Çizelge 6.1 Arazi Üzerinde Yapılan Zirai Faaliyetlerde İşletme Büyüklüğü Ölçüleri

	Arazi Üzerinde Yapılan Zirai Faaliyetler İle Kara ve Su Avcılığı İşletme Büyüklüğü Ölçüleri	
	Üretim	98/12095 Sayılı B.K.K (1.1.1999 tarihinden itibaren uygulanan işletme büyüklüğü**)**
1. Grup	Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarındaki balık yetiştiriciliğinde (ağ ve kafes)	750 m^2
	İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak)	900 m^2
2. Grup	Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu	20 metre
3. Grup	Arıcılık ziraatinde kovan sayısı	500 adet
4. Grup	İpek böcekçiliği	500 adet

Kaynak: Gelir Vergisi Kanunu

	Arazi Üzerinde Yapılan Zirai Faaliyetlerde İşletme Büyüklüğü Ölçüleri	
	Ürün Cinsi	98/12095 Sayılı B.K.K(1.1.1999 tarihinden itibaren uygulanan işletme büyüklüğü
1. Grup	Hububat	Taban arazide 900 dönüm, Kıraç arazide 1700 dönüm
2. Grup	Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir	1000 dönüm
3. Grup	Ayçiçeği	950 dönüm
4. Grup	Pamuk	400 dönüm
5. Grup	Çeltik	300 dönüm
6. Grup	Pancar	300 dönüm
7. Grup	Patates, soğan, sarımsak	200 dönüm
8. Grup	Çay	150 dönüm
9. Grup	Tütün	200 dönüm
10.Grup	Sebze	200 dönüm
11.Grup	Sera ve çiçekçilik	8 dönüm
12.Grup	Kavun ve karpuz	300 dönüm
13.Grup	Fındık	250 dönüm
14.Grup	Bağ ve incir ziraati	250 dönüm
15.Grup	Antep fıstığı (ağaç)	2500 ağaç
16.Grup	Zeytin (ağaç)	4500 ağaç
17.Grup	Portakal (ağaç)	1500 ağaç
18.Grup	Elma (ağaç)	2000 ağaç
19.Grup	Muz	30 dönüm
20.Grup	Kayısı (ağaç)	2000 ağaç
21.Grup	Armuz, kiraz, vişne, şeftali (ağaç)	2000 ağaç
22.Grup	Diğer meyve ve ürün ziraati Yer fıstığı	100 dönüm 350 dönüm
23.Grup	Büyükbaş hayvan	150 adet
24.Grup	Küçükbaş hayvan	750 adet

Zirai kazancın gerçek usulde tespitinde dikkate alınacak işletme büyüklüğü ölçülerine ilişkin uygulama esasları aşağıdaki gibi belirlenmiştir (G.V.K md. 53).

- Aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmelerde işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınır.

- Ortaklık halindeki işletmelerde işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınır. Ortaklıklarda ortaklığın birden fazla işletmede olması veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmez. Örneğin iki kişi ortak olarak 600 dönümlük bir arazide pamuk üretimi yapmaktadır. Her bir ortağın payı (300+300)=600 dönüm olup, 01.01.1999 tarihinden itibaren uygulanan işletme büyüklüğü ölçüsü olan pamuk üretimi için belirlenen 400 dönümlük sınır ölçüsünü aşmış bulunmaktadır. Bu nedenle ortaklar gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

- G.V.K'nun 52. maddesinde yazılı tek işletmelerde (bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup, aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut üretim şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır) işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle dikkate alınır. Örneğin çiftçi (A)'nın iki ayrı köy sınırı içinde bitişik arazisinin yüzölçümü 350 dönümdür. Çiftçi bu arazisinin 100 dönümünde kendisi, geri kalan 250 dönümünde de çiftçi (D) ile ortak olarak çeltik ziraati yapmaktadır. Bu durumda tek işletme söz konusu olduğu için işletme büyüklüğü ölçüsünde; şahsen yapılan ziraattaki ekili arazi ile ortaklık halindeki arazi toplamı dikkate alınacaktır. Bu toplam çeltik arazisi için belirlenen 300 dönümlük işletme büyüklüğü ölçüsünü aştığından çiftçi (A)'nın kazancı gerçek usulde vergilendirilecektir.

- Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınacaktır. Buna göre ortaklık payları toplamı, işletme büyüklüğü ölçülerini aşan ortaklar gerçek usulde vergilendirileceklerdir. Örneğin bir çiftçi, (Y) ve (Z) ortaklığında sırası ile % 70 ve % 80 hisse ile ortaktır. (Y) ortaklığının 700, (Z) ortaklığının ise 600 dönüm arazisi bulunmaktadır. Her iki ortaklıkta ayçiçeği ziraati yapmıştır. Bu durumda çiftçi, (Y) ortaklığından payına düşen (700*0,70)=490 dönüm ile (Z) ortaklığından payına düşen (600*0,80)=480 dönümün toplamı olan 970 dönüm, 01.01.1999 tarihinden itibaren uygulanan işletme büyüklüğü ölçüsü olan 950 dönümü aştığından gerçek usulde vergilendirilecektir.

- 54. maddede yazılı ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tespit olunan

hadlerin yarısını aşması halinde çiftçilerin kazançları gerçek usulde vergilendirilecektir. Örneğin çiftçi (A), 150 dönüm arazide soğan, 200 dönüm arazide de karpuz ziraati yapmıştır. Çiftçi (A)'nın ziraatini yaptığı soğan ile ilgili işletme büyüklüğü haddi olan 200 dönümün yarısı ile, karpuz ziraati ile ilgili işletme büyüklüğü haddi olan 300 dönümün yarısını aştığından zirai kazancı gerçek usulde tespit edilecektir.

-Gerek kendi işletmesi gerekse dahil olduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı 54. maddede belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilirler. Örneğin çiftçi (A), kendisine ait zirai işletmesinde 700 dönüm arazi üzerinde ayçiçeği ziraati yapmaktadır. Çiftçi (A), aynı zamanda 500 dönüm arazi üzerinde ayçiçeği ziraati yapan (B) adi ortaklığında %60 hisse, 150 dönüm arazi üzerinde patates ziraati yapan (C) ortaklığında %20 hisseye sahip bulunmaktadır. Çiftçi (A)'nın payına düşen arazi büyüklükleri;

(B) adi ortaklığında, 500 dönüm*0,60= 300 dönüm,

(C) adi ortaklığında, 150 dönüm*0,20= 30 dönüm olarak belirlenecektir.

01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olan işletme büyüklüğü ölçüleri, ayçiçeği ziraati için 950 dönüm ve patates ziraati için 200 dönümdür. Bu belirlemeden de görüleceği üzere çiftçi (A)'nın gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kalmaktadır. Ancak çiftçinin ayçiçeği ziraati yaptığı kendi işletmesinde sahip olduğu arazi büyüklüğü ile, ayçiçeği ziraati yapan (B) ortaklığından gelen arazi payı toplamı (700+300)=1000 dönüm ayçiçeği ziraatine ait olan 950 dönümlük kanuni ölçüyü aştığından kazancı gerçek usulde vergilendirilecektir.

Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçiler ile ilgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 54.,55.,56.,57.,58. ve 59. maddelerinde düzenlenmiştir.

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler zirai işletme hesabı veya bilanço esasına göre defter tutmak ve beyanname vermek, alış ve satışları için belge almak, vermek ve bu belgeleri saklamak zorundadır.

Ticari kazançlardan farklı olarak kanun koyucu zirai kazançlar için bilanço esasını zorunlu tutmamış, gerçek usulde vergilendirilecek çiftçilerden isteyenlerin bilanço esasını uygulayabileceğini öngörmek suretiyle bilanço esasını seçimlik bir usul olarak kabul etmiştir (Öncel ve ark. 2004). Dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilecek çiftçilerin, zirai işletme hesabı veya bilanço esasında defter tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır.

Çiftçilerin, bilanço esasında defter tutmak istediklerini Gelir Vergisi Kanunu'nun 59. maddesi hükmüne göre, yazı ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. Yazı ile yapılacak olan talep, müteakip vergilendirme döneminin başından, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren geçerli olacaktır. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Ortakların ve ortaklıkların belirlenen işletme büyüklüğü ölçülerini aşması durumunda ortaklığın kazancı defter tutmak suretiyle belirlenecektir. Bu durumda, ortaklığın gerçek usulde vergilendirilecek ortağı beyanname vermek suretiyle kazancını beyan edecek, ortaklığa yapılan ödemelerden kesilen vergiden payına isabet eden kısmını da hesaplanan gelir vergisinden mahsup edecektir. Gerçek usulde vergilendirilmeyecek olan ortak ise beyanname vermeyecek, ortaklığa yapılan ödemelerde kesilen vergiden payına isabet eden kısım bunların nihai vergisi olacaktır (219 Seri Nolu GV Genel Tebliği).

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, Muhtasar Beyanname, KDV Beyannamesi ve Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi düzenleyip vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Ancak ister işletme hesabı esasına göre isterse bilanço esasına göre defter tutsunlar çiftçiler, Geçici Vergi ödemezler. Dolayısıyla Geçici Vergi Beyannamesi düzenlemekten muaf tutulmuşlardır. Çiftçilerin ekim ve hasat işlemleri yılın belirli aylarına toplandığı için Geçici Vergi dönemi olan üçer aylık dönemlere denk gelememektedirler. Bu durumdan dolayı Geçici Vergi kapsamı dışında bırakılmışlardır.

V.U.K'nun 257. maddesinde yapılan değişiklikle mükelleflerin tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları ve posta idareleri kanalıyla yapmaları ve bunlar tarafından düzenlenen belgelerle ispatlamaları zorunlu kılınmıştır. Bu kapsama defter tutmak zorunda olan çiftçiler de dahil edilmiştir. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler kapsam dışında bırakılmıştır. Buna göre gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, 8.000,00 TL'yı geçen tahsilat ve ödemeleri banka, benzeri finans kurumları ve posta idareleri aracılığıyla yapmak zorundadırlar. Aksi taktirde işleme konu olan tutarın %5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası ödemek zorunda kalacaklardır.

6.5.4.2.1 Bilanço Esası

Çiftçiler bilanço esasına göre defter tutmak isterlerse, dilekçe ile vergi dairesine bildirerek, sonraki vergilendirme dönemi başından itibaren, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren bilanço esasına göre defter tutarlar. Bu esası kabul edenler en az iki yıl bu esasta kalmak zorundadırlar (V.U.K md. 59).

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerden bilanço esasını tercih edenler şu defterleri tutmak zorundadırlar (V.U.K md. 213).

- Günlük Defter (Yevmiye Defteri)
- Büyük Defter (Defter-i Kebir)
- Envanter ve Bilanço Defteri

Kasa Defteri tutulması artık zorunlu değildir.

Çiftçilerin bilanço esasına göre defter tutması hususunda G.V.K'nun 56.,57. ve 58. maddesindeki hükümler de göz önünde tutularak ticari kazancın bu hususlaki hükümleri uygulanır. Bu kanun maddelerinde zirai işletme hesabı esasına göre nelerin hasılat, nelerin gider sayılacağı belirtilmiş, aynı gider ve gelir unsurlarının bilanço esasında da geçerli olduğu varsayılmıştır.

Çiftçinin bu esasta vergiye tabi kazancı dönem sonu ve dönem başı öz sermayelerinin karşılaştırılması suretiyle bulunur. İki öz sermaye arasındaki fark, işletmenin dönem karını verir, bu kar aynı zamanda Gelir Vergisi matrahıdır.

Zirai bilanço esasına göre defter tutan yani gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, yıl içerisinde gerçek usulde vergilendirilmeyen başka bir çiftçiden hayvansal ya da bitkisel bir ürün satın aldıklarında aynı zirai işletme hesabı konusunda verilen müstahsil makbuzu örneklerinde olduğu gibi müstahsil makbuzu düzenlemek zorundadırlar. Bu makbuzlar üzerinde stopaj kesintisi yaparak, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçinin tevkifat usulüne göre vergilendirilmesini sağlamaktadırlar. Bilanço esasına göre defter tutan bu çiftçiler zirai ürün satışları için de fatura düzenlerler ve bu faturalar üzerinde KDV ve GV stopajı hesaplamalarını da yaparlar. Alışlarını ve satışlarını ilgilendiren müstahsil makbuzları ve faturalar, tarih sırasına göre ilgili bilanço hesapları aracılığıyla önce yevmiye defterine kaydedilir. Oradan da hesapların tutarları defter-i kebirde ilgili hesaplara aktarılır.

Her ay sonunda Defter-i Kebirde yer alan "360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı"nın borç ve alacak tarafları toplanarak o ay içinde yapılan stopaj kesintilerinin toplamına ulaşılır. Bu

stopaj toplamları içinde ürün alışları ve satışları esnasında kesilen stopajlar, kira ödemeleri için kesilen stopajlar, muhasebeciye ödenen ücretler üzerinden kesilen stopajlar, işçilerin ücretlerinden kesilen stopajlar vb. gibi stopajlar yer alır. Bu stopaj toplamı dikkate alınarak Muhtasar Beyanname düzenlenir. Bu stopajlar, Muhtasar Beyanname üzerinde yer alan bir tabloda kod cetveli içinden kendileri için belirlenmiş kodlar kullanılarak tutarları ve bu tutarlara isabet eden Gelir Vergisi stopaj rakamları belirtilerek düzenlenir.

Muhtasar Beyannamenin yanı sıra her ayın sonunda Defter-i Kebirde yer alan "190 Devreden KDV", "191 İndirilecek KDV" ve "391 Hesaplanan KDV" hesaplarının borç ve alacak toplamları bulunur. Bu toplamlar KDV Beyannamesi üzerine işlenerek, devlete Ödenecek ya da Devredilecek KDV olup olmadığı ortaya çıkarılır.

Zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerde de olduğu gibi Muhtasar Beyanname ve KDV Beyannamesi zirai kazançlar için aylık düzenlenmek zorundadır. Bir aya ait olan Muhtasar Beyanname ertesi ayın 23. günü sonuna kadar, KDV Beyannamesi ise ertesi ayın 24. günü sonuna kadar ilgili vergi dairesine internet yoluyla beyan edilmek zorundadır. Stopaj ve KDV ödemeleri de ertesi ayın 26. günü sonuna kadar yatırılmak zorundadır.

Bir takvim yılına ait olan kazançlar ve bu kazançlar üzerinden hesaplanacak Gelir Vergisi ise, ertesi yılın mart ayının 25'ine kadar ilgili vergi dairesine Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile bildirilmek zorundadır.

Zirai işletme hesabı esası konusuna değinilirken müstahsil makbuzu, Muhtasar Beyanname, KDV Beyannamesi üzerinde yer alan hesaplamalara ilişkin örnekler verilmiş olup, bilanço esasına göre defter tutan çiftçiler açısından bir fark olmadığından yeni örnek verilmeyecektir. Ancak Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi hesaplamaları ve mali tablolar farklılık arz ettiğinden aşağıdaki örnek verilmiştir:

Sami DEMİR, kazancını zirai bilanço esasına göre beyan etmekte olan bir çiftçi olup, 01.01.2009 tarihli dönem başı bilançosuna ilişkin rakamlar şu şekildedir:

Dönen Varlık Toplamı	= 23.250,00
Duran Varlık Toplamı	= 221.000,00
Kısa Vadeli Yabancı Kay. Toplamı	= 7.000,00
Öz Kaynaklar (Sermaye)	= 237.250,00

31.12.2009 tarihli dönem sonu bilançosuna ilişkin rakamlar şu şekildedir:

Dönen Varlık Toplamı	= 68.720,00
Duran Varlık Toplamı(Maddi D.V)	= 295.000,00
Kısa Vadeli Yabancı Kay. Toplamı	= 12,000,00
Uzun Vadeli Yabancı Kay. Toplamı	= 69.000,00
Öz Kaynaklar (Sermaye)	= 237.250,00
Dönem Karı	= 45.470,00

Çiftçinin yıl içerisinde ödediği Bağ-Kur primlerinin tutarı 3.000,00 TL'dır.

01.01.2009 - 31.12.2009 dönemi itibariyle Gelir Tablosu bilgileri aşağıdaki gibidir:

Brüt Satış	= 105.800,00
Satıştan İadeler	= 11.000,00
Satışların Maliyeti	= 25.300,00
Genel Yönetim Gideri	= 32.720,00
Kısa Vadeli Faiz Gideri	= 2.500,00
Uzun Vadeli Faiz Gideri	= 9.000,00
Olağan Gelir ve Kar	= 20.190,00

Yukarıdaki bilgiler ışığında çiftçi, 2009 yılına ait kazancı üzerinden ödeyeceği Gelir Vergisi'ni Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile 2010 Mart ayının 25'ne kadar beyan etmek zorundadır. Buna göre Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi üzerinde vergi bildirimi şu şekilde olur:

Beyannamenin Ekler kısmında, ayrıntılı bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu kısımları doldurulur.

Ayrıntılı Gelir Tablosunda dönem karı;

A- Brüt Satış	= 105.800,00
B- Satıştan İadeler	= (11.000,00)
C- Net Satışlar	= 94.800,00
D- Satışların Maliyeti	= (25.300,00)
Satış Karı	= 69.500,00
E- Faaliyet Gideri	
Genel Yönetim Gideri	= (32.720,00)
Faaliyet Karı	= 36.780,00

F- Olağan Gelir ve Karlar = 20.190,00

G- Finansman Gideri = (11.500,00)

Olağan Kar = 45.470,00

Bağ-Kur Primi = (3.000,00)

Dönem Karı = Vergi Öncesi Kar = 42.470,00

Matrah	İlk 22.000,00 TL için ödenecek vergi	İlk 22.000,00 TL'dan Sonraki kısım	23.470,00 TL için % 27	Toplam Vergi
42.470,00	3.960,00	42.470,00	5.526,90	5.526,90
		(22.000,00)		3.960,00
		20.470,00		9.486,90

9.486,90 TL'lık Gelir Vergisi, mart ayı ve temmuz ayında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Beyannamede Performans Bilgileri kısmı da aşağıdaki gibi doldurulur:

Bilanço Esasında Defter Tutan Mükelleflere İlişkin Performans Derecelendirme Bilgileri	
Net Satışlar	= 94.800,00
Satışların Maliyeti	= 25.300,00
Faaliyet Giderleri	= 32.720,00
Finansman Giderleri	= 11.500,00
Amortisman Giderleri	= 0,00
Mali Bilgiler	
Aktif Toplamı	= 363.720,00
Ödenmiş Sermaye	= 237.250,00
Maddi Duran Varlıklar	= 295.000,00
Mali Duran Varlıklar	= 0,00

Yukarıdaki hesaplamalar bilanço esasında defter tutan bir çiftçi için örnek olarak verilmiştir. V.U.K çiftçilerin bilanço esasına göre defter tutmalarını isteğe bağlı bıraktığı için uygulamada bilanço esasına göre defter tutan çiftçi bulunamamıştır (Tekirdağ SMMMO Verileri 2010).

6.5.4.2.2 Zirai İşletme Hesabı Esası

Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu farktır (G.V.K md. 55).

Zirai işletme hesabı esasına göre hasılat G.V.K md. 56'da yazılmış olup, şu unsurlardan oluşmaktadır:

1- Bir önceki yıldan devreden ürün stoğu da dahil olmak üzere satılan her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri,

2- Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller,

3- Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri,

4- Mahsullerin hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,

5- Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde elde edilen hasılat,

Zirai işletme hesabı esasına göre giderler G.V.K md. 57'de ele alınmış olup, şu unsurlardan oluşmaktadır:

1- İşletme ile ilgili olara tohum, gübre, fide, yem, ilaç vb. maddelerin temini için yapılan giderler,

2- Satılmak üzere satın alınan hayvanların zirai mahsullerin bedelleri,

3- İşletmelerde çalıştırılanlara hizmetleri karşılığında yapılan ücret, prim gibi ödemeler,

4- İşçilerin iaşe, tedavi ilaç giderleri ve sigorta primleri,

5- Zirai tesisat, makine, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan yakıt, yağ, elektrik giderleri ve tamir giderleri,

6- Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan amortismanlar,

7- Kira giderleri

8- İşletme için alınan borç paraların faizleri,

9- İşletme ile ilgili ödenen ayni vergi, resim ve harçlar,

10- İşletme ile ilgili seyahat ve ikamet giderleri,

11- Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde ortaya çıkan zararlar,

12- İşletmeye dahil olup, aynı zamanda ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortisman giderlerinin tamamı ve taşıtın giderlerinin yarısı gider olarak kaydedilir.

Zirai işletme hesabı esasında tutulması gereken defter, Çiftçi İşletme Defteri'dir. (Zirai İşletme Defteri) (V.U.K md. 213). Zirai İşletme Defteri'nin sol tarafında yukarıda belirtilen gider unsurları, sağ tarafına ise yukarıda belirtilen hasılat unsurları kaydolunur. Ayrıca hesap dönemi başında önceki yıldan devreden mahsullerin değeri dönem başı mal mevcudu olarak defterin gider kısmına, bulunulan hesap döneminde elde kalan mamül stoklarının değeri de dönem sonu mal mevcudu olarak defterin hasılat tarafına işlenir.

Zirai işletme hesabı esasında Envanter Defteri tutulması zorunlu değildir. Mamül envanteri Zirai İşletme Hesabı Defteri'nde gösterilebileceği gibi, ayrı bir Envanter Defteri de tutulabilir. Ayrıca amortismana tabi kıymetleri ve bunların amortismanlarını, özel bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinde ya da Çiftçi İşletme Defteri'nin ayrı bir sayfasında gösterebilirler. Amortisman defteri veya amortisman listeleri kullanılması durumunda, bunların toplam değerlerinin Çiftçi İşletme Defteri'ne işlenmesi gereklidir.

Zirai kazancı, işletme hesabı esasına göre belirlenen çiftçiler, Zirai İşletme Defterlerini kendileri tutup, beyannamelerini kendileri düzenleyebilirler. Ancak yıllık hasılat tutarları 157.000 TL'yı aşanlar beyannamelerini kendileri düzenleyemeyip, bir serbest muhasebeci mali müşavir tarafından vergi dairesine göndermek zorundadırlar.

Zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler, kendileri zirai ürün yetiştirmelerine rağmen, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiden herhangi bir ürün satın aldıklarında, müstahsil makbuzu düzenlerler. Bu makbuz üzerinde stopaj kesintisi yaparlar. Makbuzun bir nüshasını ürünü satan çiftçiye teslim ederler. Her iki çiftçi de müstahsil makbuzunu ve diğer müstahsil makbuzlarını saklamak zorundadırlar.

Örnekte, gerçek usulde vergilendirilen çiftçi Mehmet YILDIZ, Naip Köyü Tekirdağ adresinde tevkifatla vergilendirilen çiftçi Ahmet AKSU'dan 2010'un nisan ayında, kendisinin yetiştirmediği ürün olan soğandan, 20 ton soğanı, kg'mı 0,200 TL'dan satın almıştır. Buna ilişkin düzenlenen müstahsil makbuzunun üzerinde yer alan hesaplama şu şekilde olur:

Ürünün Cinsi	Miktarı	Fiyatı	Tutarı
(Beyaz) Soğan	2000 kg	0,200 TL	400,00 TL
		% 2 Stopaj	(8,00) TL
	% 02 Borsa	Tescil Ücreti	(0,80) TL
			391,20 TL

Örnekteki müstahsil makbuzu üzerinde yer alan 8,00 TL'lık stopaj gerçek usulde vergilendirilen çiftçi Mehmet YILDIZ tarafından Muhtasar Beyanname ile mayıs ayının 23. günü sonuna kadar, çiftçinin kayıtlı bulunduğu vergi dairesine bildirilir. Beyanname üzerinde yer alan 8,00 TL'lık stopaj mayısın 26'sına kadar ödenmek zorundadır.

Yapılan araştırmada gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu'na göre zirai işletme hesabı esasına göre defter tutarlar, dileyen çiftçiler ise bilanço esasına göre defter tutabilirler hükmü getirildiğinden hemen hemen hepsi Zirai İşletme Defteri tutmayı tercih etmektedirler. Zirai İşletme Defteri tutanların içinde de biçerdöver işletmesi şeklinde faaliyet gösteren işletmelerin sayısı oldukça fazladır. Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü'nün 2009 tarım raporuna göre Tekirdağ ve ilçelerinde bulunan biçerdöver sayısı 2009'da 1044 tane olarak tespit edilmiştir. Biçerdöver işletmesi şeklinde olan işletmelerin çoğu hem başka çiftçilerin tarlalarını biçerek gelir elde etmekte, hem de aynı anda kendi arazilerinde ziraat yapmaktadır. Bu tür işletmelerin de Zirai İşletme Defteri tuttukları, yapılan araştırmada tespit edilmiştir (Tekirdağ SMMMO Verileri 2010).

Örnekte Ömer Faruk ÖZBAY adlı çiftçi biçerdöver işletmesine sahip olup, Malkara'nın Yenice köyünde Malkara Vergi Dairesi'ne kayıtlı gerçek usulde vergilendirilen mükelleftir. Bu biçerdöver işletmesinin kayıtları Zirai İşletme Defteri'ne işlenmektedir. İşletme hem başka çiftçilerin tarlalarını biçerdöver ile biçerek gelir elde etmekte hem de aynı zamanda buğday üreterek satmaktadır.

Ömer Faruk ÖZBAY, 2010 yılı eylül ayı içinde çiftçilerden ürün satın aldığında bu ürün alışlarını gider işlemleri olarak Zirai İşletme Defteri'nin sol tarafına tarih sırasına göre kaydeder. Aynı şekilde buğday satışı olduğunda ya da biçerdöverden biçme gelirleri elde ettiğinde gelir işlemlerini Zirai İşletme Defteri'nin sağ tarafına tarih sırasına göre kaydeder.

Eylül ayı bitince Zirai İşletme Defteri'nin gelir ve gider sayfaları ayrı ayrı toplanır. Gider kalemleri içinde eylül ayı içinde yapılan; ürün alış bedelleri, temin edilen gübre, ilaç, tohum vb. girdiler için ödenen bedeller, işçilere ödenen ücretler, taşıtların mazot, yağ, bakım onarım

giderleri, muhasebeciye ödenen ücret giderleri, işletmenin elektrik, su gibi rutin giderleri, kira giderleri gibi giderler yer alır. Bu gider kalemleri içinde yer alan kira için verilen ücretten, muhasebeciye verilen ücretten kesilen stopajlar ile müstahsil makbuzları üzerinden kesilen stopaj toplamları hesaplanarak, ekim ayında Muhtasar Beyanname ile vergi dairesine beyan edilip, ödenir.

Gelir kalemleri içinde eylül ayı içinde yapılan; biçerdöverle biçme işinden elde edilen gelirler ile, buğday satışlarından elde edilen gelirler yer alır. Bu satışlardan ortaya çıkan KDV toplamları hesaplanır. (Gider kalemlerinden de KDV'ye tabi olan işlemlere ait KDV toplamları hesaplanır) KDV ile ilgili hesaplamalar, KDV Beyannamesi üzerinde gösterilerek ekim ayında vergi dairesine beyan edilip, ödenir.

Ömer Faruk ÖZBAY'a ait biçerdöver işletmesinin eylül ayına ilişkin tarla biçme işinden elde ettiği gelire ve buğday satışından elde ettiği gelire ilişkin hesaplama örnek olması amacıyla aşağıda verilmiştir:

Ömer Faruk ÖZBAY, Malkara'nın Yenice köyünde Mustafa ATEŞ adlı gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçinin 30 dönümlük ayçiçek tarlasını dönümünü 10,00 TL'dan biçmiştir. Elde ettiği gelire ilişkin faturayı düzenlemiştir. Buna göre;

Cinsi	Miktarı	Fiyatı	Tutarı
Ayçiçek biçimi	30 dönüm	10,00 TL	300,00 TL
		% 18 KDV	dahil
		Toplam	300,00 TL

Fatura tutarı olan 300,00 TL tahsil edilmiştir.

Aynı ay içinde İpek Un Gıda Ltd. Şti.'ne 20 ton buğdayı, kg'mı 0,500 TL'dan satmış ve yine bu satışla ilgili olarak fatura düzenlemiştir. Buna göre;

Cinsi	Miktarı	Fiyatı	Tutarı
Buğday	20.000 kg	0,500 TL	10.000,00 TL
		% 2 Stopaj	(200,00) TL
		% 02 Borsa Tescil Ücreti	(20,00) TL
			9.780,00 TL
		% 1 KDV	(100,00) TL
			9.880,00TL fatura bedeli tahsil edilmiştir.

Buğday satışı için düzenlenen fatura üzerinde yer alan stopajdan da anlaşıldığı üzere, gerçek usulde vergilendirilen çiftçi, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiden ürün alırken müstahsil makbuzu ile stopaj kestiği gibi, ürün satarken de fatura üzerinde kendisine stopaj kesintisi uygulamak zorundadır. Bundan dolayıdır ki, ister zirai ürün alışlarında isterse zirai ürün satışlarında olsun tevkifat (stopaj) temel bir vergilendirme şekli olarak kabul görmüştür.

Buğday satışı ve biçerdöverle biçme işi ile elde edilen gelirler için bu şekilde faturalar kesilerek, Zirai İşletme Defteri'nin gelir kısmına kayıt yapılmıştır. Eylül ayı sonu itibariyle Zirai İşletme Defteri'nin gider ve gelir tarafı toplandığından Muhtasar Beyanname ve KDV Beyannamesi düzenlenmesinde kullanılmak üzere şu veriler elde edilmiştir:

Giderlerden dolayı ödenmiş olan KDV tutarı	= 1.328,49 TL
Önceki dönemden Devreden KDV	= 717,44 TL
Biçme işinden ve buğday satışından elde edilen hasılat	= 7.542,38 TL
Gelirlerden elde edilen KDV tutarı	= 1.357,63 TL
İşçilere ödenen ücret toplamı	= 4.563,00 TL
İşletmenin eylül ayı kira gideri	= 640,00 TL
Satın alınan zirai mahsüller için ödenen tutar	= 3.000,00 TL
Satılan zirai mahsüller için faturalar üzerinde kesilen stopajların toplamı	= 250,00 TL

Eylül Ayına Ait KDV Beyannamesi

Matrah Toplamı (Buğday satışı ve biçme gelirleri)	= 7.542,38 TL
Hesaplanan KDV (7.542,38 * 0,18)	= 1.357,62 TL
Önceki dönemden devreden İndirilecek KDV	= 717,44 TL
Bu döneme ait İndirilecek KDV	= 1.328,49 TL
İndirilecek KDV Toplamları	=(2.045,93) TL
Sonraki Döneme Devreden KDV	
(2.045,93 - 1.357,63)	= 688,31 TL

Ömer Faruk ÖZBAY'ın Zirai İşletme Defteri'nin eylül ayı kayıtlarına göre düzenlenen KDV Beyannamesinde vergi dairesine Ödenecek KDV çıkmamıştır. Çünkü eylül ayı içinde alışlarında ve yaptığı giderlerden dolayı ödediği KDV, tahsil ettiği KDV'den daha az olduğu için

ödeme yapmasını gerektiren KDV bedeli yoktur. Bu nedenle 688,31 TL'lık KDV bir sonraki aya İndirilecek KDV olmak üzere devredilmiştir.

Herhangi bir ödeme yapılmamakla birlikte sadece KDV Beyannamesinin kendisine ait olan damga vergisi tutarı vergi olarak ödenmiştir.

Eylül Ayına Ait Muhtasar Beyanname

İşçilere ödenen ücretten kesilen stopaj = 581,00 TL

İşyeri eylül ayı kirası üzerinden kesilen stopaj

(640,00 * 0,20) = 128,00 TL

Satın alınan zirai ürünler için ödenen stopaj

(3.000,00 * 0,02) = 60,00 TL

Asgari geçim indirimi = 328,00 TL

(Kiralarda %20, borsaya tescilli zirai ürünler için %2 oranında stopaj uygulandığından matrahlar üzerinden bu oranlar uygulanmıştır. İşçi ücretlerinde ise bordro üzerinde hesaplanan Gelir Vergisi dikkate alınır.)

Toplam stopaj (vergi tevkifatı)

(581,00 + 128,00 + 60,00) = 769,00 TL

Asgari geçim indirimi =(328,00)

= 441,00 TL

Daha önceden stopaj yoluyla yapılan ödemeler toplamı =(250,00)TL

= 191,00 TL

Ömer Faruk ÖZBAY, hesapladığı 191,00 TL'lık stopajı, ekim ayı içinde düzenlediği Muhtasar Beyannameyi internet üzerinden göndererek ödemeyi de vergi dairesine yapar.

Muhtasar Beyannamenin elle düzenlendiği yıllarda beyannameye ek olarak zirai ürünler için föy eklenip, bu föyde tek tek çiftçinin satın aldığı ürünlerin türleri, karşılarına miktarları, ödenen bedel ve kesilen Gelir Vergisi stopajları da belirtilmekteydi. Beyannameler internet üzerinden yollandığı için bu föyler beyannamenin yanında ek olarak verilememekte; ancak sonradan beyannameden ayrı olarak vergi dairesine bizzat verilmektedir. Muhtasar Beyanname üzerinde de ayrılmış olan bir tablo üzerine sadece satın alınan ürünler için ödenen bedellerin toplamı ve bu toplam üzerinden yapılan Gelir Vergisi stopaj tutarı yazılmaktadır.

Muhtasar Beyannameler, zirai kazançlarda aylık olarak düzenlenmek zorundadır. Oysa, ticari kazanç, serbest meslek kazancı gibi kazançlarda istenirse üçer aylık düzenlenebilmektedir.

Zirai kazancın temel vergilendirme şekli stopaj olduğu için devlet, zirai kazançlar için Muhtasar Beyannameyi aylık olarak istemektedir.

Zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan Ömer Faruk ÖZBAY, 2010 yılının mart ayı içinde 2009 takvim yılına ait Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesini de beyan etmek zorundadır.

2009 yılına ait Zirai İşletme Hesabı Defteri'nin on iki aylık gelir ve gider toplamları, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesine esas teşkil eder. Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi üzerinde "Zirai İşletme Hesabı Özeti Tablosu", "Zirai Kazançlara Ait Bildirim İcmal Tablosu" bilgileri doldurulur.

Buna göre Ömer Faruk ÖZBAY'ın 2009 yılına ait Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi bilgileri şöyledir:

Dönem içinde yapılan giderler toplamı
(Zirai İşletme Defteri'nde yer alabilen tüm gider unsurları) = 4.474,39 TL

Dönem içinde elde edilen gelir toplamı
(Buğday satışları ve biçerdöverle biçme gelirleri) = 8.677,96 TL

Ayrıca, dönem başı ve dönem sonu ürün stoğu bulunmamakta olup, Bağ-Kur primi toplamı 3.000,00 TL'dır. Ömer Faruk ÖZBAY, biçerdöver işletmesinde herhangi bir ortaklığa sahip olmadığından işletmedeki hissesi %100'dür.

2009 Yılına Ait Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi

GİDER			GELİR			FARK	
D.başı mal mev.	D.içi giderler	Toplam	D.içi hasılat	D.sonu Mal mev.	Toplam	Kar	Zarar
0,00	4.474,39	4.474,39	8.677,96	0,00	8.677,96	4.203,57	0,00

Zirai Kazançlara İlişkin Bildirim İcmal Tablosu

İşletmenin Ünvanı	İşletmenin Adresi	Zirai Faaliyet Türü	Faaliyet Türü Açıklama	Pay Oranı	Paya Düşen Safi Kazanç(Kar)	Paya Düşen Zarar
Ö.Faruk ÖZBAY	Yenice Köyü	Hububat Ziraati	Biçerdöver	100	4.203,57	0,00

Bu tablolar ışığında vergi bildirimi şöyle olmaktadır:

Dönem Karı(Vergi Matrahı) = 4.203,57 TL

Bağ-Kur Primi =(3.000,00)TL

Net vergi matrahı = 1.203,57 TL

Gelir vergisi ilk dilimine göre

Ödenmesi gereken GV(1.203,57 * 0,15) = 180,53 TL

Yukarıda verilen biçerdöver işletmesinde, işletme hem biçerdöver işinden hem de buğday satışından gelir elde etmektedir. Çiftçi kendi arazisinde de zirai üretim yapmakta olduğu için işletmesinin kazancı zirai kazanç sayılmaktadır. Ancak bazı işletmeler, zirai üretim yapmayıp, sadece biçerdöverle başka çiftçilerin arazilerini biçerek gelir elde etmektedirler. Bu tür çiftçilerin kazançları ise zirai kazanç sayılmayıp, ticari kazanç olarak kabul edilmektedir.

Yapılan bu çalışmada Tekirdağ ve ilçelerinde biçerdövere sahip olup, aynı zamanda zirai üretim yapan (hayvansal üretim de dahil) çiftçi işletmesinin de fazla olduğu ve bu çiftçilerin hemen hemen tamamının Zirai İşletme Hesabı Defteri tuttuğu tespit edilmiştir. Bu şekilde olup, bilanço esasına göre defter tutan çiftçi tespit edilememiştir (Tekirdağ SMMMO Verileri 2010).

Ayrıca hayvancılıkla birlikte bitkisel üretimde bulunan çiftçilerin bir kısmı da özellikle Limited Şirket şeklinde ortaklık kurduğu için, bu şirketler ticari kazanca göre vergilendirilmekte olup, zirai kazanç kapsamına alınamamaktadırlar.

Tekirdağ Namık Kemal Vergi Dairesi ve Süleymanpaşa Vergi Dairesi'nden elde edilen verilere göre Tekirdağ'daki vergi mükellefi sayıları aşağıdaki gibidir:

Çizelge: 6.2 2010 Yılı Tekirdağ İli Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayıları

2010 EYLÜL AYI SONU İTİBARİ İLE TEKİRDAĞ İLİ GERÇEK USULDE VERGİLENDİRİLEN GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ SAYILARI											
Mükellefiyet Türü	N.Kemal V.D.	S.Paşa V.D.	Çorlu	Çerkezköy	Hayrabolu	Malkara	Muratlı	Saray	Şarköy	M.Ereğlisi	**Toplam**
Ticari Kazanç	**2125**	**1877**	5363	3355	789	1503	690	988	800	742	**18232**
Zirai Kazanç	**128**	**28**	838	0	88	0	0	0	1	0	**1083**
Serbest Meslek	**315**	**140**	374	179	40	100	35	38	28	24	**1273**
Diğerleri	**1924**	**1050**	3511	1795	299	546	411	318	224	262	**10340**

Kaynak: Tekirdağ Namık Kemal V.D. ve Süleymanpaşa V.D.Kayıtları 2010

Bu çizelgeye göre Tekirdağ'da zirai kazanca tabi mükellef sayısı 1083 kişidir. Bunların 156'sı Tekirdağ Merkez'deki vergi dairelerine, 838'i Çorlu V.D.'ne, 88'i Hayrabolu V.D.'ne, 1'i Şarköy V.D.'ne kayıtlı olup, diğer ilçelerde vergi dairesine kayıtlı zirai kazanç mükellefi bulunmamaktadır. Bu kişiler sadece gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç mükellefleridir. Vergi dairesine kayıtlı olan mükellefler, sadece gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler olduğu için tevkifatla vergilendirilen çiftçi sayısına vergi dairelerinden ulaşılamamaktadır. Tevkifatla vergilendirilen çiftçilerin defter tutmak, beyanname vermek gibi vergi dairesine karşı sorumlulukları bulunmadığından vergi dairesinden bilgilerine ulaşmak mümkün olamamaktadır. Tevkifatla vergilendirilen çiftçi sayılarına tam olarak Tarım İl Müdürlükleri'nde bulunan çiftçi kayıt sisteminden de ulaşılamamaktadır. Çünkü çiftçi kayıt sisteminde sadece bitkisel üretimde bulunan çiftçiler kayıtlı olup, hayvancılıkla uğraşan çiftçiler bu sisteme kayıtlı bulunmamaktadır. Ticaret Borsası'nda da müstahsil makbuzlarını tescil ettirenler gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ya da ticari kazanç sahipleri olduğu için yine buradan da tevkifatla vergilendirilen çiftçi sayısına ulaşılması son derece güçtür. Bununla beraber bir fikir vermesi bakımından Çizelge 6.3'te Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü Çiftçi Kayıt Sistemi'ne Kayıtlı Çiftçi sayısı 2009 itibariyle verilmiştir:

Çizelge 6.3 Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü 2009 Yılı ÇKS'ne Kayıtlı Çiftçi Sayısı

İlçe Adı	Çerkezköy	Çorlu	Hayrabolu	Malkara	M.Ereğlisi	Merkez	Muratlı	Saray	Şarköy	**Toplam**
Çiftçi Sayısı	739	3.051	5.319	7.361	701	5.846	1.970	1.777	2.075	**28.839**

Kaynak: Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü Tarım Raporu (2009)

Çizelgeye göre en fazla kayıtlı çiftçi, 7.361 kişi ile Malkara İlçesi'nde bulunmaktadır. Bunu sırasıyla 5.846 kişi ile Merkez İlçe, 5.319 kişi ile Hayrabolu ve 3.051 kişi ile Çorlu İlçeleri izlemektedir.

6.6 Tarımda Arazi ve Bina Vergileri

Kişilerin ödeme gücünün bir göstergesi de servettir. Bu nedenle Türkiye'de servet üzerinden de vergi alınmaktadır.

Servet Vergileri, gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin kavrayamadığı; fakat vergi ödeme gücü açısından önem taşıyan bazı iktisadi değerleri ve söz konusu değerlerin el değiştirmesini vergi kapsamına almaktadır (Turhan 1992).

Türkiye'de servet üzerinden alınan vergiler Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi'dir. Servet transferi üzerinden alınan vergi ise Veraset ve İntikal Vergisi'dir.

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda Emlak Vergisi, Arazi ve Bina Vergisi olarak ele alınmıştır.

6.6.1 Tarımda Arazi Vergisi

Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre Arazi Vergisi'ne tabidir (E.V.K md.12).

Arazi Vergisi'nin konusuna giren arazinin tanımı sınırları dağ, ağaç, yol, çit gibi doğal ve yapay işaretlerle çevrilmiş bulunan yeryüzü parçası olarak yapılmakta ve arazinin içinde bulunan gölcükler, kaynaklar ve dikilen şeyler de arazi sayılmaktadır (Güngör 1997).

Arazi Vergisi'nin mükellefi ise, arazinin sahibi, varsa bu araziden yararlanma hakkı olanlar, her ikisi de yoksa araziye sahiplenmiş gibi tasarruf edenlerdir (E.V.K md.113). Bir araziye müşterek halinde sahip olunması durumunda, arazi sahipleri payları oranında arazi mükellefi olurken, iştirak halinde mülkiyet sahibi olanlar ise vergiden bireysel olarak sorumludurlar.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 14. ve 15. maddelerinde Arazi Vergisi üzerinde uygulanan muafiyetler belirlenmiştir:

a) Özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, üniversitelere ve devlete ait araziler,

b) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen araziler,

c) Kamu yararına çalışan derneklere ait araziler,

d) Yabancı devletlere ait olup gerek elçilik ve konsolosluk binaları, gerekse elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılmak üzere sahip olunan arazi ve arsalar ile merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar,

e) Mezarlıklar,

f) Türk Silahlı Kuvvetleri'ni güçlendirmek için kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar,

g) Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazi ve arsalar, Arazi Vergisi'nden daimi olarak muaftırlar.

E.V.K'nun 15. maddesinde belirtilen araziler tarımla ilgili olup, geçici muafiyete tabi tutulmuşlardır:

a) Özel kanunlara göre, Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan araziler 50 yıl,

b) Üzerinde tarım yapılamayacak durumda bulunan bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık gibi arazilerin ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl,

c) Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartlara sahip olan arazide yeniden fidanla dikim, aşılama veya yeniden yetiştirmek suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde en az 2 yıl, en fazla 15 yıl,

d) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca, organize bölgeleri için edinildiği veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen araziler, geçici olarak Arazi Vergisi'nden muaftır.

Tarımda yukarıda belirtilen geçici muafiyetliklerden yararlanmak için, arazinin bu maddede yazılı unsurlara tahsis edilmiş olduğunun ilgili vergi dairesine bütçe yılı içinde bildirilmesi gereklidir. Muafiyetler, arazinin belirlenen unsurlara tahsis edildiği yılı takip eden bütçe yılından başlar.

Arazi Vergileri'ne E.V.K md. 16'da istisna getirilmiştir. Bu istisna genel olmakla birlikte tarım için de geçerlidir. Buna göre mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazilerinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000,00 TL'sı Arazi Vergisi'nden istisna edilmiştir. Bakanlar Kurulu bu miktarı üç misline kadar arttırmaya yetkili kılınmıştır. Bu hükmün uygulanmasında mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak dikkate alınır.

Arazi Vergisi'nin matrahı E.V.K md. 17 kapsamında ifade edilmiştir. Buna göre Arazi Vergisi'nin matrahı, arazinin bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir. Arsa ve araziler için vergi değeri, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine

ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca yapılacaktır. Takdir komisyonlarınca, arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler, arazide her il veya ilçe için arazinin (kıraç, taban, sulak) itibariyle takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedel vergi değerini oluşturacaktır.

2002 yılına kadar, Emlak Vergisi matrahı yükümlü tarafından saptanıp, beyanname ile bildirilen beyana dayalı bir vergi idi (Alkan 2010). Belediyenin her bina ya da arazi ve arsa için belirlediği asgari beyan değeri bulunmaktaydı. Bu değerin altında vergiye esas değer belinlenemiyordu. Bu beyan esasından bildirim esasına dönülmüştür. Böylelikle vergi değeri yöntemi benimsenmiştir.

Artık yükümlüler sadece yeni bina inşa edilmesi veya vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde belediyeye bildirimde bulunacaktır. Tarım yapılabilen bir arazinin doğal afetle veya benzer sebeplerle tarıma elverişsiz hale gelmesi veya tarım yapılamayan bir arazinin tarıma elverişli hale gelmesi durumları vergi değerini değiştiren sebeplerdendir. Belediyeler dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinin ortaya koyduğu yeni değerleri ve metrekare bina inşaat maliyetlerini yükümlülerin bildirimlerindeki ölçülere uygulayarak matrahı kendileri saptayacaktır.

Böylece Emlak Vergisi beyana dayılı bir vergi olmaktan çıkartılmış, bu görev takdir komisyonlarına verilmiştir.

Vergi yükümlüsü arazi, arsa veya bina için belediyelerde "Emlak Vergisi Bildirim Formu"nu doldurup vergilerini mayıs ve kasım ayında olmak üzere iki eşit taksitle ödemektedir. Bu formlara mükellefin kimlik ve adres bilgileri, arsanın, arazinin ve binanın özelliklerine ait bilgiler dışında rakamsal bilgiler yazılmamaktadır. Bu formda mükellef ve gayrimenkul hakkında bilgiler bulunmasına karşın üzerinde vergi hesaplanacak olan matrahı ve hesaplanan vergiye ait bilgiler bulunmamaktadır. Ayrıca E.V.K md. 18'e göre Arazi Vergisi'nin oranı arazilerde %0,1, arsalarda ise %0,3 olarak uygulanmaktadır.

6.6.2 Tarımda Bina Vergisi

Gerek karada gerekse su üzerindeki yapıldığı madde ne olursa olsun inşaatların hepsine bina denir.

Bina Vergisi'ni binanın sahibi, varsa yararlananlar, her ikisi de yoksa binaya sahip gibi tasarruf edenler öder (E.V.K md. 3).

Tarımsal faaliyetler ile ilgili binalar, E.V.K'nun 4. maddesine göre aşağıda belirtilen binalar daimi olarak Bina Vergisi'nden muaftırlar.

a) Köy tüzel kişiliğine ait binalar,

b) Köylere ve köy birliklerine ait tarım işletmeleri binalar, soğuk hava depoları, içmeler, kaplıcalar ve bunlar tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile işletilen hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları,

c) Tarımsal üretimde kullanılmak şartıyla makine ve alet depoları, zahire ambarları, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma yerleri, böcekhaneler, seralar vb binalarla, işçi ve bekçilere ait bina, kulübe ve barakalar,

d) Su ürünleri üreticilerinin üretimde kullandıkları ağlar ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübeleri ile barakaları ,

e) Her türlü su bentleri, baraj, sulama ve kurutma tesisleri,

f) Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulan kooperatifler ve bu kooperatiflerle, birliklerine ait olan hizmet binaları,

g) Belediye ve mücavir olan dışında kalan köylerdeki binalar.

Yukarıda sayılan binalar genelde zaten belediye ve mücavir alan dışında kaldıklarından Bina Vergisi'nden muaf tutulmaktadır. Ancak bu binalarla bir arada olsa bile sadece çiftçilerin ikamet ettikleri konutlar için Emlak Vergisi ödenir.

Bina Vergisi'nin matrahı, binanın bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir. Bina Vergi'sinin oranı mesken olarak kullanılan binalar için %0,1, diğer binalarda ise %0,2'dir.

Bina Vergileri 2002 yılına kadar mükellefler tarafından mükellefin beyanı üzerine yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirilmekteydi. 2002 yılında Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle Bina Vergisi, ilgili belediye tarafından dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının ocak ve şubat aylarında belediyenin takdir komisyonları tarafından hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak hesaplanır.

Köylerde bulunan binalar, muhtarlıklarda köy beyan defterine kaydedilir.

Mükellefe ait binada vergi değerini değiştirebilen sebepler meydana geldiğinde belediyeye Emlak Vergisi bildiriminde bulunulması zorunludur. Vergi değerini değiştiren değerler şunlar olabilir:

- Mevcut binalara ilaveler yapılması (asansör veya kalorifer tesisleri konulması gibi),

- Binada mevcut olan asansör ya da kalorifer gibi tesislerin kısmen veya tamamen kaldırılması,

- Binanın kullanış tarzının tamamen değişmesi veya bir binanın ikamet için kullanılan bir kısmının dükkan, mağaza, depo gibi bölümler haline getirilmesi.

6.7 Tarımda Katma Değer Vergisi Uygulaması

Türkiye'de Katma Değer Vergisi'nin uygulanmasına 3065 Sayılı Kanun ile 01.01.1985 tarihinden itibaren başlanılmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1.maddesine göre, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'ne tabidir. Söz konusu kanuna göre zirai faaliyetin devamlılığı, kapsam ve niteliğinin tayin ve tespitinde Gelir Vergisi Kanunu hükümleri geçerli bulunmaktadır. KDV Kanunu'nun 1. maddesinde de görüldüğü üzere, Katma Değer Vergisi'nin konusu içine tarımsal faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler de girmektedir.

Kanunda geçen tarife göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının alıcıya devredilmesidir. Teslimi KDV'ye tabi olan bir mal, mülkiyet hakkı karşı tarafa geçecek şekilde teslim edildiğinde, bu teslimle ilgili KDV doğmuş olur. Bununla birlikte mal, geri alınmak üzere (emaneten) verilmişse mal tesliminden kaynaklanan KDV söz konusu olmamaktadır (Güngör 1997).

KDV Kanunu'na göre vergiyi doğuran olay, mal teslimi ve hizmetin gerçekleştirilmesi halinde, 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin de depodan çekilmesi anında meydana gelir.

Tek oranlı bir vergi olan Katma Değer Vergisi'nin oranları Bakanlar Kurulu'nun yetkileri çerçevesinde çıkarılan kararnamelerle günümüze kadar değişik oranlarda uygulanmıştır. Bu oranlar %0, %1, %3, %5, %6, %8, %10, %11, %12, %13, %13,5, %15, %18, %20 ve %23 şeklinde olmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'na ekli (I) Sayılı listede yer alan teslim ve hizmetlerde KDV %1'dir. Ek (II) Sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8'dir. Ekli listelerde yer alanlar dışında vergiye tabi işlemler için %18'dir. Aşağıdaki çizelgelerde tarımsal üretimle ilgili bazı ürün çeşitlerinin %1 ve %8 KDV şeklinde durumları örnek olarak verilmiştir. Bunların dışında kalanların hepsi %18 KDV'ne tabi olduğu için çizelge ile belirtilmemiştir.

Çizelge 6.4 %1 Oranında KDV'ne Tabi Mal ve Hizmetler

Ürün Grubu	Ürün Çeşitleri
1	Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği,
2	a)Mazı, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitre, b)Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasası, çöven, sumak yaprağı, defne yaprağı, ıhlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kapari (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,
3	Buğday, 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),
4	Buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler (kepekli olanlar dahil, diğer katkı maddeliler hariç), yufka,
5	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,
6	Suni döllenme için dondurulmuş hayvan spermaları.

Görüldüğü üzere buğday, pamuk, kuru incir, fıstık, buğday unu vb. gibi tarımsal ürünlerin satışları bu listede yer alıp, % 1 oranında KDV'ne tabidir.

Çizelge 6.5 % 8 Oranında KDV'ne Tabi Mal ve Hizmetler

Ürün Grubu	Ürün Çeşitleri
1	Küçükbaş ve büyükbaş hayvanların etleri,
2	Balıklar, yumuşakçalar ve suda yaşayan diğer omurgasız hayvanlar,
3	Süt ürünleri; kuş ve kümes hayvanlarının yumurtaları,
4	Canlı ağaçlar ve diğer bitkiler, kesme çiçekler ve süs yaprakları,
5	Yenilen sebzeler ve bazı kök ve yumrular,
6	Yağlı tohum ve meyvalar,
7	Yenilen meyvalar ve yenilen sert kabuklu meyvalar,

Kaynak: Katma Değer Vergisi Kanunu

Görüldüğü üzere tarım ürünlerinin büyük bir bölümünün satışı, KDV'nin genel oranına tabi olmayıp, daha düşük oranlı vergilendirilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-b maddesine göre tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak aşağıda belirtilen hususlar Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmiştir.

a) Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin yapmış olduğu mal ve hizmet teslimleri,

b) Zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri,

c) Kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,

d) 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin kanunda belirtilen bazı işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan ürün senedi alım-satım konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri KDV'den istisna edilmiştir.

Tarımsal kesim için uygulanan KDV konusu ile ilgili olarak şu hususlara da dikkat çekmek gerekir:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda tarımsal ürünlerle ilgili KDV oranları belirtilmiştir. Buna göre buğday, ayçiçeği, pirinç vb. ürünlerin satışlarında %1 KDV, mazot, gübre, ilaç, sertifikalı tohum vb. girdiler için ise, %18 KDV oranı uygulanmaktadır. Ürün satışlarından tahsil edilen KDV oranı ile girdi temininde ödenen KDV oranları arasında oldukça fazla fark vardır. Bu fark değişik açılardan bakıldığında şu sonucu doğurmaktadır: Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler satışları için fatura düzenlediklerinde %1 oranında KDV tahsil etmekte, girdi temininde ödedikleri KDV için %18 oranında KDV ödemektedirler. Aylık KDV Beyannamelerini düzenlerken çoğu zaman tahsil ettikleri KDV toplamı, ödedikleri KDV toplamından düşük olduğu için devlete iade edilecek KDV bulunmamaktadır. Devreden KDV çıkacağı için sadece beyannameye verir, ödemede bulunmazlar. Bu şekilde devlet çiftçilerden KDV Beyannamesi ile yeterince KDV toplayamaz. Diğer açıdan da şu durum ortaya çıkabilir: Çiftçi sadece belirli dönemlerde girdi masrafı yaptığında %18 KDV bedeli öder. Toprağından fazla ürün aldığında, her satışta %1 KDV tahsil eder. Satışları fazla olursa ödediği KDV'lerin üzerinde KDV tahsilatı yapar. Bu sefer aylık KDV Beyannamesini verirken KDV tahsilatından ödediği KDV'leri mahsup etme imkanına da kavuşur. Böylelikle devlete daha az KDV ödemiş olur. Halbuki tevkifatla vergilendirilen çiftçiler beyanname vermediklerinden böyle KDV mahsup işlemi yapamazlar. Bu

çiftçiler girdilerini temin ederken %18 KDV öderler ama satışlarında KDV tahsilatı yapamazlar. Dolayısıyla KDV'nin yükünü tevkifatla vergilendirilen çiftçiler üstlenmiş olmaktadır. Bu yükün dengelenmesi için özellikle tevkifatla vergilendirilen çiftçiler göz önüne alınıp, girdi temin ederken ödedikleri KDV oranının %18'den %1'lere indirilmesi yerinde bir uygulama olabilecektir.

6.8 Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi İle İlgili Olarak Bazı Vergi Kanunlarında Yer Alan Düzenlemeler

6.8.1 Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenleme ile 243. maddesine göre, zirai işletmeleri G.V.K'nun 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üzerinde bulunan çiftçiler yani gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, zirai işletmelerinin bulundukları köy ve mahallelerinin muhtarlıklarına müracaat ederek ekim-sayım beyanında bulunurlar. Bu beyan her yılın kasım ayında yapılır.

Ekim sayım beyanında;

- Çiftçinin adı-soyadı, ikamet adresi,
- Zirai işletmenin bulunduğu yer,
- Tarım ürünlerinde, geçen yılın ekim ayı sonundan beyanın yapıldığı kasım ayı başına kadar ekilen arazinin genişliği ve ekimi yapılan ürünlerin cinsleri,
- Hayvancılıkta, beslenen hayvanların cins ve miktarları,
-Meyvecilikte, ağaç sayısı ve bunların dikili bulunduğu arazinin genişliği yer alır.

Ekim-sayım beyanları yazılı ve sözlü yapılabilmektedir. Beyan evrakları iki nüsha düzenlenip, bir tanesi beyan süresinin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine makbuz karşılığında teslim edilir.

Yapılan beyanlar, ekim-sayım defterine kaydedilmektedir. Muhtarlara, ekim-sayım beyanına ilişkin olarak yapmış oldukları işlemler karşılığında Maliye Bakanlığı'nca ücret de verilmektedir.

6.8.2 Kurumlar Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.maddesine göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kurum kazancının G.V.K'nda belirtilen gelir unsurları olan ticari, zirai, serbest meslek, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardan oluştuğu hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin elde ettiği zirai kazanç, kurum kazancını meydana getirmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1/ı bendine göre; il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen kanal, boru vb. yollarla dağıtım yapan su işletmeleri, belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri, kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar Kurumlar Vergisi'nden muaftırlar. Zirai mahsul temin etmek için faaliyet yapan işletmeler zirai işletmelerdir. Bu işletmelerden elde edilen kazanç, Kurumlar Vergisi'ne tabi değildir.

Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabına göre tespit eden çiftçiler;

a- G.V.K'nda belirtilen esaslara göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,

b- Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri gibi ödemeler üzerinden hak sahiplerinin Kurumlar Vergisi'ne mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar.

6.8.3 Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

Köy tüzel kişiliklerine kayıtlı olan taşıtlar, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden muaftırlar.

1985 yılından 2009 Haziranı'na kadar çiftçilerin kullandıkları traktörler Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden muaf tutulmuştur. 2009 yılından sonra yapılan düzenleme ile 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda motorlu kara taşıtları ile sivil havacılığa bağlı olarak faaliyet gösteren helikopter ve uçaklar, Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne tabi tutulmuştur.

Kanuna göre çiftçilerin kullandıkları motorlu kara taşıtı olan traktörler de Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne tabidir. Ancak deniz taşımacılığı ve balıkçılık yapan çiftçiler, tekneleri için Motorlu Taşıtlar Vergisi ödememektedirler.

Tarım sektörünün vergilendirilmesine ilişkin olan yukarıdaki kanunların dışında bazı kanunlarda da tarımı ilgilendiren hususlar önceleri yer almakla birlikte sonradan istisna edilmiştir. Çiftçilerin sahip olduğu traktörler ve motorlu kara taşıtları, 2002 yılından itibaren Taşıt Alım Vergisi kaldırıldığından Taşıt Alım Vergisi'ne tabi değildirler. Ayrıca traktörler ve motorlu taşıtlar için Özel Tüketim Vergisi de ödenmemektedir.

Zirai sigortaların teşvik edilmesi için, Gider Vergisi Kanunu'nda tarım ürünleri ile hayvansal ürünler sigorta yaptırılırken, çiftçi tarafından ödenen Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kaldırılmıştır.

Bunların yanı sıra, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun haczedilemeyecek mallar başlığını taşıyan 70. maddesinin 4. bendine göre; borçlunun çiftçi olması durumunda çiftçinin kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çiftlik hayvanları, taşıtları ve tarım aletleri üzerine haciz konulamamaktadır (Çelik 2002).

7. VERGİ KAÇIRMA, VERGİDEN KAÇINMA ve VERGİ BİLİNCİ

7.1 Vergi Kaçırma Kavramı ve Yolları

Geniş anlamıyla vergi kaçırma, vergiye karşı koyma olarak nitelendirilmektedir. Dar anlamıyla ise, vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle, ya da az vergi ödemek şeklinde olabilmektedir. Vergi kaçırmada; mükellefin vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, vergi zamanında tahakkuk ettirilmemekte veya eksik tahakkuk ettirilmektedir. Vergi kaçakçılığı, kanunlar karşısında itaatsizlik anlamına gelen bir takım faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Bu nedenledir ki, vergi kaçakçılığında yakalanmaya konu olan bir risk faktörü bulunmakta ve yakalanma halinde kanuna itaatsizlik nedeniyle cezalandırmaya başvurulmaktadır. Vergi kaçırma çeşitli şekillerde olabilmektedir. Bunlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- Faturasız ve belgesiz satış yapmak,
- Naylon faturalarla giderlerin şişirilmesi,
- Envanter kalemlerinin olduğundan farklı gösterilmesi,
- Gayrimenkul satışlarında tapudaki satış değerinin, gerçek değerinin altında gösterilmesi,
- Gayrimenkul kiralarının hiç beyan edilmemesi veya olduğundan daha düşük hesaplanması,
- Olduğundan düşük ya da yüksek faturalama yapılması,
- Kaçak işçi çalıştırılarak, ücretlerden ödenecek gelir vergisinin ödenmemesi,
- Çalışanların ücretlerinin olduğundan düşük gösterilmesi,
- Özel harcamaların şirket giderlerine yazılması,
- Vergi dairelerine bildirimde bulunmayanların vergi ödememesi,
- Belirli bir tutardaki alışveriş faturasıyla bunun üstünde bir satış yapılması,
- Canlı hayvan satışlarında bazı hayvanları ve doğumları gizlemek,
- Defter ve belgeleri bilinçli bir şekilde yok ederek Ticaret Mahkemeleri'nden kayıp ilanı almak.

7.2 Vergiden Kaçınma Kavramı ve Yolları

Vergiye karşı gösterilen bir diğer olumsuz tepki olan vergiden kaçınma olayında ise, yine verginin ödenmemesi söz konusudur. Ancak burada vergiye karşı gösterilen tepki yasa dışı değildir. Bu nedenledir ki, vergiden kaçınma olayında kanunlarda bir ceza öngörülmemiştir. Vergiden kaçınmada mükellefler kanunların boşluklarından yararlanarak vergi yüklerini hafifletmektedir.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eylemleri, devlet için önemli vergi kayıplarına ve ekonomide sapmalara sebep olmaktadır. Ülkemizde daha az vergi ödemek isteyenler yasaları çok iyi bilmeye çalışmaktadırlar. Vergiden kaçınabilen bir mükellef, riske girmeden yani ceza ödemeden ağır vergi yükünden kurtulabilmektedir. Vergiden kaçınmaya şunlar örnek olarak verilebilir:

- Kurumların gayrimenkullerini, iştiraklerini satmaları halinde satıştan elde edilen kazanç, eğer sermayelerine ilave edilip ortaklara dağıtılmazsa, satıştan elde edilen kazanç vergilendirilmez.
- İşverenler, mülkiyeti kendilerine ait 100 metrekareye kadar olan konutlarını çalışanlarına tahsis ederlerse bu, çalışana sağlanan bir menfaat olarak değerlendirildiği için vergilendirilmez.
- Edinilen hisse senetleri iktisap (edinme) tarihinden itibaren üç ay içinde satılırsa, elde edilen kazanç Gelir Vergisi'ne tabi olur. Oysa, üç aylık süreyi bir gün dahi olsa geçirdikten sonra hisse senedi satılırsa, ister 500 milyar lira kazanılsın hiçbir surette vergi ödenmez (Özcan 2004).

Bu örneklerdeki gibi yasalardaki açıklardan yararlanarak daha az vergi ödemeye çalışılması mümkün olmaktadır. Ayrıca vergiden kaçınma, yasaların mükelleflere tanıdığı haklardan sonuna kadar yararlanma ile eş anlamlı olduğu için herhangi bir yaptırımı da yoktur.

7.3 Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınmanın Başlıca Nedenleri

Mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma nedenleri uzmanlar tarafından değişik başlıklar halinde gruplandırılmaktadır. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma nedenleri genel şekliyle aşağıdaki gibidir:

7.3.1 Yoksulluk ve Gelir Dağılımındaki Adaletsizlik

Mükellefleri vergi kaçırmaya iten nedenlerin başında yoksulluk ve gelir dağılımındaki adaletsizlik gelmektedir. Gelir dağılımı, bir ülkede belli bir dönemde oluşan milli gelirin bireyler, bireylerden oluşan gruplar veya üretim faktörleri arasında bölüşümüdür.

Gelişmiş ülkelerde sosyal politikaların uygulanışı ve sermayenin tabana yayılmış olması gelirin daha adil bir şekilde dağılımını sağlamakta ve bireylerin gelirleri, servet ve harcamaları üzerinden daha fazla vergi almak mümkün olabilmektedir. Gelişmekte olan bizim gibi ülkelerde orta sınıfın az olması, alt ve üst gelir gruplarında yığılmalara neden olmaktadır. Bu yığılma, gelirde adil dağılım sergilenmediğini göstermektedir. Dolayısıyla, bireyler zaten sınırlı olan gelirleri üzerinde daha fazla vergi baskısı ve vergi yükü hissetmekte, bu durumda bireylerden vergi almak zorlaşmaktadır (Aktan 2000).

Ülkemizde son yıllarda vergi yükünün aşırı artması vergi adaletini bozmuş, toplumun alt gelir grupları, dolaylı vergilerin ağırlığının artması sonucu neredeyse vergi yükünün tümünü üstlenmek zorunda kalmıştır. Bu gelir dağılımındaki adaletsizlik, alt gelir gruplarını yaşam standartlarını yükseltmek amacıyla ek işlerde kayıtsız şekilde çalışmak zorunda bırakmış ve kayıtsız ekonomiye doğru bir geçiş süreci başlatmıştır.

Türk Vergi Sistemi'nde, belirtildiği üzere "herkes kamu giderlerini karşılamak için mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür." hükmü yer almaktadır. Gelir dağılımının adaletsiz olduğu ülkelerde bireyler, daha iyi bir yaşam amacıyla refah düzeylerini arttırmak istemekte ve vergi kaçırmaya doğru eğilim göstermektedirler (Dilik 2004). Bu nedenle, alt ve üst tabakayı oluşturan insan sayısı azaltıldığında ve gelir dağılımında adalet sağlandığında vergi kaçakçılığının azaltılması da mümkün olabilecektir.

7.3.2 Devlete Duyulan Güvenin Eksikliği

Vergilemeye ve vergi idaresi ile yargısına güven duyulmayan ülkelerde, vergi kaybının önüne geçilmesi oldukça güçtür. Vatandaşların devlete güven duymaları için, ödedikleri her kuruşun israf edilmeden kullanıldığına inanmaları gerekir.

Devletin şeffaf olmaması, gelir ve giderlerini ortaya koymaması, vatandaşların kafalarında soru işaretleri yaratır. İnsanlar devletin nereye, nasıl, ne kadar harcama yaptığını, kendilerinden toplanan vergilerin ne şekilde harcandığını görmek isterler. Ödedikleri vergilerin

işe yaradığını görüp vergi ödemenin çok kutsal bir görev olduğu hazzını yaşamalıdırlar. Bunu vermeyen bir devlet karşısında vergi ödemek istemezler, kaçınma yollarını aramaya başlarlar. Hatta ileri safhalarda hiç ödeme yapmayabilirler.

Yolsuzluklara konu olan karmaşık, çok sık değişen ve belirli kesimlere ayrıcalıklar sağlayan vergi siteminin bulunduğu ülkelerde bireylerin devlete olan güveni ortadan kalkmakta ve vergiyi gönüllü vermelerine engel olmaktadır. Aslında vatandaşların vergi kaçırma ve vergiden kaçınma nedenlerinin en önemlisi, sosyal devlet anlayışını yerine getirmeyen devlete karşı güvenin kurulamamasıdır (Çelikkaya 2002).

Devlet, kamu hizmeti için doğru yerde harcama yaptığında, yaptığı harcamaların nerelere, ne kadar olduğunu kurumları aracılığıyla halka duyurduğunda ve iyi bir vergi sistemini oluşturduğunda vatandaşların devlete güven duymaları sağlanabilecek ve böylelikle vergiden kaçınma ve vergi kaçırmalarının önüne geçilebilecektir.

7.3.3 Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Yerleşmemiş Olması

Ahlak, toplumsal yaşamda belirli kişi, grup ya da toplum için belirli zamanda ve belirli bir yerde geçerli olan değer yargılarının, örf, adet, norm ve kuralların oluşturduğu bir sistem bütünüdür. Bir toplumda ahlak normları ile vergileme arasında yakın bir ilişki mevcuttur. Vergi ödemeyi bir ödev ahlakı olarak ele alan ve vergi kaçakçılığını ayıplayan ve kınayan bir toplumda bireylerin vergiye gönüllü uyumunun kendiliğinden sağlanacağı söylenebilir.

Ahlakın tesis edilmemiş olduğu toplumlarda hukuk, tek başına sosyal düzenin iyi işlemesini sağlayamaz. Toplumsal ahlakın genel olarak yozlaşması vergi ahlakı üzerinde de son derece olumsuz sonuçlar doğurur. Vergi ahlakının bozulduğu bir toplumda ise vergi kaçırmaya yönelik eğilimler artacaktır (Aktan 2000).

Vergi ödeme bilincinin toplumda mevcut olması da vergi kaçakçılığı ile mücadelede büyük önem taşımaktadır. Vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu giderlerinin karşılanması için, vatandaşların, elde ettiği gelirlerinden veya servetlerinden yasalarda belirtilen usul, esas ve oranlara uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme, hatırlama yeteneğine sahip olmalarıdır. Vergi bilincinin sağlandığı toplumlarda, vergiye gönüllü uyum kendiliğinden artarken; vergi bilincinin düşük olduğu toplumlarda, vergiyi eksik ödeme ya da hiç ödememe gibi vergiye karşı olumsuz davranışlar ortaya çıkmaktadır.

Vergi bilinci ve ahlakının toplumda yerleşmesi için en başta devlet yöneticilerinin hukukun üstünlüğüne ve adalete inanmaları ve buna uygun davranmaları gerekmektedir. Toplanan vergi gelirlerinin etkin bir şekilde kullanılmaması, rüşvet, adam kayırma ve yolsuzlukların yaygın olması, kamu kaynaklarının israf edilmesi, vergi ödeyenlerin vergi bilinci ve ahlakının zayıflamasına neden olmaktadır.

Özellikle uzun yıllardır insanların refah seviyelerinin düştüğü ve işsizliğin arttığı ülkelerde toplumdaki ahlaki değerler önemini yitirmeye başlamaktadır. İnsanların çoğu geçim derdine düşmekte, ayıp sayılabilecek haller artık sıradan hale gelmektedir. Vergi vermekten kaçınmak da artık ayıp sayılmamakta ve yadırganmamaktadır. Bu sakıncalı bir durumdur.

Vergi kaçırılması konusunda çözülmesi gereken en önemli husus, vergi ahlakının insanlar üzerinde yeniden tesis edilmesi, vergi ödemenin milli bir görev olduğunun benimsetilmesi ve aynı zamanda vergi kaçırmanın çok büyük bir ayıp ve suç olduğu düşüncesinin de topluma yerleştirilmesidir. Aksi halde alınan diğer tüm önlemler yetersiz kalabilecektir.

7.3.4 Vergi Suç ve Cezalarının Etkin Olmaması

Vergi cezalarının düşük seviyelerde olması ve tam olarak uygulanamaması da bireylerin vergi kaçırmalarında önemli bir faktördür. Vergi cezaları düşük düzeyde olduğu zaman mükellefler için caydırıcı olmamaktadır. Karşılaştığı vergi cezasının tutarı, yaptığı faaliyetin vergilendirilmemesinden dolayı elde ettiği kazançtan daha düşük olduğu sürece kişiler vergi kaçırma riskini göze alırlar.

Vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın önüne geçebilmek için, vergi suç ve cezaları ile ilgili yasalar iyi şekilde düzenlenmeli; yasalarda vergileme yönünden suç teşkil eden eylem ve fiiller mümkün olduğu kadar yoruma imkan bırakmayacak şekilde açık, anlaşılır ve adil olarak belirlenmelidir. Çünkü, yoruma açık olan cezalar, uygulamada adaletsizlik yaratmaya uygun ortamı hazırlayacaktır.

Vergi suçları için, işlenen suçun niteliğine ve büyüklüğüne göre cezalar öngörüldüğünde ve vergi yasalarında öngörülen cezalar mutlaka tatbik edildiğinde, ayrıca kimseye ayrıcalıklı işlem yapılmadığında vergi cezalarının caydırıcılık özeliği artacaktır (Aktan 2000). Türk Ceza Hukuku'nda, vergi düzenlemelerine uymayanlar için bir çok müeyyide olmasına rağmen bunlar etkin bir şekilde uygulanmamaktadır.

Vergi kayıplarının önlenebilmesi için vergi cezalarının ağır olması gerekmektedir. Ağır olmasının yanı sıra mutlaka uygulanabilirliği sağlanmalıdır. Cezalar öyle büyük olmalıdır ki kişiler, vergi kaçırma riskini göze almaktan çekinmelidir. Ayrıca işlenen suç ağır ise (bilinçli olarak vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi) hapis cezasının para cezasına dönüştürülmesi engellenmelidir. Cezaların caydırıcı olabilmesi için vergi cezalarında indirim yapan ya da cezayı affeden yasal düzenlemeler yapılmamalıdır. Vergi aflarını yasaklayan anayasal bir hüküm getirilmelidir (Aktan 2000).

7.3.5 Vergi Afları İle İlgili Yasal Düzenlemelerin Fazlalığı

Vergi afları, vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmemiş olan vergi yükümlüleri için, yasalarda öngörülmüş olan cezaların kısmen veya tamamen kaldırılmasına olanak sağlayan girişimlerdir.

Kayıt dışı sektörün kayıt içine alınmasını sağlayabildiği ölçüde vergi afları, olumlu görünse de olumsuz yanları daha ağır basmaktadır. Vergi aflarına çok sık olarak başvurulan vergi sistemlerinde, vergi yükümlülerinin af beklentisinde kalarak, vergi ile ilgili ödev ve sorumluluklarını yerine getirmeme eğilimi içerisinde olmaları ya da vergi dışı piyasa ekonomisinde faaliyette bulunuyorlarsa, bu faaliyetlerini sürdürmeleri söz konusu olabilmektedir (Aktan 2000). Aflar, vergilerini doğru ve zamanında ödeyen mükellefler üzerinde de olumsuz etki yaratmaktadır. Dürüst mükellefler, vergi aflarının vergi kaçıranlara ayrıcalık tanıdığını ve bunun kendileri için bir haksızlık olduğunu düşünerek vergiye uyumu azaltabileceklerdir.

Türkiye'de 2003 yılında "Vergi Barışı Yasası" adıyla bir yasa çıkarılmıştır. Bu yasa ile birçok ödenmemiş vergi borçlarına af getirilmiştir. Bu yasadan sonra artık vergi affı getirilmeyeceği hususu, Maliye Bakanlığı tarafından belirtilmesine rağmen 2008 yılı için yeni bir af öngörülmüştür. 2008 yılı için hazırlanan bu yasa taslağında, naylon fatura kullananlara uzlaşma yolu açılması ve usulsüzlük cezalarına af getirilmesi tasarlanmıştır. Ayrıca usulsüzlük cezalarının %50'sinin indirilmesi ve taraflar arasında uzlaşma sağlanırsa cezaların 18 ayda ve 18 eşit taksitte ödenebileceği ve faiz uygulamasına da son verilebileceği tasarlanmıştır.

Bu örnekte görüldüğü gibi, ülkemizde sıklıkla vergi aflarına başvurulmaktadır. Çıkarılan af yasalarında tek taraflı düzenlemelere gidilip, vergisini zamanında dürüstçe ödeyen mükelleflere yönelik bir düzenleme yapılmamaktadır. Halbuki zamanında ödeyen mükelleflere

bir sonraki vergi döneminde belli bir yüzde oranında indirim yapılırsa, vergisini doğru ve zamanında ödeyen kişi sayısının da artması teşvik edilmiş olabilecektir.

Vergi aflarının, sık sık tekrarlanması mükelleflerin "nasıl olsa bir af çıkar" beklentisine girmelerine neden olmaktadır. Bunun yanında vergi ödeyen dürüst mükellefler ise kendilerini haksızlığa uğramış kabul eder ve onlar da artık vergi ödememenin yollarını aramaya başlarlar. Bu önemli hususdan dolayı vergi aflarının vergileri toplamada bir tedbir olarak dikkate alınması yanlış bir uygulama olmaktadır.

7.3.6 Vergi Denetimlerinin Yetersiz Oluşu

Vergi denetimine ihtiyacın temel nedeni devletin ana finansman kaynağı olan verginin toplanabilmesini garantilemektir. Bununla birlikte devlet, vergisini ödeyen mükelleflerin ödemeyen mükelleflere göre haklarını korumak amacıyla da denetim görevini yerine getirir. Vergi denetim ihtiyacının bir nedeni, verginin gelir dağılımını sağlama fonksiyonunu yerine getirmesine yardımcı olmaktır (Kıvanç 2007).

Türkiye'de denetimin yetersiz olması sonucu, devletin finansman ihtiyacını karşılamak için tercih edilen yol, ya mevcut vergi oranlarının arttırılması ya da yeni vergilerin yürürlüğe konması şeklinde olmuştur (Arpacı 2004).

Türkiye'de vergi denetim işi tek bir kurum aracılığı ile değil, dört ayrı denetim birimi ile yerine getirilmektedir. Bu durum birimlerin kendi aralarında çekişmelerine, böylelikle zaman ve enerji kaybına da neden olmaktadır. Ayrıca denetimler dört birim eliyle yürütüldüğü için arada anlaşmazlıklar çıkmakta ve yazışmalar aylarca sürmektedir. Bu gecikmeler yüzünden denetimlerin verimliliği azalmakta ve yeni denetimlere geçişler zaman almaktadır. Denetimlerin tek bir merkeze bağlı olması etkinliği artıracaktır.

Vergi denetim birimlerindeki kalifiye personel, vergi denetimi dışındaki işlerde istihdam edilmektedir. Taşralarda vergi dairelerinin elemanları yaptıkları denetimlerde hesapları ve mali tabloları değerlendirebilecek muhasebe bilgileri yetersiz olduğundan daha ziyade belgeler üzerinde belli hususlara bakmakla yetinmektedirler.

Ayrıca denetim elemanları rüşvetlerden etkilenebilmektedirler. Bu olumsuz durumlar çözülmediği sürece etkin denetimler gerçekleştirilemeyip, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi büyük ölçüde zorlaşacaktır.

7.3.7 Vergi Kayıplarına Muhasebecilerin Etkisi

Mükellefle vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören muhasebeci ve mali müşavirler vergi kaybının önlenmesinde çok önemli bir role sahiptir. Mükelleflerin, vergi dairesine karşı yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ve herhangi bir müeyyide ile karşılaşmamaları için muhasebecilerinin sunduğu bilgilere ihtiyaçları vardır.

Türkiye'de mükellefler, serbest muhasebecilerinden veya müşavirlerinden kendilerini, daha çok vergi konularında uyarmalarını istemektedirler. İşletme faaliyetlerinin finansal etkilerinin ne olduğu, sektördeki değişmeler üzerine yatırımlarını ne yöne kaydırmaları gerektiği konularında yönlendirilmeyi çok azı önemsemektedir. Bu da gösteriyor ki mükellefler, vergi verme konusunda pek istekli değildirler. Muhasebecilerinden, hangi vergi türünde olursa olsun kendilerine en az vergiyi çıkartmalarını istemektedirler. Muhasebeciler aslında bu durumdan memnun olmasalar da ister istemez müşterilerini kaybetmemek uğruna mümkün olduğunca az vergi çıkartmaya çalışmaktadırlar. Özellikle, giderleri olduğundan fazla göstermek ve özel işlerde yapılan harcamaları işyerinde yapılmış gibi göstermek, muhasebeciler için alışılmış sıradan işlemler olmaktadır. Bu alışkanlık devam ettikçe de vergi kayıplarının olmaması mümkün gözükmemektedir.

Vergi gibi kutsal ve önemli bir konuda muhasebecilerin titiz olması ve devlete karşı bu görevlerini hakkıyla yerine getirmeleri gerekmektedir Bu amaçla muhasebeci olmak isteyenlerin mesleki yeterlilik sınavlarının yanı sıra vergi ile ilgili bir eğitime de ayrıca tabi tutulmaları fayda sağlayabilecektir. Ayrıca muhasebecilerin de mutlaka denetimlerinin sıklıkla yapılması gerekmektedir. Bu denetimlerde müşterilerinin daha az vergi vermelerine neden olduğunun tespit edilmesi halinde de, müşterilerine nazaran çok daha ağır cezalar uygulanmalı ve hatta mesleki yetkilerinin kısıtlanması şeklinde cezalara da gidilebilmelidir.

7.3.8 Vergi Oranlarının Yüksekliği ve Vergi Yükünün Dağılımındaki Adaletsizlik

Mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının ne şekilde olacağını belirleyen ölçütlerin en başta geleni vergi oranlarıdır. Vergi oranları arttıkça mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarı dolayısıyla üstlenilen vergi yükü artmaktadır. Vergi yükünün artması, kullanılabilir gelir seviyesini azaltmakta ve mükellef açısından daha az tüketim, tasarruf, yatırım ve risk alma anlamına gelmektedir (Kıldiş 2000).

Mükelleflerin tüketim ve tasarruf yönünde oluşan azalmayı telafi etmek için daha fazla çalışması gerekmektedir. Bu durumda mükellef daha fazla çalışmak yerine, tüketimini kısmakta, üretimden vazgeçmekte, yatırımlarını ertelemekte, hatta vergi yükü dayanılamayacak noktaya ulaşmışsa işletmesini bile kapatabilmektedir. Ayrıca vergilerini geç ödeme, vergilerini olması gerekenden farklı yansıtma ve vergiden kaçınma davranışlarına yönelebilmektedir. İşte bu nedenle vergi oranlarının yüksek olmaması gerekmektedir.

Vergi oranları ile ilgili olarak vergi türleri ele alındığında, bireyleri en yakından ilgilendiren vergi türünün dolaylı vergiler olduğu görülür. Dolaylı vergiler, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Bu vergilerde mal ve hizmetlerden yararlanan herkes gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi ödemektedir. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi bu gruba girmektedir.

Dolaylı vergiler, aynı mal ve hizmet için, gelirine bakılmaksızın düşük olandan da yüksek olandan da aynı vergi alındığı vergi türü olduğu için adil sayılmamaktadır. Dolaysız vergiler, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu kişi ve kurumlardan, elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi vergiler de bu gruba girmektedir.

Vergi oranları gelişmekte olan ülkelerde gelişmiş ülkelere nazaran daha yüksektir. Gelişmiş çok sayıda ülkede, vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payı %30-%35 civarında iken, ülkemizde 2007 itibariyle bu pay, yaklaşık %70 civarındadır (Aktaş 2007).

Dolaylı vergi türü olan Katma Değer Vergisi oranlarının yüksek olması, Türkiye'de fatura-fiş pazarlığını hızlandırmakta ve belgesiz alış-verişi yaygınlaştırmaktadır. Dolayısıyla KDV'nin düşürülmesi bu tür pazarlıkların azalmasını sağlayabilecektir. Bu amaçla Türkiye'de 2007 yılında KDV oranlarında indirime gidilmiştir. 2007 öncesinde kadar yararlanılan mal ve hizmetlerin büyük bir kısmı, örneğin satın alınan yiyecek içecek maddelerinin çoğu, giyim ürünlerinin tamamı, sağlık ve ilaçların tamamı, eğitim harcamalarının tamamı vb. harcamalar % 18 KDV gibi yüksek bir orana tabiydi ve bu, vatandaşların vergi yükünü fazlasıyla arttırmaktaydı. Bu oran, 2007 yılında %8'e çekilmiştir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, KDV'si %18 olan tüm mal ve hizmetlerde tamamen %8'e indirim söz konusu olmayıp, halen bazı ürünlerde, %18 KDV uygulaması devam etmektedir. Ayrıca yaşam standardının bu kadar düşük olduğu bir ülkede %8 KDV oranının yüksek bir oran olduğu söylenebilir.

Bireyler, satın aldıkları her mal ve hizmette karşılarına çıkan KDV gibi bir vergiyi, kendilerine yük olacak kadar büyük görmedikleri takdirde rahatlıkla ödeyebilirler. İşte o zaman vergiden kaçınılmamış olur ve böylelikle toplumda vergiye karşı antipati de gelişmemiş olur.

Türk Vergi Sistemi'nde vergi ile ilgili düzenlemeler yapılmaktadır; ancak, yapılan her yeni düzenleme kayıtlı sektöre, yani mükellefe ilave yükler getirmektedir. Düzenlemelerin amacı, devletin vergi gelirlerini daha sağlıklı toplamasını sağlamak, vergi kaçaklarının önüne geçmek için tedbirler almak için şeklinde olmalıdır. Ancak bu düzenlemeler, sadece kayıt altındaki mükelleflere yük getirmektedir. Önemli olan, kayıt dışının kontrol altına alınmasını sağlayacak tedbirleri geliştirmektir.

7.3.9 Vergi Muafiyet ve İstisnalarının Çok Sayıda Olması

"Vergi muafiyeti", vergi kanunlarında esas itibariyle kendileri için vergi borcu doğması öngörülmüş olduğu halde, belirli kişi veya grupların vergi yükü dışında tutulmasıdır. "Vergi istisnası", vergilendirilmesi gereken bir konunun kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır.

Mükelleflerin vergi yükünü hafifletmek ve vergi ödeme konusunda onları teşvik etmek amacıyla vergide bazı indirim, istisna ve muafiyetler getirilebilmektedir. Çoğu Avrupa ülkesinde bu tür uygulamalar vardır. Türkiye'de de başta Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi olmak üzere her vergi türünde çeşitli indirimler ve istisnalar yapılmaktadır.

Bu uygulamalardan yatırım indirimi ele alındığında, bu indirimin günümüzde birçok ülke tarafından yatırımları artırmak için kullanıldığı görülmektedir. Türkiye'de yatırım indirimi, ticari veya zirai kazancı bilanço esasına göre tespit edilen Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yaptıkları yatırımlara ilişkin bir istisna olarak 1963 yılından itibaren uygulanmakta iken 2003 yılında kaldırılmıştır. Oysa yatırımları teşvik edici vergi politikalarından biri olan yatırım indiriminin iktisadi kalkınmanın sağlanması ve sosyal refah hedeflerine ulaşılması açısından önemli rolü vardır. Türkiye'de Kurumlar Vergisi Oranı'nın %20'ye indirilmesi mükelleflere vergi avantajı sağlamıştır; ama diğer yandan yatırım indirimine son verilmesi özellikle şirketlerde bu faydanın anlamsız kalmasına neden olmuştur. Türkiye tüm yatırımlarını gerçekleştirmiş tüm sanayisini yapılandırmış bir ülke değildir. Yatırımcıların ekonomik güçlerine ve yatırımlarına destek olmak için yatırım indirimi uygulamasının tekrar yürürlüğe girmesi konusunda çalışma yapılması yerinde olacaktır.

İndirimler ve diğer istisna uygulamaları mükelleflerin lehine bir durumdur. Ancak Türkiye'de vergi sistemi uzun vadeli yapılandırılmadan, alt yapısı iyi hazırlanmadan çok sayıda yeni muafiyet, istisna ve indirim gibi çeşitleri uygulamaların yapılması bazı sakıncalar doğurabilmektedir.

Örneğin Türkiye'de Kurumlar, Gelir, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergisi Yasalarıyla çeşitli mükelleflere uygulanan indirim, istisna ve muafiyetler nedeniyle 2006'da vazgeçilen vergi tutarı 8.6 milyar YTL'dir. Devlet alması gereken Kurumlar Vergisi'nin %27'sinden, Gelir Vergisi'nin ise %7,4'ünden bu nedenle vazgeçmiştir (Müderrisoğlu 2005).

Muafiyet, istisna veya indirimden yararlanabilmek için bazen mükellefler durumlarını şartlara uydurmaya çalışabilmektedirler. Örneğin şirketlerde yıl sonu karından KV ve fon payı ödendikten sonra dağıtılabilir kardan, her ortak kar payı alır ve karı üzerinden Gelir Vergisi beyan edip, öder. Ancak şirket karı ortaklara dağıtılmayıp sermayeye ilave edilirse vergiden muaf tutulurlar. Bu muafiyet uygulamasından yararlanmak için çoğu şirket, karı ortaklara dağıtmayıp sermayeye ekleme yolunu tercih etmektedir. Kanun tarafından tanınan bu muafiyet, mükellefler tarafından bir nevi kanunun açığı gibi algılanmaktadır. Şirketlerin kar paylarının kaç yıl süreyle sermayeye eklendiğinin ve eklenmedeki gerçek amacın ne olduğunun denetiminin etkin bir şekilde yapılması gerekmektedir. Bundan başka şirketlerde satın alınan hisse senetleri iktisap (edinme) tarihinden itibaren üç ay içinde satılırsa, elde edilen kazanç Gelir Vergisi'ne tabi olmaktadır. Bu hükmü fırsat bilip yararlanmak isteyen mükellefler, üç aylık süreyi doldurup ertesi günden itibaren hisse senetlerini satıp kar elde edebilmektedirler (Özcan 2004).

Muafiyet ve istisnalar, devletin daha fazla vergi geliri elde edebilecekken gelirinin bir kısmını feda etmesine neden olmakta ve bunun yanında indirim, muafiyet ve istisnadan yararlanamayan mükellefler, başkaları gibi bu haklardan yararlanmak istemekte ve kendilerine haksızlık yapıldığını ve dolayısıyla vergi vermenin kötü bir durum olduğunu düşünebilmekte veya az vergi vermenin yollarını aramaya başlayabilmektedirler. Bu uygulamaların mükellefler arasında haksızlığa yol açmaması ve devletin gereksiz yere vergi kaybına uğramaması için planlamalarının titizlikle yapılması gerekmektedir.

7.3.10 Ekonomide Bürokrasi ve Kırtasiyeciliğin Fazlalığı

Vergi dışı piyasa ekonomisin ortaya çıkmasının bir diğer nedeni, genel olarak idari bürokrasinin, özellikle de vergi ile ilgili bürokrasilerin fazlalığı ve karmaşıklığıdır. Bütün dünya,

artık idari düzenlemelerdeki ağır bürokrasi ve kırtasiyenin girişimciliği, yenilikçiliği engellediğini, rekabet, ticaret, yatırım, istihdam ve ekonomik verimliliğin karşısına lüzumsuz engeller çıkardığını bilmektedir.

Örneğin, bu konuda ciddi çalışmalar yapan Hollanda Ekonomik Politika Analizleri Bürosu'nun çalışmalarına göre kırtasiyede %25 oranında bir azalmanın ülkede işçi verimliliğini %1,7, Gayrisafi Yurtiçi Milli Hasıla'yı %1,5 artıracağı hesaplanmıştır. Türkiye'de de böyle bir durum hedef alınabilse, elde edilecek kazançlar Hollanda için verilen rakamlardan çok fazla olacaktır. Bu tür kazançlar da Türk insanının ve ekonomisinin önünü açabilecektir.

Hem idari anlamda bürokrasiler, hem de vergi ile ilgili bürokrasiler ekonomik birimler üzerinde ek bir yük oluşturmaktadır. Türkiye'de işyeri açma ile ilgili çok gereksiz formaliteler istenilmektedir. Ruhsat işlemleri uzun sürmekte, aşırı bürokrasi ve kırtasiyecilik, işletmeleri kaçak olarak (ruhsatsız) çalışmaya sevk etmektedir. Bunun sonucunda da vergi kaçakçılığına yönelim artmaktadır. Ayrıca formaliteler ve uzun süren işlemler rüşvet ve yolsuzluğa fırsat yaratmaktadır. Ruhsat işlemlerinin basitleştirilmesi sağlanmalıdır.

Türkiye'de mükelleflerin vergi daireleri ile ilgili işlemleri uzun sürebilmektedir. Mükellefler çok sık olarak vergi dairelerine bildirim, dilekçe vermekte ve vergi, prim, harç vb. ödemektedir. Önceden beyannameler vergi dairelerine gidilerek beyan edilmekte ve vergi dairesi veznelerine ödenmekte idi. Artık elektronik ortamdan beyannameler gönderilip, bankalara ödeme yapılabilmektedir. Ayrıca mükelleflerin tüm işlemleri sadece T.C. Kimlik numarası ile gerçekleştirilebilmektedir. Tüm bunlar olumlu gelişmeler olup, vergi dairelerinin işlemlerinin hafiflemesini sağlamıştır. Buna benzer daha fazla kolaylaştırıcı önlemlerin alınarak Türkiye'de vergi bürokrasisinin mümkün olduğunca azaltılması ve vergi bürokrasisinin neden olabileceği vergi kaçakçılığının engellenmesi sağlanmaya çalışılmalıdır.

7.3.11 Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Vergi sisteminin basitlik, açıklık ve kolay anlaşılabilirlik özelliklerinden uzaklaşarak karmaşık bir hale dönüşmesi, vergi dışı piyasa ekonomisinin genişlemesi sonucunu doğurabilmektedir. Dolayısıyla vergiyi düzenleyen yasaların açık, anlaşılır ve uygulanabilir olması gerekliliği oldukça önemlidir.

Türk Vergi Mevzuatı'na bakıldığında, çok sayıda yasa hükmü, Bakanlar Kurulu Kararı ve genel tebliğle uzmanların bile izlemekte zorluk çektiği bir şekil görülmektedir. Örneğin

"Ticari Kazançlarda Yatırım İstisnası" hususu incelenmek istenip, G.V.K'nun 19. maddesi açıldığında, 5497 Sayılı Kanunu'nun 2. maddesine atıfta bulunulduğu görülür. Bu amaçla 5497 Sayılı Kanunu incelemek gerekecek ve varsa atıfta bulunulan diğer kanunları da gözden geçirmek gerekecektir. Aynı konu için sonradan bir değişiklik öngörülürse, bu sefer başka kanunlar ya da kararnameler çıkarılacaktır (Akyol 2003). Bu şekilde vergi mevzuatının karmaşık olması ve vergi kanunlarında sık değişik yapılması, kanunların mükellefler tarafından anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini daha da zorlaştırmaktadır. Bu durum vergi yükümlülerinin ödev ve sorumluluklarını da zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmelerine engel olabilmektedir.

Türk Vergi Sistemi, uzun dönemli planlanmadığından, yapılmakta olan bir uygulama yürürlüğe zaman zaman girmekte sonra da yürürlükten kaldırılmaktadır. Buna ücretlilerin brüt maaşları üzerinden hesaplanan "Özel İndirim" uygulaması örnek olarak verilebilir.

Özel İndirim, ücretlinin maaşının belli bir tutarı vergiden istisna tutularak bu tutar kadar daha az vergilendirilmesini sağlayan bir uygulamadır. Özel İndirim bir süre uygulanmış 1986 yılında kaldırılmış, tekrar uygulanmış ve son olarak 2004 yılında kaldırılmıştır. 2008 yılı itibari ile "Asgari Geçim İndirimi" adıyla aynı amaçlı yeni bir uygulama getirilmiştir.

Görüldüğü gibi yürürlüğe giren uygulamalar bazen amacına ulaşmamakta, bu yüzden yürürlükten kaldırılmaktadır. Belli bir süre sonra üzerinde değişiklik yapılarak tekrar yürürlüğe girmektedir. Oysa vergi sistemi ve mevzuatı alt yapısı iyi tasarlanarak uzun vadeli kalacak şekilde planlanmalı, sık sık değişikliğe gidilmemelidir.

Türk Vergi Sistemi'nde yaşanan bu sorunlar, vergi sisteminin yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç olduğunu göstermektedir. Türk Vergi Sistemi'nde yapılacak bir reformun vergi oranlarını, vergi kaynağını, vergi türünü ve vergi kanunlarını hedef alması gerekir. Vergi kanunlarında yapılacak olan değişiklikler, önceden sosyo-ekonomik araştırmalar yapılarak sonucu tasarlanmış, kamuoyu desteğini sağlamak üzere tartışmaya açılarak genelinde uzlaşmaya varılmış değişiklikler olmalıdır. Bunun yanında vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması için yeterli hazırlık dönemi tanınmalı ve ayrıca uzun dönemli bir vergi politikası bulunmalıdır. Böylelikle vergi kayıplarının önüne geçmek mümkün olabilecektir.

7.3.12 Sosyal ve Demografik Faktörler

Demografik faktörler; kişilerin yaşı, cinsiyeti, mesleği, gelir seviyesi ve yaşadığı sosyal çevre vb. özellikleridir. Mükelleflerin vergiyi ödeme ya da ödememe konusundaki kararlarını

sosyal ve demografik faktörler etkilemektedir. Örneğin, mükellefin mensup olduğu meslek grubunda kaçakçılık yaygınsa, bu durum bireysel olarak bu mükellefin de vergi verme azmini kırabilmektedir.

Türkiye'de vergi kaçakçılığı konusunda bir meslek grubu düşünüldüğünde akla en çok doktorlar, veterinerler, diş hekimleri, avukatlar vb. gelmektedir. Bu meslekleri icra edenler, kazançları uzun yıllardır yeterince denetlenmediğinden vergi vermemeyi bir nevi alışkanlık haline getirmişlerdir. Dolayısıyla, mesleğine yeni başlayanlar da kendilerinden önceki meslekdaşlarını örnek almakta ve vergilerini mümkün olduğunca az ödemeye çalışmaktadırlar.

Yine doğru beyanda bulunmama eğilimi maaş ve ücret geliri ile negatif, serbest meslek gelirleri ile de pozitif bir ilişki içerisindedir. Yani, ücretliler daha çok vergi öderken serbest meslek sahipleri vergiden kaçınma yollarını bulabilmektedir. Türkiye'de ücret geliri elde eden mükelleflerin diğerlerine göre çok daha fazla ve düzenli bir şekilde vergi ödemelerinin nedeni, gelirlerinin beyan esasına dayanmamasıdır. Ücretleri ellerine geçmeden kaynağında vergi kesintisi yapılarak, kendilerine net ücret ödenmektedir. Ücretliler dışındaki mükellefler ise beyanda bulunarak vergi ödedikleri için, gelirlerini olduğundan daha az beyan edebilmektedirler.

Mükellefin yaşı, eğitimi, cinsiyeti, medeni hali de vergi ödeme davranışını etkileyebilmektedir. Yapılan bazı araştırmalar; erkeklerin kadınlara, evli çiftlerin bekarlara, gençlerin de yaşlılara oranla daha fazla vergi kaçırma eğilimi gösterdiklerini ortaya koymaktadır (Çelikkaya 2002). Mükelleflerin eğitim düzeylerinin yüksek olması, vergilerin ekonomik ve sosyal işlevleri konusunda bilinçli tutum sergilemelerine ve vergi kaçırma konusundaki eğilimlerinin daha düşük olmasını sağlayabilmektedir.

7.4. Vergi Bilinci

Günümüzde vergiler, ülkelerin bütçelerinde önemli bir ağırlığa sahip olan ve vazgeçilemez gelir kaynaklarıdır. Diğer taraftan sürekli bir artış içinde olan kamu harcamalarını finanse etmek, ülkeler için her geçen gün daha da zorlaşmaktadır. Harcamalardaki bu artışı, vergi kayıp ve kaçakları nedeniyle her zaman vergilerle tam anlamıyla finanse etmek mümkün olmamakta ve devletler bu finansman açığını borçlanma yoluyla kapatmak zorunda kalmaktadır. İşte tam da bu noktada, vergi bilincinin ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesinin devletler açısından önemi ortaya çıkmaktadır (Güner 2008).

Literatürde vergi bilinci kavramı üzerinde, uzlaşılmış bir tanıma rastlanılmamaktadır. Şenyüz'e göre (1994) vergi bilinci, mükelleflerin kamu hizmeti sunulmasında gerekli bir kaynak olduğuna, vergileme işleminin adil ve toplum yararına kullanıldığına inanmasıdır**.** Akdoğan'a göre, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyine vergi bilinci, denilmektedir. Başka bir tanıma göre de vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu giderlerinin karşılanması için vatandaşların, elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden yasalarda belirtilen usul, esas ve oranlara uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme, hatırlama yeteneğine sahip olmalarıdır (Narta 2003).

Miriam Dornstein'a göre ise vergi bilinci,"bir verginin farkında olmak" şeklinde tanımlanmıştır (Alkan 2009).

Vergi bilinci, tanımlarda da ifade edildiği şekliyle, mükellefin verginin farkında olması, verginin kamu ihtiyaçları için toplandığına inanması ve vergi mevzuatı, mevzuatta yapılan değişikliklerin takibi ve vergi uygulamaları konusunda bilgi sahibi olmasıdır.

Vergi bilinci ve vergi ahlakı birbirini tamamlayan temel kavramlardır. Vergi bilinci, vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel mükellefiyet karşısında takındıkları genel tavırdır .Vergi bilincinin genel çerçevesi içinde yer alan vergi ahlakı ise ,vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır (Karatay 2009). Buradaki içsel motivasyon dışsal bir zorlama ve baskı olmadan, gönüllü vergi ödemeyi işaret etmektedir (Aktan 2006).

Diğer bir tanımla vergi ahlakı, mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyidir.

Vergi bilinci ve vergi ahlakı yerleşmiş olan toplumlarda mükellefler vergiye karşı olumsuz davranış göstermeden vergi borçlarını titizlikle ödemektedir. Buna karşılık vergi bilinci ve vergi ahlakı yerleşmemiş olan ülkelerde mükellefler vergiyi bir yük olarak algılamakta ve her fırsatta bundan kurtulmaya çalışmaktadır (Güner 2008). Vergi bilinci sadece vergiyi ödeyen kesim için değil; toplumu oluşturan en küçük bireyde dahi oluşması gereken bir olgudur. Vergi bilincinin sağlanmasıyla devlet, sürekli olan kamu geliri devamlılığını koruyacaktır. Dolayısıyla bir ülkedeki vergi bilinci ve vergi ahlakının düzeyi vergi tahsilatını etkileyen önemli bir faktördür (Gerçek 2003).

Vergi bilincinin ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesinin bireylere olan faydasından da bahsetmek mümkündür. Vergi bilincinin ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesiyle, vatandaşların hükümetlerden beklentileri artacak ve ayrıca vatandaşlar, hükümet politikalarını daha fazla sorgulamaya başlayacaktır. Kısaca vergi bilinci ve vergi ahlakı yüksek olan mükellefler aynı zamanda, bilinçli birer vatandaş olacaktır.

Vergi bilinci ve vergi ahlakı konusu, mali literatürde fazla ele alınmamıştır; fakat konusu vergi psikoloji, vergi uyumu, kayıt dışı ekonomi ile ilgili olan makale ve kitaplarda, bu kavramlara sıkça rastlanılmaktadır.

7.5 Vergi Bilinci İle Yakından İlgili Başlıca Konular

7.5.1 Vergi Psikolojisi

Vergi psikolojisi, bir bilim dalı değil, toplumdan topluma ve aynı toplumda bireyden bireye sosyal, ekonomik, kültürel, ahlaki ve siyasi yapı ve zihniyete göre farklılık gösteren bir inceleme konusudur. Başka bir deyişle, bireyler ve grupların vergileri algılayışı, değerlendirişi ve gösterdikleri tepkilere eğilen bir araştırma alanıdır (Biberoğlu 2006).

Vergi psikolojisi, vergilemenin sınırlarının belirlenmesinde en önemli etken olup, bu psikolojik sınırı , mükelleflerin vergi ahlakı ve vergi bilinci belirlemektedir.Vergi bilinci ve vergi ahlakı, mükelleflerin algı, tutum ve hatta davranışları ile ilgili kavramlardır. Vergi bilinci ve vergi ahlakı ile ilgili olan bu kavramlar, vergi psikolojisi araştırma alanı içinde odaklanılan konular arasında yer almaktadır. Dolayısıyla vergi psikolojisi içinde kullanılan sosyal psikolojik kavramlara ve yöntemlere, vergi bilinci ve vergi ahlakı araştırmalarında sık sık başvurulmaktadır (Şimşek 2003).

Bu kavramlardan biri olan "algılama", bir şeyin farkına varma ve farkına varılan şeye bilgi sistemimiz içinde bir yer bularak yakıştırma ve söz konusu olguyu nitel ve nicel olarak yargılayıp değerleme sürecidir. Bir diğer kavram olan "tutum" ise, bir bireye mal edilen ve onun bir psikolojik obje ile ilgili düşünce, duygu ve davranışlarını düzenli bir biçimde oluşturan bir eğilimdir. Genel olarak insan davranışları, yaşanan olaylardan sağlanan algı ve bu algı ile oluşan tutuma göre oluşmaktadır. Yapılan araştırmalar göstermektedir ki, bu tutum-davranış ilişkisini güçlendiren bireylerin yüksek bilincidir (Kağıtçıbaşı 1999).

Vergi psikolojisi alanında en sık kullanılan yöntemlerden biri, anket yöntemidir. Vergi bilinci ile ilgili yapılan çalışmalarda olduğu gibi vergi psikolojisinde yapılan anket

çalışmalarında da öncelikle anketin yöntemi (posta anketleri, internet anketi, telefon anketi, karşılıklı görüşme vb.) ile hedef kitle belirlenip mükelleflerden oluşan örneklem büyüklüğü saptanmakta ve mükelleflere genellikle vergi ile ilgili sorularla birlikte mükelleflerin sosyo-demografik (yas, cinsiyet, medeni hal, mesleki durum, eğitim seviyesi, gelir düzeyi) özellikleri ilgili sorular yöneltilerek, farklı sosyo-demografik özelliklerde mükelleflerin vergi ile ilgili konulardaki tutumları ölçülmeye çalışmaktadır. Vergi bilinci ile ilgili bu çalışmada da, anket yönteminden yararlanılarak, hedef kitle olarak belirlenen çiftçilerin vergi ile ilgili algı ve tutumları ölçülmeye çalışılmıştır (Saruç 2003).

7.5.2 Vergi Uyumu

Gönüllü vergi uyumu, vergi mükelleflerinin kendi rızaları ile vergi kanunları uyarınca doğan vergi borcunu tam olarak beyan etmeleri, bir başka deyişle vergi yükümlülüklerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri anlamına gelmektedir. Yabancı literatürde tax compliance veya taxpayer compliance terimleri "vergi ödeme istekliliği" anlamında kullanılmakta, bu aşamada yükümlülerin vergilere karşı olumlu yaklaşımlar sergiledikleri ve üzerlerine düşen vergileri severek, isteyerek ödedikleri belirtilmektedir. Tam Türkçe bir karşılığı olmamakla beraber gönüllü vergi uyumu, Türk Vergi Terminolojisi'ne "vergi uyumu'' olarak geçmiştir. Daha genel bir tanımla gönüllü vergi uyumu, vergileme sürecinin bir bütün olarak tüm safhalarında, mükellefin kendi hür iradesi ile vergi mevzuatındaki bildirimlerden başlayarak, tahakkuk eden verginin ödenmesi dahil tüm ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmesidir (Biberoğlu 2006).

Vergi uyumsuzluğu ise, vergi mükelleflerinin uygulamada olan vergi mevzuatına göre yükümlülüklerini tam ve eksiksiz veya zamanında yerine getirmemeleridir. Vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlülüğünün bilerek düşük ya da yüksek gösterilmesinden veya bilgi eksikliği, yanlış anlama, dalgınlık ve benzeri kasıt unsuru içermeyen nedenlerle de çıkabilmektedir. Ancak bazı yazarlar bu istenmeyen hataları (eksik veya fazla bildirim) vergi uyumsuzluğu kavramı içinde tanımlarken; diğerleri ise bu tanıma karşı çıkmışlardır (Bayraklı 2004).

Vergi bilinci ile vergiye gönüllü uyum arasında doğru orantı bulunmaktadır. Vergi bilincinin gelişmiş olduğu toplumlarda, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu kolaylaşmakta ve böylelikle devletin toplam vergi gelirleri artmaktadır; buna karşın, vergi bilincinin yerleşmediği

toplumlarda ise, vergiye uyum zorlaşmakta ve dolayısıyla devletin toplam gelirleri azalmaktadır.

7.5.3 Vergi Zihniyeti ve Vergi Kültürü

Vergi zihniyeti kavramı Schmölders tarafından, "vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenilen özel mükellefiyetler karşısında takındıkları genel tavır" olarak tanımlanmıştır. Söz konusu bu tavır halktan halka, zamandan zamana ve hatta mekandan mekana (şehir ve köyde) belirgin bir şekilde görülebilen ve hatta ölçülebilen farklılıklar göstermektedir.

Birger Nerre'ye göre vergi kültürü, o ülkenin ulusal kültürü içinde tarihsel olarak yerleşen, sürekli etkileşimleri nedeniyle birbirine bağlı ve bağımlı olan vergi sistemi ve onun pratik uygulaması ile ilişkili resmi ve resmi olmayan kurumlar bütünüdür. Vito Tanzi ise vergi kültürünü, "mükelleflerin vergi bilincinin gelişimi" olarak yorumlamakta ve bireylerin vergi idaresi ile asla doğrudan ilişki kuramadığı, çoğu verginin insanlardan saklandığı ve çoğu bireyin, büyük bir kısmını dolaylı olarak ödedikleri vergilerin farkına asla varamadığı toplumlarda vergi bilinci oluşamayacağından vergi kültürünün de gelişemeyeceği görüşünü ortaya koymaktadır (Güner 2008).

7.6 Vergi Bilincini Oluşturan Başlıca Faktörler

7.6.1 Demografik Özellikler

Meslek, cinsiyet, yaş, din, ırk ve medeni durum gibi durumların vergiyi algılamada önemli bir yeri vardır. Mükellefin icra ettiği mesleklerin farklı olması sebebiyle ödeyecekleri vergiler de vergi yükü de farklı olacaktır. Örneğin, öğretmen ya da memurun ödediği vergi ile serbest meslek erbabı ve tüccarın ödediği vergi farklıdır. Aynı gelire sahip ama icra ettikleri meslek sebebiyle farklı zahmetlerde bulunmaları ve aynı vergiyi ödemeleri durumunda ağır şartlarda çalıştığını ifade eden mükellef, sübjektif vergi yükünü daha çok hissedecektir.

Cinsiyete bağlı çalışmalarda kadınların erkeklere oranla vergiye karşı daha yüksek uyum gösterdikleri saptanmıştır. Sosyal psikolojik çalışmalarda da kadınların erkeklere göre daha uyumlu oldukları düşünülürse, vergiye karşı tutumlarda öne çıkan bu farklılık fazla şaşırtıcı olmayacaktır (Tuay ve Güvenç 2007).

Yaş faktörü de vergi bilincinin oluşmasında önemli bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır. Yapılan çalışmalarda altmış beş yaş üzerindeki kişilerde beyanda bulunmama eğiliminin düşük olduğu, buna karşın genelde gençlerin risk alma güdülerinin güçlü olması nedeniyle vergi kaçırma konusunda eğilimli oldukları ortaya konulmuştur (Karatoy 2009).

Yine medeni durumla ilgili yapılan çalışmalarda, evlilerin bekarlara oranla daha fazla vergi kaçırma eğiliminde oldukları görülmüştür. Bunun nedeni ise, evli olan bireylerin sorumluluğunun daha fazla olması ve gelir kaybına tahammüllerinin olmamasıdır.

Dinler ve inanışlar da vergiye karşı davranışlarını etkileyen bir faktördür. Aktan ve Çoban'a göre dini inanışların etkisi, azımsanmayacak kadar önemlidir. Vergilendirmenin kutsallığına ve ihmal edilmesinin dinen hoş görülmeyeceği gibi açıklamaların yapılması, vergiye karşı davranışların olumlu olmasını ve vergi bilincinin yerleşmesini sağlayacaktır (Alkan 2009).

7.6.2 Vergi Ödeme Gücünün Etkinliği

Ödeme gücü, bireylerin elde etmiş oldukları gelir, servet ve yaptıkları harcamalar üzerinden tespit edilen ve sahip oldukları parasal gücü temsil eden bir tespittir. Vergilemede ödeme gücü ise bireyin kendisinin ve ailesinin geçimini asgari düzeyde yetecek kadar elde ettiği kazancı aşan miktarı oluşturmaktadır. Yükümlülerin vergi ödeme gücünün tespitinde dikkate alınan göstergeler ise gelir, servet ve harcamalar olarak sıralanmaktadır. Genel kabul görmüş gösterge ise gelirdir. Nedeni ise bireylerin, elde ettikleri servet ya da yaptıkları tüketim harcamalarını belli bir gelir düzeyi olmadan yapamayacaklarıdır (Alkan 2009).

Toplumda yaşayan herkesin gelir seviyesi yani durumu farklı farklıdır. Bunun içindir ki Anayasa'nın 73.maddesinde,"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" ifadesi yer almaktadır. Bazı vergi türleri, anayasada böyle bir madde benimsenmesine rağmen, kişilerin mali durumlarına göre vergiden sorumlu olması hükmünü dikkate almamaktadır. Dolaylı vergiler, özelliği itibariyle bireylerin ödeme gücünü dikkate almayan bu tür vergilerdendir. Türkiye'de bireyler ödeme güçleri dikkate alınmadan vergilendirilmektedir. Bu durum sosyal bir sorundur; çünkü vergiler, sadece mali amaçlarla değil ekonomiye yön vermek, gelirin adil ve eşit dağılımı ile sosyal düzeni sağlamak gibi mali olmayan amaçlara da hizmet etmelidir. İşte vergilemede ödeme gücü dikkate alınmadan uygulamalarda bulunulması, mükelleflerde vergi yükünün artmasına neden olacak ve mükelleflerin hem vergiye

gönüllü uyumunu hem de vergi bilincini olumsuz yönde etkileyecektir. Bu da vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına neden olacaktır (Kaynar 2007).

Mükellefte vergi bilincinin oluşması için vergilerin ödeme gücü göz önüne alınarak hazırlandığı bazı uygulamalar vardır. Elde edilen kazanç, yapılan tüketimlerin ayrı ayrı vergilendirilmesi, muafiyet ve istisnalar ile en az geçim indirimi uygulamaları ve gelirin artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesi gibi uygulamalar, verginin ödeme gücüne göre alınmasına yardımcı olan araçlardır. İşte devlet, bu uygulamaları etkin bir şekilde gerçekleştirebildiği ölçüde, vergide adil dağılımı sağlayabilecek ve bireylerde vergi bilincinin oluşmasında etkin olabilecektir.

7.6.3 Vergi Ahlakı (Etiği)

Vergi ahlakı, yükümlülerin vergiyle ilgili yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmesi olarak ifade edilmektedir. En genel haliyle vergi ahlakı, mükelleflerin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındığı tavır olarak tanımlanabilir (Tuay ve Güvenç 2007).

Vergi ahlakı ve vergi bilinci vergi ödevini yerine getirmekle yükümlü olan mükelleflerin davranışlarını etkileyen önemli kişisel faktörlerdendir.

Mükelleflerin vergiye karşı tutumlarıyla vergi ahlakı arasında anlamlı bir ilişki olduğu yapılan araştırmalarla ortaya konulmuştur. Örneğin; Saruç ve Sağbaş'ın (2003) yapmış oldukları anket çalışmasıyla vergi ahlakının vergi davranışları üzerinde etkisinin olduğu gözlenmiş ve vergi kaçırma ile vergi ahlakının negatif bir ilişki içerisinde olduğu görülmüştür. Aynı zamanda Sholz ve Lubell' in de (1998) yaptıkları anket çalışmasıyla vergi ahlakı ile vergi kaçakçılığı arasında negatif bir ilişkinin olduğunu gözlemlenmiş ve vergi ahlakının yerleşmediği toplumlarda vergi kaçırmanın da yaygın olduğu görülmüştür (Alkan 2009).

Vergi bilinci, yükümlülerin ahlaki değerlere verdikleri öneme göre değişmektedir. Dolayısıyla vergi ahlakının oluşması için önemli olan faktörler, vergi bilinci için de geçerli olacaktır. Bu faktörler özellikle vergi kaybının önlenmesi ve vergi veriminin artırılması için önemlidir.

Vergi ahlakı ve bilincinin olumlu yönde değişmesi için öncelikle vergi sisteminin adil olması, yapılan hizmetlerin ödenen vergilere oranla az olmaması gerekmektedir. Eğer mükellef

vergi uygulamalarının adaletsiz olduğunu düşünürse, vergi ödevini yerine getirmede fedakar davranmayacak ve vergi kaçırmada hiçbir sakınca görmeyecektir.

Vergi ahlakının oluşturulmasında vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede yalnızca hukuki ve idari tedbirler almak her zaman yeterli değildir. Öncelikle vergi yükümlüleri, vergi ödemenin hukuksal ve toplumsal bir ödev olduğuna inandırılmalıdır. Belge düzenine uymayan, vergi kaçırmayı meziyet kabul eden bir anlayışın vatandaşlık bilinciyle bağdaşamayacağı, yükümlülere inandırıcı bir şekilde neden sonuç ilişkileri ile anlatılmalıdır. Bununla birlikte, bireylerin vergi ahlakının biçimlenmesinde çevre faktörü de son derece önemli olup, devlet yöneticilerinin kendilerinden beklenen şekilde ahlaki davranmamaları durumunda, yani devlete güvenin sarsıldığı bir ortamda, halkın da ahlak kurallarını hiçe saymaları ve ahlaka uygun olmayan davranışlara yönelmeleri söz konusu olacaktır. Bu nedenle, toplumda ahlakın genel olarak yozlaşması vergi ahlakı üzerinde son derece olumsuz sonuçlar doğuracaktır. Vergi ahlakının bozulduğu bir toplumda da, vergi bilinci sağlanamayacak ve vergi kaçırmaya yönelik eğilimler artacaktır (Aktan 2000). Bu nedenledir ki vergi sisteminin daha iyi bir şekilde işlemesi için temelde vergi ahlakının kaybedilmemesi gerekmektedir. Vergi ödevinin yerine getirilmesinde vergi ahlakının ve vergi bilincinin önemli bir yere sahip olduğu unutulmamalıdır.

Vergi suçlarının daha aza indirilebilmesi ve dolayısıyla vergi sisteminin daha iyi şekilde işleyebilmesi için temelde vergi ahlakının ve vergi bilincinin mükelleflerince yeterince özümsenmesi gerekmektedir. Bu iki faktör zedelendiğinde vergi gelirlerinde verim sağlanamayacaktır. Dolayısıyla, vergi ahlakı kaybedilmediğinde vergi bilinci artacak ve vergiye karşı olumsuz davranış azalacaktır.

7.6.4 Subjektif Vergi Yükü

Vergi yükü, mükelleflerin belirli bir dönemde devlete veya diğer kamu tüzel kişilerine yaptıkları ödemeler ile aynı dönemde elde ettikleri gelirler arasındaki ölçülebilir orandır. Subjektif vergi yükü ise; bireyin gelirine, özel durumlarına, zevk ve tercihlerine göre değişen, bireyler tarafından hissedilen iktisadi ve psikolojik baskıdır (Çoban 2004). Subjektif vergi yükü, yükümlünün ödediği vergi dolayısıyla gelirinde ve sahip olduğu iktisadi değerlerdeki azalmanın neden olduğu fedakarlık ya da refah kaybının, yükü taşıyan tarafından hissedilme derecesine bağlıdır. Kişinin iktisadi gücünde azalmaya neden olan bu vergi mutlaka bir yüktür. Yükümlü bu

iktisadi eksilmeden dolayı, vergi ağırlığını hissetmekte ve bu durum mükelleften mükellefe değişmektedir (Biberoğlu 2006).

Devlet, vergi gelirlerini artırmak için vergi oranlarını artırma yoluna gittiğinde bu durum bireylerin ödemesi gereken vergi miktarının artması anlamına gelecek ve vergi yükünün daha ağır hissedilmesine neden olacaktır. Dolayısıyla mükellefler tarafından istenilen bir durum olmayacaktır. Vergi uygulamaları karşısında, hissedilen subjektif vergi yükünün ağırlığı mükelleflerin davranışlarını etkileyen önemli bir faktördür. Mükellef tarafından hissedilen vergi yükünün ağır olması, mükellefin kullanılabilir gelir seviyesini azaltmakta ve mükellef açısından tüketim ve tasarrufun azaltılması anlamına gelmektedir. Mükelleflerin tüketim ve tasarruf yönünden oluşan azalmayı telafi etmek için daha fazla çalışmaları gerekecektir. Bu da hoşnutsuzluğa neden olacak ve mükelleflerin vergilemeye karşı davranışlarına olumsuz olarak yansıyacaktır.

Hem objektif hem de subjektif vergi yükünün mükelleflerin vergiye karşı davranışlarında etkileri farklı olmaktadır. Objektif vergi yükü, sayısal bir ifade olduğundan aynı oranda vergi ödeyecek olan mükellefin vergi yükü de eşit, ancak hissettikleri yük farklı olacaktır. Kimi mükellef vergi yükünü ağır, kimisi ise orta kuvvette hissedecektir. İşte, mükelleflerin bu vergi yükünü farklı algılamaları mükelleflerin vergiye karşı davranışlarının farklı olmasına neden olacaktır. Vergi yükünü ağır hisseden bir mükellefin vergiye karşı bakışı olumsuz olabilecektir. Bu nedenledir ki, vergi yükünün ağırlığının fazla hissedilmesi, vergi bilincinin ve vergiye gönüllü uyumu azaltan bir etkendir.

Türkiye'de dolaylı vergilerin vergi sistemindeki ağırlığının %70 civarlarında olması, dolaysız vergiler içinde kaynakta kesme yöntemiyle vergilendirilenlerin nispi ağırlığının fazla olması, vergi yükünün ve hissedilen vergi yükünün adil olmadığını göstermektedir. Verginin tabana yayılması ve iyi bir vergi sisteminin oluşturulması ile vergilendirilmeyen büyük potansiyel kısmın da vergilendirilerek vergi yükünde adil dağılımın gerçekleştirilmesi, böylelikle vergi bilincinin oluşması sağlanabilecektir.

7.6.5 Mükellefin Eğitim ve Öğretim Düzeyi

Eğitim çok yönlü bir yapıya sahip olup, bireylerin dünya görüşü biçiminde ifade edilebilecek her türlü inanç ve davranışlarını etkilemeyi amaçlayan çabaların bir bütünüdür.

Eğitim her alanda olduğu gibi vergilemede de önemli bir faktördür. Verilecek eğitimle bireylerin vergilere ilişkin davranışlarını yönlendirmek mümkün olabilmektedir. Vergiyle ilgili verilecek eğitimin sonunda, birey niçin vergi ödediği bilincine sahip olacak ve böylece mükelleflerin vergiye karşı önyargılı davranışları kontrol altına alınmış olabilecektir (Karatoy 2009).

Eğitim düzeyi, hem mükellefler tarafından vergilerin kabullenilmesi, hem de vergi uygulamalarının gerçekleştirilebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin, vergilerin ekonomik ve sosyal işlevleri konusundaki bilinçli tutumları, onların vergi kaçırma konusundaki eğilimlerinin daha düşük olmasına neden olacaktır. Aynı zamanda eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin yasaları daha kolay anladıkları ve yapılan değişikliklere daha kolay uyum sağladıkları görülmektedir. Bu durum iki boyutlu olarak değerlendirilebilir. Mükelleflerin eğitimli olması vergi ile ilgili yasaları ve verginin uzun vadeli faydalarını daha kolay anlayacaklarından gönüllü uyumu artırabilir. Öte yandan ise, eğitimin artmasıyla birlikte yasalardaki açıklıkları fark eden mükellef bu açıklıklardan yararlanarak vergiden kaçınma yöntemlerini daha kolaylıkla uygulayabilecektir. Ancak, yapılan çalışmaların çoğunda, eğitim düzeyi ile vergiye gönüllü uyum arasında doğru orantı olduğu görülmüştür. Örneğin, Orviska ve Hudson'un İngiltere'de yapmış oldukları anket çalışmasında eğitim ve öğretim düzeyinin artmış olmasının vergi bilincini artırdığı ve vergiye karşı olumsuz tutumların düzeltilmesi konusunda etkili olduğu görülmüştür. Yani, bu çalışmada da belirtildiği gibi, kişinin eğitim seviyesi arttıkça vergiye gönüllü uyum oranının da artması beklenmektedir.

Eğer bir ülkede düşük eğitim seviyesi varsa, vergilemeye karşı genel davranış olumsuz ve vergi bilinci düşük düzeyde olacaktır. Eğitim seviyesi düşük olan mükellef sergilediği olumsuz davranışlar karşısında kendini suçlu hissetmeyecek, hatta bu davranışlarında kendine göre haklı olduğunu iddia edebilecektir. Bu nedenle, vergi bilincinin mutlaka topluma aşılanması gerekmektedir. Vergi ile ilgili eğitimin özelikle küçük yaşlarda verilmiş olması, vergiye karşı daha bilinçli ve daha sorumlu bireylerin yetişmesine yardımcı olacaktır (Çiçek ve ark. 2008).

7.6.6 Mükellefin Devlete Olan Bağlılığı

Yükümlülerin devlet hakkında sahip oldukları düşünceler, onların vergiye karşı davranışları üzerinde etkili olmaktadır. Devlete olan bağlılık aslında, devletin devlet olma niteliklerini yerine getirme derecesine bağlıdır. Mükelleflerin, kamu harcamalarının gereksiz

olduğunu, şeffaf olmadığını ve fazla vergi verdiklerini düşünmeleri, devlete bağlılığı olumsuz yönde etkileyecektir. Dolayısıyla, devlete güven duyan bir mükellef, devlete olan borçlarını büyük bir hazla ve gayretle yerine getirmeye çalışırken, bağımlılığı zayıf olan bir mükellef ise vergi ödeme konusunda isteksiz davranacak ve vergi ödemekten kaçınacaktır (Aktaş 1993).

Genel olarak kabul edilen, devlete bağlılık ile vergi bilinci ve vergi uyumunun sağlanması arsında pozitif bir ilişkinin var olmasıdır. Mükelleflerin kişisel öncelikleri, kamu hizmetlerinin sunulma şekli, demokrasinin işleyişi, devletin rejim hakkındaki düşünceleri gibi birçok etken devlete bağlılığı belirlemekte ve mükellefin vergiye karşı göstereceği tepki de şekillendirmektedir. Güvenilmeyen, vatandaşı haksız ve yanlış uygulamaları ile kıran, küstüren devlet, vatandaşlarından ödevlerini yerine getirmelerini bekleyemez. Vatandaşın devlete güvenebilmesi için devletin vatandaşlarının haklarına sahip çıkması, saygı göstermesi ve geleceğe güvenmelerini sağlaması gerekmektedir. Gelecekte insanca bir yaşam sürebileceğine inanmayan, hastalandığında tedavi edilmeyeceğine, parası olmazsa çocuğunun okula gidemeyeceğine inanan vatandaş, kendince çözümü, devlete vergi vermeme kolaycılığında bulacaktır.

Mükelleflerin ödedikleri vergilerin nereye gittiğini bilmesi de, devlete güveninin oluşmasında ve dolayısıyla vergi bilincinin artmasında önemli bir etkendir. Mükelleflerin ödedikleri vergilerin, doğru miktarlarda ve doğru zamanlarda harcandığı konusunda bilgilendirilmeleri gerekmektedir. Mükellef vergi ödemesine rağmen devlet hizmetlerinden yeterince yararlanamadığı ve vergilerin israf edildiği hissine kapıldığında adalet duygusu zedelenecek ve devlete olan bağlılığı ve vergi bilinci zayıflayacaktır. Mükellefin güvenini kaybetmemesi için devlet, verginin nasıl toplandığı ve toplanan vergilerin nereye harcandığı ile ilgili kayıtları belli araçlarla mükelleflere duyurabilmelidir. Böylelikle, toplanan vergilerin nerede harcandığının bilinmesi mükellefler üzerinde olumlu etki yaratacak ve vergi bilincinin oluşmasında etkili olacaktır.

Türkiye'de devletin son yıllarda özelleştirmeye ağırlık vermesiyle kamu yatırımları azaldığından, hastane, eğitim kurumları vb. gibi devletten beklenen hizmetlerin neredeyse tamamen özel sektör eline devredilmesi, vatandaşların gözünde devletin elini her şeyden çekmesi anlamına gelmiş olup, ödedikleri vergilerin "yol, su ve elektrik" olarak geri dönmediğini düşünmelerine neden olmaktadır. Toplanan vergilerin nereye harcandığı ile ilgili de kamuoyuna bilgi verilerek gerekli şeffaflık sağlanmadığı için mükelleflerin verginin kutsal bir görev

olduğuna inançları ve devlete güveni azalmakta vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir. Dolayısıyla, Türkiye'de toplanan vergilerin kamu harcamaları için doğru yerde kullanılması ve nerelere ne kadar kullanıldığı ile ilgili bilgilerin verilmesi devlete güvenin sağlanması ve vergi bilincinin oluşturulması için son derece önemlidir (Biberoğlu 2006).

7.6.7 Mükellefin Siyasi İktidar Hakkındaki Düşünceleri

Siyasi iktidarın, mükelleflerin vergiye yönelik tutumları üzerinde önemli etkisi vardır. Siyasi iktidarlar vergi ile ilgili yaptıkları düzenlemelerle mükellefin üzerindeki vergi yükünü etkilemektedirler. Kimi mükellefler bu düzenlemeleri olumlu olarak karşılarken, bazı mükellefler ise yapılan düzenlemeleri olumsuz olarak algılamaktadırlar. Bu algıyı belirleyen önemli faktörlerden birisi de mükelleflerin bu düzenlemeleri yapan siyasal iktidarı desteklemiş olup olmamasıdır (Şenyüz 1995). Siyasal iktidarı destekleyen yükümlüler hükümetin vergi ile ilgili düzenlemelerini savunma, desteklemeyenler ise eleştirme eğilimi içindedirler. Buna göre, mükellefler destekledikleri siyasal iktidarın vergi ile ilgili aldıkları yanlış kararları bile onaylamakta, fakat desteklemedikleri bir siyasi iktidarın vergi ile ilgili doğru düzenlemelerini eleştirebilmekte ve öyle ki iktidardaki partiye karşı olan mükellefler sırf iktidardaki partiye, kendilerini temsil etmediği düşüncesinden hareketle tepki amaçlı vergi ödememeyi tercih edebilmektedirler. Dolayısıyla, vergileme yetkisine ve kullanma hakkına sahip olan iktidar parti veya partilerin mükellef tarafından nasıl algılandığı vergi bilinci ve vergi uyumu açısından belirleyici etkiye sahiptir.

Bununla birlikte, hükümetlerin icraatı ile ilgili olarak mükelleflerin duyduğu tatmin vergi bilinci üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğundan, siyasi seçimler öncesi vaat edilenler doğrultusunda oy hakkını kullanan seçmen, iktidar olan partiden verdiği sözleri tutmasını ve seçmen olarak beklentilerini karşılaması bekleyecektir. Ancak seçimler sonrası seçim programında vaat edilen hizmetlerin yerine getirilmemesi, seçmenin hayal kırıklığına uğramasına ve iktidar olan partiye tepki vermesine neden olmaktadır. Bu tepki, iktidar partisinin bir daha ki seçimlerde oy kayması ile cezalandırılması ile verilebileceği gibi, seçmen elindeki vergi silahını kullanarak vergiye uyumsuzluk gösterecek ve vergi ödememe arayışı içine girecektir.

İktidardaki siyasiler, uygulamaya koyacakları vergi politikalarıyla mükellefi daha çok rahatlatmayı amaçladıklarında, toplumda vergi bilincinin oluşumunda pay sahibi olacaklardır.

Eğer siyasi iktidarlar, siyasi ve ekonomik süreci etkileyebilecek belirli grupların istekleri doğrultusunda kararlar alıyorlarsa ve bu gruplar üzerinde vergiyi hafifletip, vergi yükünü belirli kesimlerin sırtına yüklüyorlarsa, mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışları da olumsuz olacaktır. Bundan başka ülkede çatışma üzerine kurulu istikrarsız siyasi yapının olması, her seferinde yeni vergi paketlerinin ortaya çıkarılması da mükelleflerin vergi bilincini zedeleyebilmektedir (Çoban 2004).

7.6.8 Mükellefin Gelir Düzeyi

Kişilerin gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklı olmakla birlikte, vergiler ister servet, ister harcamalar üzerinden alınsın sonuçta yükümlülerin gelirlerinden ödenmiş olacaktır. Yükümlüler, gelirlerinde belirli bir azalmaya neden olan vergilere, ya bir miktar tasarruflarını ya da tüketimlerini kısarak tepki vermektedirler. Bunu da gerçekleştirirken herhangi bir refah kaybına uğramamak için, faydası en az olan tüketimlerinden veya tasarruflarından öncelikle vazgeçmektedir. Gelir grupları bakımından değerlendirildiğinde vergiler, yüksek gelirlilerde lüks tüketim ve tasarruflarından, düşük gelirlilerde ise zorunlu tüketime giren fonlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla, düşük gelirli gruplarının vergi yükü, yüksek gelirli kesime göre daha fazla olacaktır. Bununla birlikte, yükümlüler arasında hissedilen vergi yükü açısından farklılık olacağı için, aynı tür vergilere değişik dilimli gelir grupları arasında farklı tepkiler görülebilecektir. Tepkilerin en az düzeyde tutulması için yükümlüler, ödeme gücüne uygun vergilendirilerek adil bir vergi sistemi oluşturulmalıdır (Arıkan 1994).

Vergi ve vergi kaçırma psikolojisi ile ilgili olarak yapılan birçok anket çalışmasında mükelleflerin gelir düzeylerinin vergi bilincinin ve vergi uyumunun sağlanma üzerine etkisi araştırılmıştır. Yapılan araştırmalardan elde dilen genel sonuç, mükelleflerin gelir düzeyi artarken, vergi kaçırma eğiliminin de arttığı yönünde bulgulardan oluşmaktadır (Kumluca 2003). Yüksek gelir düzeyine sahip mükelleflerin gelirlerinin artmasıyla ödeyeceği verginin de artması sebebiyle, düşük gelir düzeylerine oranda daha fazla vergi kaçırma eğiliminde bulunmaktadır. Bir başka nedeni, düşük gelir düzeyine sahip mükelleflerin vergi kaçırma sonucu ödeyeceği cezanın çokluğuyla maddi açıdan zor durumda kalacağını düşünmesidir. Bunun için gelir düzeyi ile vergiye karşı davranışlar arasında negatif bir ilişki vardır. Ayrıca mükellefler arasında gelir eşitsizliğinin bulunması vergiye karşı gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilemektedir (Alkan 2009).

7.6.9 Mükellefin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı

Mükellefler vergiye yönelik tutumlarını belirlerken, diğer mükelleflerin tutumlarını da göz önünde bulundurmaktadırlar. Mükellefler özelikle vergilemede eşitlik ve adalet ile ilgili olarak başkalarının davranışlarını dikkate almaktadırlar. Kendi kişisel fayda düzeyleri, içsel ve dışsal motivasyon kaynakları vergiye uyumu kolaylaştırsa dahi, diğer mükelleflerin vergiye uyumsuzluğu söz konusu olduğunda, bu durum adaletsiz olarak algılanabilecek ve mükelleflerin vergiye uyumu zorlaşabilecektir (Karatoy 2009).

Vergiye karşı gösterilen davranışlar, yükümlünün diğer yükümlülerin vergisel durumlarını bilmelerine göre farklılıklar göstermektedir. Yani yükümlü, gerek kendi ödeme seviyesine bakarak, gerekse diğer vergi yükümlülerin yükleriyle orantılı veya orantısız ödedikleri vergilerin seviyesine göre kişisel bir kanaat edinmektedirler. Vergileri beyan esasına göre ödeyen yükümlüler, vergileri kaynakta kesilen yükümlülere oranla yasalara karşı daha esnek davranabilme olanağına sahiptirler. Vergileri kaynakta kesilen yükümlülerin ödemesi gereken vergilerle ödedikleri vergiler arasında hiçbir fark olmazken, diğer yükümlülerin ödedikleri vergiler ödemeleri gerekenden daha az olabilmektedir. Mali yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükellefler, yasalara uygun davranmayıp eksik vergi ödeyen ve bunun sonucunda hiçbir yaptırıma maruz kalmayan mükellefleri gördükçe haksızlığa uğradıkları hissine kapılabilirler. Bu durumda mükellefler ödedikleri vergi yükünü daha ağır olarak hissetmekte ve vergiye yönelik tutumlarını olumludan olumsuza doğru yönlendirebilmektedir (Şenyüz 1995).

Bu konuda yapılan ampirik çalışmalar, mükelleflerin birbirlerine olan bakış açılarının önemli olduğunu ve birbirlerinden ciddi olarak etkilendiğini göstermektedir. Örneğin, Yüce ve Gerçek tarafından (1998) yapılan anket çalışmasında, ankete katılan mükelleflerin çoğunluğunun Türkiye'de vergilerin tam olarak ödenmediğini ifade etmeleri, mükelleflerin birbirlerine karşı çokça güven duymadıklarını göstermek açısından önemlidir. Ayrıca Shcholz ve Lubell'in (1998) ABD'de 299 kişiyle yapmış oldukları ankette, devletin sağlamış olduğu güven kadar, mükelleflerin birbirlerine sağladıkları güvenin de vergi gelirlerini artırmada önemli bir etken olduğu ve bunun da vergi bilincini olumlu yönde etkilediği şeklinde bir sonuca varılmıştır.

7.6.10 Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı

Mükelleflerin vergi karşısındaki davranışlarını etkileyen bir diğer faktör de kamu harcamalarının durumudur. Devletin tahsil ettiği vergi gelirleriyle finanse ettiği harcamaların

etkinliği, içeriği, verimli ve ekonomik sunulup sunulmadığı o mal ve hizmetten yararlanan kadar onun külfetini, ödediği vergilerle üzerinde taşıyan mükellefi de ilgilendirmektedir. Mükellefler, devlet tarafından sunulan mal ve hizmetlerinin sunumuna yönelik tüm aşamalarda oluşacak israfa ve savurganlığa dikkat etmektedirler. Devletin yapacağı savurganlık ya da israf mükellefin vergi bilincini olumsuz yönde etkileyecek ve bu durumda mükellef devlete vergi ödemek yerine, şahsen verimli gördüğü sahaya harcamanın daha uygun olacağını düşünerek vergi vermekten kaçınacaktır.

Yapılan çalışmalarda da toplanan vergilerin kullanım alanlarıyla, mükelleflerin vergiye yönelik tutumları arasında bir ilişki olduğu görülmüştür. Örneğin, Gerçek ve Yüce'nin (1998) yapmış oldukları anket çalışmasında mükelleflerin çoğunluğu kamu harcamalarında savurganlık yapıldığını ve bunun kısılması gerektiğini, ayrıca kamu hizmetlerinden de yararlanmadıklarını ifade etmişlerdir. Buna göre, ödediği verginin toplumun ihtiyaç duyulan alanlarına harcandığına inanan mükelleflerin vergisini eksiksiz ve zamanında ödedikleri; buna karşın verginin kullanıldığı alanları onaylamayan ya da bekledikleri hizmetleri alamayan mükelleflerin ise vergiye karşı olumsuz bir tavır sergiledikleri görülmüştür (Tuay ve Güvenç 2007).

Devlet tarafından sunulan hizmetlerin yerinde ve mükelleflerin tercihlerine uygun olması ayrıca yapılan harcamaların boyutu, nasıl ve nerede yapıldığı sorularına devletin yanıt vermesi durumunda bu, mükellefin devlete olan güvenini artıracak ve vergi uyumuna katkıda bulunacaktır. Dolayısıyla, devlet mükelleflerin tepkilerini hesaplamadan yapacağı kamu harcamalarından kaçınmalıdır. Ayrıca vergi gelirleriyle hangi verimli ve etkin kamu hizmetleri sunulduğu, bunların ne tür yatırımlar olduğu ile ilgili bilgileri de vergi idaresi tarafından dönemsel bültenlerle halka duyurmalıdır.

7.6.11 Vergi Adaleti

Adil bir vergi sisteminin varlığı, mükelleflerin vergi bilincinin oluşturulmasında önemli bir etkendir. Adalet kavramı mutlak ve kesinliği olan bir kavram olmayıp, bu özelliği vergi adaleti için de geçerli bir özelliktir. Mükellefler vergilerin adaleti hakkında karar verirken, kendi vergi yüklerinden hareket ederler ve kendileri için en az vergi yüküne neden olan vergiyi, en adil vergi olarak değerlendirirler (Alkan 2009).

Vergilendirme ilkeleri arasında önemli bir yer tutan adalet ilkesi, kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesidir. Bunun yanında verginin belli bir kesimden değil, toplumun

büyük bir kesiminden alınması ve toplumun bütün kesimlerinin mali güçleri ile orantılı olarak vergi yüküne katılmaları da adalet ilkesi kapsamında değerlendirilmektedir. Bu hususlar, mükelleflerin de adalet algılamalarının temelini oluşturmaktadır (Kıldiş 2008).

Vergi adaleti ile vergiye uyum arasındaki ilişki incelendiğinde, vergiye karşı olumsuz tepkilerin en büyük gerekçesini, mükellefler tarafından adil bulunmayan vergi algısı olduğu göze çarpmaktadır. Adaletsiz vergileme, vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmaması anlamına gelmektedir. Ayrıca, vergilemede bazı kişi ve gruplara ayrıcalıklı davranılması (vergi istisna ve muafiyetlerinin uygulanması, vergi imtiyazlarının yaygın olarak uygulanması vb.) toplumsal açıdan bazı hoşnutsuzluklar oluşturmakta ve kendilerine adil şekilde davranılmayıp haksızlık yapıldığına inanan mükelleflerin vergiye karşı olumsuz tepki göstermelerine neden olmaktadır (Karatoy 2009).

7.6.12 Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Yapılan Değişikliklerin Sıklığı

Vergi yasaları, mükelleflerin ödeyecekleri ve idarenin toplayacağı vergilere ilişkin yerine getirilmesi gereken esasları göstermektedir. Her iki tarafın da yasalara uygun davranması, ilgili esasların uygulanabilir ve anlaşılabilir olması ile mümkün olacaktır. Dolayısıyla basit ve anlaşılması kolay olmayan yasalar karşısında, mükellefler keyfi uygulamalara yer vererek, bilerek ya da bilmeyerek vergi kaybına neden olabileceklerdir.

Vergi karmaşıklığının en önemli sonucu, hem idare hem de mükellefler açısından maliyetleri artırmasıdır. Bunlar yönetimin vergileri toplarken karşılaşmış olduğu vergi gelirlerini artırmanın idari maliyetleri ile mükelleflerin vergilerle ilgili yükümlülüklerini yerine getirebilmek için yapmış oldukları harcamalar anlamındaki uyum maliyetleridir. Gerek mükellefin gerekse idarenin vergileme dolayısıyla katlanacağı bu maliyetler asgari düzeyde olmalıdır; çünkü vergilemeye ilişkin gereksiz maliyetler tıpkı adil olmayan vergi gibi mükellefin psikolojisini olumsuz etkileyebilmekte ve vergiden kaçınmasına neden olabilmektedir.

Türkiye'de vergi ile ilgili yasal ve idari düzenlemeler, o kadar karmaşık haldedir ki, mükellefler bir yana hukukçuların büyük çoğunluğu bile anlamakta ve yorumlamakta zorlanmaktadırlar. Bu hususta, vergi bilincinin oluşmasında vergi kanunlarının basit ve anlaşılmasının kolay olmasının önemi daha da ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, vergiyle ilgili yasal düzenlemeler kendi içerisinde tutarlı, boşluklara yer vermeyen, uygulanabilir, sade ve anlaşılabilir olmalıdır.

Vergi bilincinin oluşmasında olumsuz etkiye neden olan bir diğer konu da vergi kanunlarında sık sık değişikliğe gidilmesidir. Vergi mevzuatında ülkenin değişen sosyo-ekonomik şartlara uygun olarak ve dış ülkelerdeki mali mevzuatla koordinasyon sağlamak amacıyla değişiklikler yapılması doğaldır. Ancak mevcut yasalar uygulanamadığı ve vergi toplanamadığı için sık sık değişiklikler yapılması, yükümlülerin vergi sistemine olan güvenini sarsarak, sistemin yerleşmesini güçleştirerek, vergi kaçakçılığının oluşmasına neden olabilecektir (Güner 2008).

Türkiye'de uygulanmakta olan temel vergi kanunları da hemen hemen her yıl değişikliğe uğramış olup bu kanunlarda meydana gelen sürekli düzenlemeler, mükelleflerin takip ve uygulama güçlüğü çekmesine neden olmakta, aynı zamanda uyum maliyetlerinin de artmasına neden olup vergi bilincinin sağlanmasını geciktirmektedir.

Vergi sisteminin mükelleflerin vergi bilincinin oluşturulmasındaki başarısının artırılabilmesi için, yapısında mevcut olan karmaşıklık ortadan kaldırılmalı ve yapılacak olan değişiklikler gelişi güzel sebeplerle ve sık aralıklarla değil, uzun çalışmalardan sonra belirli bir plan ve programa uygun olarak gerçekleştirilmelidir. Dolayısıyla bunların sağlanabilirliği ölçüsünde mükelleflerin vergiye yönelik olumlu tutumları arttırılabilecektir.

7.6.13 Vergi Oranları

Mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarını belirleyen en önemli faktör, devletin koyduğu vergi oranlarıdır. Vergi oranlarında yapılacak değişikliğin artma veya azalma olmasındaki yönüne göre mükelleflerin buna karşı sergiledikleri tutum ve davranışlar da değişecektir .

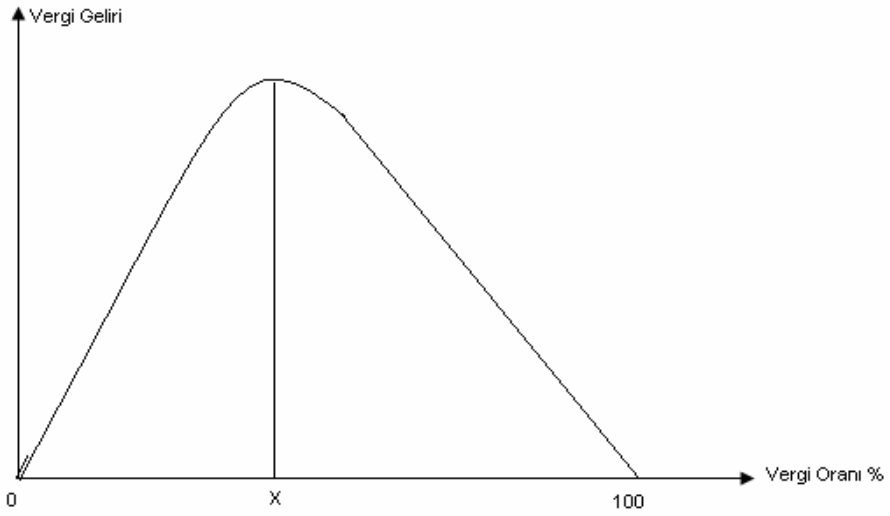
Vergilemede oranların nasıl olması gerektiği, gerek vergi tarifesinin yapısı, gerekse sosyo-ekonomik açıdan sahip olduğu etkiler, günümüze kadar gelen tartışmalarının başında gelmektedir.

Vergi oranlarının yüksekliği birçok mükellef tarafından kayıt dışılığın nedeni olarak gösterilmektedir. Mükelleflere göre vergi oranlarının yüksekliği gelirlerinin büyük ölçüde elden çıkmasına, sermayelerinin azalmasına neden olmakta bu da ticari faaliyetlerinin büyümesine engel olmaktadır. Dolayısıyla daha az vergi ödemenin ve vergi kaçırmanın yolları aranmaktadır.

Vergi oranları ile ilgili yapılan birçok çalışmada, vergi oranlarının artırılması yönündeki uygulamaların vergi kaçakçılığına yol açtığı şeklinde değerlendirilme tespit edilirken, vergi

oranlarının düşürülmesinin de beyan edilecek verginin artmasını ve vergi tabanının genişlemesini sağlayacağı belirtilmektedir (Çelikkaya 2002).

Vergiye gönüllü uyum ile ilgili çalışmalar incelendiğinde vergi oranları ile vergiye gönüllü uyum arasında yakın bir ilişki olduğu göze çarpmaktadır. Bu çalışmalar içerisinde, Arthur Laffer tarafından ortaya konulan, vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi gösteren çalışma oldukça önemlidir. Bu analizde vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceği belirtilmektedir.



Şekil 7.1 Vergi Geliri ve Vergi Oranı Arasındaki İlişki (Laffer Eğrisi)

Buna göre şekil 7.1'de "0" noktasından başlayarak "100" noktasına kadar gelinceye kadar olan süreç incelenmiştir. Eğer vergi oranı sıfır olursa, devletin vergi geliri elde etmesi mümkün değildir; çünkü sıfır olan bir vergi oranı ile mükellefin ödeyeceği herhangi bir vergi tutarı olmayacaktır. Tam tersi bir durumda ise devletin yine vergi geliri elde etmesi mümkün değildir; çünkü mükellef %100'lük bir vergi oranı ile vergi öderse o zaman gelirinin tamamını devlete ödemiş olacaktır ve bu durumda mükellef vergi vermek istemeyecektir. Vergi oranları %0 ile %100 arasında en makul olan yerde yer almalıdır. En uygun oran ise şekil 7.1'de görülen x oranıdır. Burada devlet x oranına kadar vergi gelirini artırmakta ama x sonrası vergi geliri azalmaktadır. En makul oran x oranı olarak görülmektedir (Karabulut 2003).

Mükelleflerin vergiye uyumunu zorlaştıran yüksek vergi oranlarının kişisel tasarruflar ve yatırımlar üzerindeki olumsuz etkisini hafifletmek amacıyla, ülkeden ülkeye değişiklik gösteren indirimler, muafiyetler vb. yöntemler uygulanmaktadır. Ancak hükümetlerce uygulanmakta olan bu muafiyet ve istisnalar vergi adaletini daha da bozabilmektedir. Bu istisnalardan

yararlanamayanlar, bu uygulamaların rekabet eşitsizliğine neden olduğu ve kendilerinin de daha az vergi verebileceklerini düşünerek, vergi bilinci yitirebilmekte dolayısıyla bu da vergi uyumlarının azalmasına neden olabilmektedir.

7.6.14 Vergi Afları

Vergi affı, vergi kanunlarına aykırı davranışta bulunan mükelleflere uygulanması gereken yaptırımların kaldırılması, şeklinde ifade edilmektedir (Kovancılar ve Ceran 2007).

Vergi affı mükellefin vergiye uyumunu etkileyen bir faktördür. Vergi affının vergi uyumuna iki şekilde etki edebileceği ifade edilmektedir: Birincisi, mükelleflerin vergi uyumunu artıracak şekilde daha ağır cezalarla desteklenmek üzere bir defalık, kaçakçılığı önlemek için uygulanırsa ve vergi sistemine tabi olmayan kayıt dışı sektörlerin kayıt içine alınmasını sağlayabilirse, af uygulaması sonuçta olumlu etki yapacaktır. Ancak bu durum, uygulama öncesi vergi yükümlülüğünü zamanında ve tam olarak yerine getirmiş olan mükelleflerin bu durumdan rahatsız olmasına ve vergi uyumunun azalmasına neden olabilecektir (Tuay ve Güvenç 2007).

İkincisi ise, yapılan vergi affının devamlı olacağı beklentisinin, vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyebilmesidir. Mükellefler, vergi affının bir kereye mahsus sağlanan bir fırsat olduğuna inanmayabilirler. Eğer mükellefler, gelecekte de vergi aflarının devam edeceğine inanırlarsa, bu onların vergiye uyumunu zorlaştıracaktır (Çelikkaya 2002).

Gelişmiş ülkelerde ortalama otuz yılda bir vergi affı çıkarılırken Türkiye ve Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde her iki-üç yılda bir vergi affı çıkarılmaktadır. Afların bu kadar sık çıkarılması, mükelleflerin vergi aflarının devamlı olacağına karşı inançlarını artırmakta, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin cezalandırıldığını, ödemeyenlerin ise ödüllendirildiğini düşündürerek mükellef psikolojisi üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır (İlhan 2006). Dolayısıyla, af uygulamasının normal bir uygulama olmadığı ve tekrarının olmayacağı yönünde ciddi mesajlar verilmeli, bu doğrultudaki kararlılık ortaya konmalı ve uygulanmalıdır. Ayrıca, yapılan af sonrası denetimin sıkı şekilde yapılması da vergi uyumunu artırma açısından oldukça önemlidir (Savaşan ve Odabaş 2005).

Bunun yanı sıra bir vergi affının başarılı olabilmesi için af uygulamasına gitmeden önce uygulanacak af programının, kısa ve uzun dönemde ortaya çıkarabileceği etkileri, kazanç ve kayıpları bir bütün olarak hesaplamalı ve yapılacak değerlendirmelerin sonuçlarına göre vergi affının uygulanıp uygulanmayacağına karar verilmelidir (Karatoy 2009).

7.6.15 Vergi Cezalarının Etkinliği

Vergi kabahati ve vergi suçu, mükelleflerin vergi kanunlarınca belirtilmiş olan görev ve sorumluluklarını tam veya zamanında yerine getirmemesi ile ortaya çıkmaktadır. Vergi kayıplarının engellenmesi, söz konusu kabahat ve suçlar için uygulanan caydırıcı güce sahip olan cezaların etkinliği ile mümkün olmaktadır. Cezaların esas amacı mükellefleri, suç unsuru eylem, hareket ve düşünceden caydırmaktır. Burada asıl önemli olan cezaların caydırıcılığının yüksek olması ve uygulanabilirliğinin sağlanabilmesidir (Biberoğlu 2006).

Vergi cezalarının yüksek olmasının, vergi kayıpları üzerinde negatif etkisi bulunmaktadır. Vergi suçu işleme meylinde olan bir kişi, bu suçu işlerken söz konusu fiille ilgili fayda maliyet analizi yaparak, işleyeceği suç hakkında tahminde bulunacaktır. İşleyici suçun sağlayacağı maddi menfaat ile suç sonrası ödeyeceği cezayı karşılaştırıp, tercihini buna göre yapacaktır. Burada suçun işlenmesinin engellenebilmesi için vergi cezalarında etkinliğin artırılmış olmasının yanında, vergi denetiminin etkinliğinin de artırılmış olması gerekir. Vergi cezalarının etkinliğinin artırılması sadece vergi gelirini artırmayı sağlamayacak aynı zamanda, devlete olan güvenin artmasını ve vergi sisteminin daha adil olduğunun algılanmasını sağlayarak vergi uyumunun ve vergi bilincinin oluşturulmasına da katkıda bulunacaktır (Aktan ve ark. 2006).

Türk Vergi Sistemi'nde vergi suçlarına uygulanan cezalara bakıldığında, bu cezaların günün koşullarına uygun şekilde artırılarak caydırıcılık özeliğine kavuşturulması ve hapis cezasını gerektiren suçların da para cezasına çevrilemez hale getirilmesi gerekliliği, ortaya çıkmaktadır. Ayrıca vergi cezalarının caydırıcılık gücünü azaltan uzlaşma müessesesinin kaldırılması ve vergisini zamanında ödemeyen mükelleflere uygulanacak gecikme zammının ve faizlerinin de artırılması, vergi suçlarının azaltılmasını ve vergi uyumunu sağlamada etkili olacaktır.

7.6.16 Vergi Denetimlerinin Etkinliği

Vergi denetiminin temel amacı mükelleflerin yasalara uygun hareket etmesini sağlamaktır. Mükelleflerin her an denetlenebileceklerini bilmeleri, yasalara uygun davranma eğilimlerini artıracaktır. Vergi denetimi, yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk faktörü oluşturmaktadır. Bu risk faktörünün büyüklüğü derecesinde vergi cezalarının caydırıcılığı da büyük olur; çünkü vergi cezalarının yaptırımı, ne kadar ağır olursa olsun yakalanma tehlikesi olmayan mükellef bu cezalardan etkilenmeyecektir.

Dolayısıyla, vergi denetiminde etkinliğin sağlanması, vergi cezalarında da etkinliğin sağlanması açısından oldukça önemlidir.

Vergi denetiminin doğru beyanın sağlanması amacı yanında; mali, sosyal, hukuki amaçları da bulunmaktadır. Yani vergi kaçırılmasının önlenmesi, bütçeye kaynak sağlanması, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve yürürlüğe giren bir verginin gereği gibi uygulanması ve devletin saygınlığının temsil edilmesi gibi amaçları da bulunmaktadır (Biberoğlu 2006).

Günümüzde vergi denetimi, ülkelerin gelişmişlik düzeyleriyle doğru orantılı olarak etkinlik göstermektedir. Örneğin, Türkiye'de vergi denetimi oranı %2 - %3 dolaylarındadır. Geri kalan kısım fiili vergi denetimi dışındadır. Bu oranın en azından %25 seviyelerine çıkarılması gerekmektedir. Böylelikle denetimin caydırıcılık özelliği artırılarak vergi bilincinin oluşmasında etkin rol alması sağlanacaktır (Özsemerci ve ark. 2004).

Yapılan araştırmalar, denetim yapılması olasılığının vergi kaçırmayı engellediği ve denetim oranının yüksekliği ile vergi bilinci arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu ortaya çıkarılmıştır. Bu çalışmalarda, gönüllü uyumun denetim oranı ile arttığı; ancak ceza oranındaki değişmenin gönüllü uyum üzerinde çok az etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmaya göre, ceza oranlarındaki bir artışa verilen tepki pozitif; ancak küçüktür ve çok da önemli değildir. Cezalar denetim ile desteklenmezse çok önemli bir etki yaratmamaktadır. Aynı şekilde, önceki denetimlerin gelecekte de denetlenme olasılığını artıracağı varsayıldığında, bir önceki yılda yapılan denetimin ilerleyen yıllarda da kişinin gönüllü uyum davranışını etkileyeceği sonucuna ulaşılmıştır (Çelikkaya 2002).

Bu nedenle, vergi denetiminin yeterli ve düzenli olması, vergi mükelleflerinin bunun bilincinde olmasına ve vergi suçlarının azalmasına yardımcı olacaktır. Vergi kaçırma davranışında bulunacak olan mükellef, bununla ilgili fayda ve maliyetlerini hesaplayarak, vergi kaçırıp kaçırmama arasındaki tercihini belirleyecektir. Mükellef bunu belirlerken denetlenme olasılığını da göz önünde tutacaktır. Karşı karşıya olduğu denetlenme olasılığının yüksek ve etkin olması ihtimali, mükellefin vergi suçu işlemesini engelleyici önemli bir unsur olacaktır (Kumluca 2003). Aynı şekilde, mükellefler kendilerine denetim yapıldığında, bunun daha sonraki yıllarda da tekrarlanma olasılığını düşünerek, vergiye uyumu artıracaktır. Bu nedenlerle vergi denetimi, vergi bilincinin oluşturulmasını sağlayan önemli faktörlerden birisi olmaktadır.

7.6.17 Vergi İdaresinin Etkinliği

Toplumdaki vergi bilinci ve vergi ahlakının seviyesi üzerinde etkili olan en önemli hususlardan birisi de vergi idaresinin etkinliğidir. Vergi idareleri yükümlüleri tespit etmek ve beyannameleri kabul etmek, vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatlarını yapmak, işe başlama, işi bırakma bildirimlerini ve vergi incelemelerini yürütmek, vergi ihtilaflarını çözümlemek, vergilerle ilgili hesap, kayıtları ve dosya tutmakla görevli örgütlerdir. Bu örgütler, parlamentolarca kabul edilmiş yasaların öngördüğü vergileri toplamaktadırlar. Dolayısıyla, vergi yönetimlerinin vergi toplama konusunda gösterecekleri eksiklikler, mükellefler üzerinde vergiye karşı olumsuz davranışlara neden olup, devletin varlığını tehdit edebilecek boyutlara ulaşabildiğinden, bu noktada vergi idaresinin etkinliği büyük önem kazanmaktadır.

Vergi idaresinin mükellef odaklı olması, mükelleflerin vergi bilincini olumlu yönde etkilemektedir. Vergi idaresi, özellikle işlerin hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi, mükelleflere tarafsız davranılması ve sorunlarına kesin çözüm bulunması gibi durumlara özen gösterdiğinde, mükelleflerin vergi idaresine önyargılı davranması engellenecek ve dolayısıyla mükellefin vergi bilinci gelişimine olumlu etkisi olacaktır. Buna karşın, mükellefi anlayıp ona yakın olmayan, vergisini kolay ödeyebileceği bir psikolojiye hazırlamayan, aynı koşullara sahip kişi ve kurumlara farklı uygulamalar yapan ve vergi kanunlarının uygulanmasında iyi işlemeyen bir vergi idaresi ise, mükellefin vergi bilincini zayıflatacak ve vergiye karşı direncini artırarak, fırsat bulduğu ölçüde vergiden kaçınmasına neden olabilecektir (Alkan 2009).

Vergi idarecilerinden beklenen etkin yönetimin gerçekleştirilebilmesi için, bazı nicel ve nitel yeterliliklerin sağlanması gerekmektedir. Vergi idarecilerinin görevlerini yerine getirilebilmesi için yeterli personele ihtiyaçları vardır. İstihdam edilen personelin sayısal yetersizliği söz konusu ise bu, ağır iş hacmine ve dolayısıyla personelin veriminin düşmesine, işlerin karışmasına ve uzamasına neden olacaktır. İşlerdeki karışıklık ve uzamalar, yükümlünün subjektif vergi yükünü tahsilatın çok üzerine çıkartabilen sonuçlara yol açabilmekte ve vergi bilincini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Ayrıca, vergi yönetiminde çalışan personelin yeterli mesleki eğitimi tam manasıyla alması da gerekmektedir. Çünkü mükellefler yönetimlerce yapılacak açıklamalara güvenmek isterler. Bu güveni alabildikleri takdirde vergi ödemeye eğilimleri de daha yüksek olabilecektir.

Vergi idaresinde olması gereken tüm bu faktörler önemli olmakla birlikte vergi idaresinin modernizasyonu için yeterli değildir. Kendi yapısı içinde yer alan birimleri bir bütün halinde

birleştirilebilen bir vergi idaresinin varlığı gerekmektedir. Vergi idaresinin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesinin en önemli koşulu, mükemmel bir organizasyona sahip olması veya kendi içinde bütünlüğü olan bir idari yapının oluşturulmasıdır (Çoban 2004).

Bu nedenledir ki mükelleflerin vergi bilincinin oluşturulmasında ve verginin toplanmasında vergi idaresinin başarılı olabilmesinin düzeyi, tüm bu bahsedilen koşulların sağlanabilirliği ölçüsüne bağlıdır.

7.7 Vergi Bilincinin ve Ahlakının Yeterince Yerleştirilememesinin Doğal Sonucu: Kayıt Dışı Ekonomi ve Boyutu

7.7.1 Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı

Kayıt dışı ekonomi resmi kayıtlara girmeyen, kanuni belgelerle belgelendirilmeyen, yetkili kamu organlarınca normal kurallar çerçevesinde kontrol edilemeyen ve milli gelir hesaplamalarında dikkate alınmayan ekonomik işlem ve faaliyetlerin tamamıdır. Bir başka ifade ile kayıt dışı ekonomi, gayri safi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan ve bilinen istatistiksel yöntemlere göre tahmin edilemeyen gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür. Vergisel anlamda kayıt dışı ekonomi ise; vergi kaçırma ve vergiden kaçınma güdüsü ile vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılmış faaliyetlerin bütünüdür (Sarıkaya 2007).

Kayıt dışı ekonomi farklı ekonomilerde farklı biçimlerde ortaya çıkmakta ve bu niteliklerine göre de farklı adlarla anılmaktadır. Örneğin; gayri resmi ekonomi, düzensiz ekonomi, paralel ekonomi, ikinci ekonomi, yer altı ekonomisi, yasa dışı ekonomi, gizli ekonomi, görünmeyen ekonomi, kayıtlı olmayan ekonomi ve gölge ekonomisi gibi. Birçok dilde en sık olarak kullanılan terim ise kara ekonomi terimidir.

Bunlar bazen aynı anlama gelse de, çoğu zaman kayıt dışı ekonominin farklı yönlerini vurgulamaktadır. Örneğin; gölge ekonomi daha çok istihdam boyutunu; görünmeyen ekonomi gizli ekonomi, kayıtlı olmayan ekonomi adları vergi boyutunu; yasa dışı ekonomi, kara ekonomi gibi adlar da yasa dışılık boyutunu vurgulamaktadır.

7.7.2 Kayıt Dışı Ekonominin Unsurları

Kayıt dışı ekonomi kapsamı içerisinde yer alan ve birbirinden bağımsız farklılık gösteren unsurlar gelir elde edenler açısından üç grupta toplanabilir:

1. Yer Altı Ekonomisi (Yasa Dışı Faaliyetler)

2. Yarı Kayıtlı Ekonomi

3. Kayıtlara Hiç Girmeyen Ekonomi

Yukarda sayılan üç unsurun ortak özelliği; gelir elde edenlerin, elde ettikleri gerçek gelirlerinin bir kısmını veya tamamını kayda geçirmiyor ve bu gelirler üzerinden de ödemesi gerekenden daha az vergi ödüyor veya hiç vergi ödemiyor olmalarıdır.

7.7.2.1 Yer Altı Ekonomisi (Yasa Dışı Faaliyetler)

Yer altı ekonomisi kayıt altına alınmamış yasa dışı ekonomik faaliyetlerden oluşmaktadır. Yer altı ekonomisinin unsurlarını, yasaların yasaklamış olduğu faaliyetlerle uğraşanlar olarak tanımlamak mümkündür. Burada önemli olan faaliyetin yasaların öngördüğü bir şekilde yapılmaması değil, faaliyetin kendisinin yasaklanmış olmasıdır. Daha çok kamu düzenini ilgilendiren ve devletin güvenlik güçlerinin uğraşı alanı içinde olan bu faaliyetler silah, uyuşturucu, kıymetli maden ve tarihi eser kaçakçılığı, kalpazanlık, sahte pasaport-vize ticareti, gayri yasal iş takibi, çek senet tahsilatı, tefecilik ve kadın ticareti vb. faaliyetler olarak sayılabilir.

Yer altı ekonomisi kapsamında yer alan bu tür yasak faaliyetlerin kayda alınmasını sağlamak değil, gerçekleştirilmemesini sağlamak esastır. Bu sebeple "suç ekonomisi" olarak da nitelendirilebilecek yer altı ekonomisi, kayıt dışı ekonominin incelenmesinde esas olan vergi tabanının doğru olarak belirlenmesine ilişkin çalışmalarda yer almamaktadır. Nitekim yer altı ekonomisini oluşturan faaliyetlerin bir kısmında, örneğin, rüşvet, hırsızlık gibi faaliyetlerde, katma değer yaratılması değil, yaratılmış olan değerin yasa dışı yollarla el değiştirmesi söz konusudur. Bu şekilde elde edilen gelirler, bu kazançları elde edenler açısından bakılınca gelir olmakla beraber ekonomiyi genişleten özelik taşımamaktadır. Burada sadece daha önce meydana gelmiş olan gelirin el değiştirilmesi söz konusudur. Yani kayıt altına alınsalar dahi G.S.Y.İ.H'yı artırıcı etkisi olmayacaktır (Karatay 2009).

7.7.2.2 Yarı Kayıtlı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi denildiğinde ilk akla gelen yarı kayıtlı ekonomidir. Faaliyetleri yasalara aykırı değildir. Ancak yasal olan bu faaliyetlerden elde edilen gelirler kayıt dışında tutulmaktadır. Bu tür faaliyetler iki alt başlık halinde incelenebilir:

1. Gelirlerin yasal olarak kayıt dışına bırakılması

2. Gelirlerin yasalara aykırı şekilde kayıt dışına çıkarılması

i- Gelirlerin Yasal Olarak Kayıt Dışında Bırakılması

Burada vergi sisteminde yer alan istisna ve muafiyetlikler ile götürü gider müessesi gereği beyan dışı ve vergi dışı kalan gelirler kastedilmektedir. Bu faaliyetler sonucu elde edilen gelir, vergi yasalarının esas hükümlerine göre vergilendirilebilir olmakla beraber, yine yasal düzenlemelerle gelire muafiyet tanınması ya da bir kısmının vergiden istisna tutulması nedeniyle, kısmen ya da tamamen beyan dışı bırakılmıştır (Kanlı 2007).

Türkiye'de bazı vergi mükelleflerinin elde ettikleri gelirlerin tespit edilmesinde güçlük çekilmesi nedeni ile bu gelirler, vergi kanunları ile muafiyet kapsamına alınarak vergi dışında bırakılabilmekte veya ödenecek vergi devlet tarafından götürü usul ile belirlenebilmekte idi. Diğer bir ifadeyle, bu mükelleflerin faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançların yasal olarak kayıt dışında kalmasına izin verilmekte idi. 1999 yılından itibaren vergilendirmede gerçek usule geçilmesiyle, önceden götüre usule tabi olan mükelleflerin belgelendirilmeyen gelir ve giderleri kayıt altına alınmış olmaktadır. Daha önceden götüre usule tabi olan bu kesim, kayıt dışı ekonominin ihmal edilmeyecek kadar büyük boyutunu oluşturmaktaydı. Bu kesim, elde ettikleri gelirlerini kayıtlara sokmadıkları için ciddi bir şekilde vergi kaybına neden oldukları gibi en önemlisi ise ekonomik ilişki içerisinde bulundukları kayıtlı sektörlerden belge almayarak, belge düzenine zarar vermekte ve bunun sonucunda ise iş ilişkisi içerisinde bulundukları kesimleri de kayıt dışına sevk etmekte idi (Karatay 2009).

ii- Gelirlerin Yasalara Aykırı Olarak Kayıt Dışına Çıkarılması

Mükellefler, daha az vergi ödemek ya da hiç ödememek amacıyla vergi faaliyetlerinin bir kısmını veya tamamını bazı nedenlerle kayıt dışında tutmaktadırlar. Bu tür mükellefler hemen her sektörde faaliyet gösterirken, kayıt dışılığın boyutlarını aslında sektörün kendi özel yapısı belirlemektedir. Bazı sektörlerde yürütülen faaliyetler, yapıları gereği tespit edilmesi ve denetlenmesi çok güç olduğu için daha kolay kayıt dışında kalabilmektedir.

Türkiye'de ekonomik hayatı gözlemleyen herkesin, üzerinde fikir birliği ettiği ve gelirlerinin önemli bir kısmını kayıtlara geçirmediği ve yeterince vergi ödemedikleri genel kabul gören iş kollarından bazıları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Sarılı 2002).

- Gerçek gelirleri daha yüksek olmasına karşın, kendilerini hayat standardı üzerinden ödenen vergiye endekslemiş vergi erbabı, (doktorlar, muhasebeciler ve avukatlar)

- Kereste ve mobilya ticareti yapanlar,
- Oto galeri, kum ocakları, emlak komisyoncuları,
- Kaçak olarak yurda giren demir ve akaryakıt ticareti ile uğraşanlar,
- Kuyumcular, döviz büroları, özel sektörde çalışan ve yüksek ücret alan ücretliler, özel inşaat işi yapan müteahhitler,
- Proje büroları, tekstil- iplik piyasasında çalışanlar, gayrimenkul kiraya verenler, spot piyasasında dayanıklı tüketim malları ve elektronik cihaz ticareti yapanlar,
- Küçük sanayi bölgelerinde oto tamir- bakımı yapanlar ve oto yedek parçası satanlar,
- Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (naylon fatura) düzenleyenler,
- Tarımsal ürünleri alıp-satanlar,
- Eğlence hizmeti veren yerler ve bu iş yerlerinde çalışanlar,
- Turizme yönelik hizmet işletmeleri ve hediyelik eşya satan iş yerleri.

7.7.2.3 Kayıtlara Hiç Girmeyen Ekonomi

Vergi idaresinde mükellef olarak kayıtlı olmayanların gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerden elde ettikleri gelirler vergilenmediği için kayıt dışı olarak nitelendirilmektedir. Bu şekilde ekonomik faaliyetleri aktif olarak yürütenler, vergi idaresinin bilgisi dışında faaliyet gösterebilmektedir. Özellikle büyük kentlerde daha sıkça görülen bu mükelleflere aşağıdaki örnekler verilebilir:

- İşportacılar,
- Hamallar,
- Kaldırımlarda otopark işletenler,
- Jeton ve otobüs bileti satıcıları,
- Evlerde oluşturulan küçük atölyelerde üretim yapanlar,
- Evlerinde özel ders verenler,
- İnşaat ve tarım işçileri,
- Gezici sebze ve satıcıları,
- Canlı hayvan alım- satımı yapanlar,
- Küçük çaplı tamir ve bakım işleri yapanlar.

Söz konusu meslekleri icra edenlerden istisna olsa da vergi mükellefleri ortaya çıkabilmektedir. Bu tür faaliyetler genellikle, küçük ve marjinal faaliyetler olarak görülmekle birlikte, içlerinden bir kısmı ekonomik olarak gerçekten etkili büyüklüğe sahiptir. Belediye haline uğramadan doğrudan semt pazarlarında yapılan sebze ve meyve ticareti küçümsenemeyecek boyutlardadır. Diğer yandan ekonomik faaliyetler içerisinde önemli ağırlığa sahip olan inşaat sektöründe vergi dairesinin bilgisi dışında çalışan çok sayıda işçinin varlığı ve bunların kazançları da ciddi boyutlara ulaşmaktadır. Ayrıca tarım sektöründe çalışan işçilerin meydana getirdiği gelirin kavranabilmesi ve vergilendirilmesinde de büyük güçlükler bulunmaktadır .

7.7.3 Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları

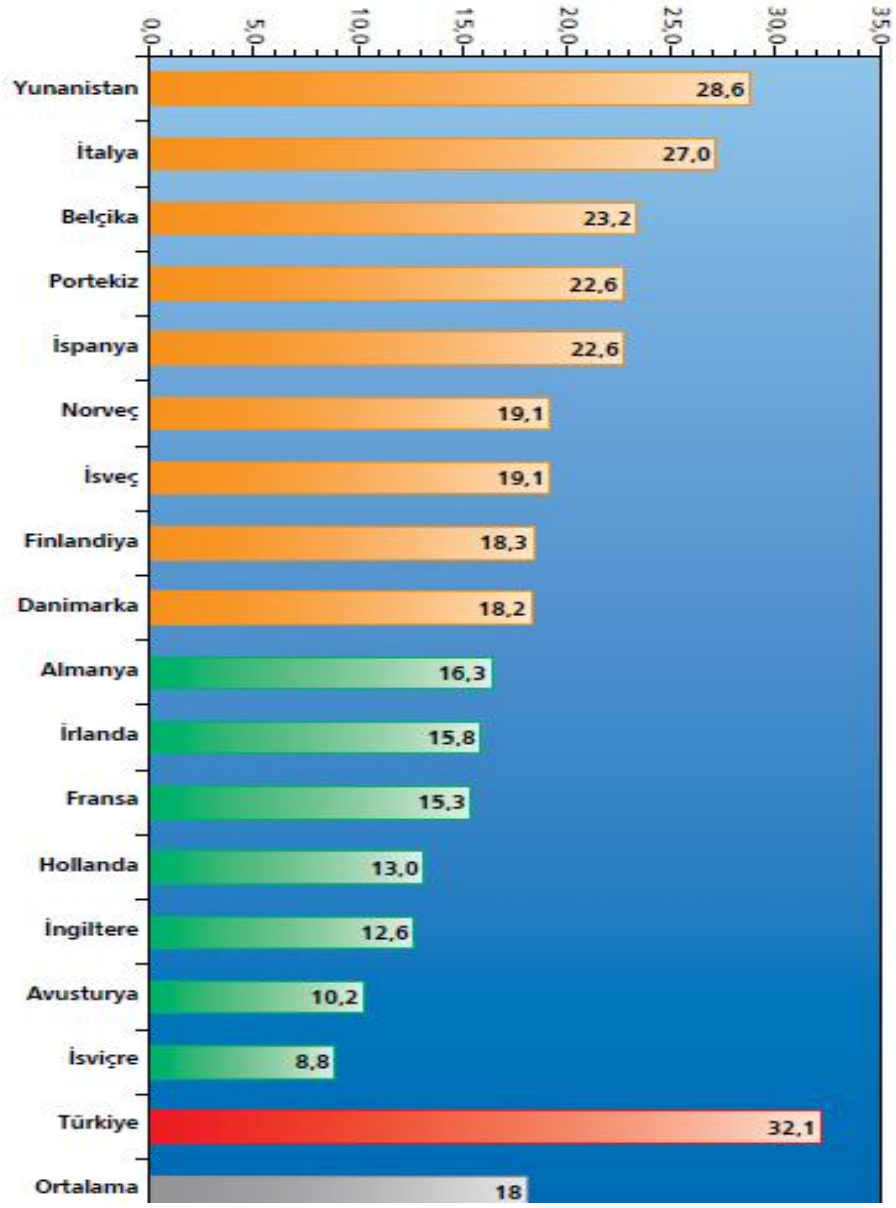
Kayıt dışı ekonomi, gelişme seviyesi ile doğrudan ilgili olduğundan gelişmemiş veya az gelişmiş ülkelerde boyutları, gelişmiş ülkelere oranla daha fazla olan ve sürekli olarak ülkeler için problem yaratan bir kavramdır. Bir ekonomide mevcut olan kayıt dışı ekonominin boyutunu tespit etmek ekonomi politikası açısından önem taşımaktadır. Çünkü kayıt dışı ekonomi belirli bir büyüklüğe eriştiğinde G.S.Y.İ.H, işsizlik düzeyi, vergi tabanının büyüklüğü gibi bazı değişkenlerin davranışlarını bozarak ekonomi politikalarında sapmalara neden olabilmektedir.

Kayıt altına alınamayan ekonomik faaliyetler; ekonomik, politik, kültürel ve diğer faktörlerin etkileşimleri sonucunda ortaya çıkmakta ve bu faaliyetler ülkeden ülkeye değişmektedir (Özçelik 2005).

7.7.3.1 Dünya'da Kayıt Dışının Boyutu

Gelişmiş ülkelerdeki kayıt dışı ekonominin büyüklüğü gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomilerindeki kayıt dışı ekonomilerden daha küçüktür. Bununla birlikte gelişmiş ülkelerde de yapılan tahminlerle kayıt dışı ekonominin önemli boyutlarda olduğu konusunda kanıtlar vardır. Ülkeler itibariyle kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne bakıldığında; Friedrich Schneider (2002), gelişmekte olan ekonomiler, geçiş ekonomileri ve OECD ülkelerinden oluşan 110 ülkede kayıt dışı ekonominin tahmini büyüklüğünü belirlemiştir.

Şekil 7.2 Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü - Ülkeler Arası Karşılaştırma



Kaynak: 05.02.2009 tarih ve 27132 Sayılı Resmi Gazete 2009/3 Sayılı Başbakanlık Genelgesi. Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı(2008-2010)

2002 yılındaki kayıt dışı ekonominin ortalama büyüklüğünün yüzdesi olarak kayıt dışı ekonominin ortalama büyüklüğü, gelişmekte olan ülkelerde %41, OECD ülkelerinde %18 olarak belirlenmiştir. Türkiye %32,1 ile OECD ortalamasının oldukça üzerinde olup, bunu Yunanistan %28,6 , İtalya % 27,0 ve Belçika % 23,2 oranı ile takip etmektedir. Dolayısıyla, gelişmiş

ülkelerde kayıt dışı ekonominin G.S.Y.İ.H içinde daha az payı olurken, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ise bu boyutun yüksek olduğu görülmektedir.

7.7.3.2 Türkiye'de Kayıt Dışının Boyutu

Türkiye'de birçok araştırmacı, kayıt dışı ekonominin boyutlarını ölçmek için çeşitli çalışmalar yapmıştır. Kayıt dışı ekonominin genel kabul görmüş bir teorisinin bulunmaması; ayrıca çalışmalarda kullanılan tanımların, yöntemlerin ve varsayımların değişik olması nedeniyle söz konusu çalışmalarda çok farklı sonuçlara ulaşılmıştır. Türkiye'deki veri yetersizlikleri ve toplanan verilere bazı durumlarda ulaşma zorlukları da kayıt dışı ekonominin ölçümünü zorlaştırmış, farklı araştırmacıların farklı sonuçlara ulaşmasına yol açan bir başka neden olmuştur.

Kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin olarak yapılan tahminlerde, G.S.M.H'nın % 2'si ile %184'ü arasında değişen, birbirinden çok farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Türkiye'deki kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin olarak çeşitli araştırmalarda bulunan çalışma sonuçlarına bakıldığında şu veriler elde edilmiştir. Çetintaş ve Vergil'in çalışması olan ekonometrik yaklaşıma göre kayıt dışının G.S.M.H'ya oranı, 1971 – 2000 yılları arasında ortalama %18 – %30, Yılmaz ve Öğünç'ün sabit oran yaklaşımına göre 1970 – 2004 yıllarında ortalama %0 – %178, Ilgın'ın vergi yaklaşımına göre 1985 – 2001 yıllarında ortalama %26 – %184, Us'un fiziksel girdi(elektrik üretimi) yaklaşımına göre 1978 – 2000 yılları arasında %6 – %27, Baldemir ve arkadaşlarının, çoklu sebep çoklu gösterge(MIMIC) yaklaşımına göre ise 1980 – 2003 yılları arasında ortalama %13 – %28 olarak tahmin edilmektedir (Demir 2007).

Türkiye' de kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü tespit etmeye yönelik olarak, çeşitli akademisyenlerce yapılan bu çalışmaların yanında, kamu kuruluşlarınca da zaman zaman tespit noktasında çalışmalar yapılmaktadır. Örneğin, T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu'nca gerçekleştirilen çalışmada, yıllar itibariyle Türkiye'de kayıt dışı ekonominin boyutu; 2001 yılında %31.48, 2002 yılında %29.74, 2003 yılında %29.61, 2004 yılı itibariyle de %30.07 olarak ölçülmüştür. Genel olarak yapılan tüm çalışmalar, Türkiye'de kayıt dışı ekonominin sürekli olarak büyüme eğiliminde olduğu sonucuna ulaşmaktadır (Selman 2007).

Türkiye ekonomisinde yaşanan kronik enflasyon, gelir dağılımındaki aşırı adaletsizlikler, ekonomik faaliyetlerin denetim dışında kalması, ekonominin özellikle istihdam açısından tarım ve hizmetler sektörüne dayalı olması, tüm sektörlerde küçük işletmelerin yaygın

olması, nüfus ve göç artışı, artan vergi ve prim yükü, spekülatif kazançların yoğun olması ve ekonomik faaliyetlerin denetimindeki yetersizlikler kayıt dışı ekonomiye neden olan başlıca faktörler olarak sıralanabilmektedir. Bazı ekonomik faaliyetlerin niteliği bu faaliyetlerin kayıt altına alınmasını güçleştirir. Bu tür faaliyetlerin başında tarımsal faaliyetler gelmektedir. Dolayısıyla, tarıma dayalı hammadde kullanan sektörlerde de kayıt dışı ekonomi daha büyüktür. Özellikle tarıma dayalı hammadde kullanan tekstil sektöründe kayıt dışı ekonominin geniş boyutta olduğu tahmin edilmektedir (Tecim 2008).

8 ARAŞTIRMA BULGULARI

Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe Örneği isimli çalışmada Tekirdağ İli Merkez İlçe'deki 20 köyde yapılan anket sonuçları çizelgeler haline getirilerek aşağıdaki şekilde yorumlanmış ve sıralanmıştır.

Çizelge 8.1'de anket yapılan üreticilerin tarımsal faaliyetleri gösterilmiştir. Çizelgeye göre üreticilerin %75'i geçimini sadece bitkisel üretimle sağlarken, %23'ü hem bitkisel hem de hayvansal üretimi birlikte gerçekleştirmektedir. Üreticilerin %2'si ise sadece hayvansal üretim faaliyetinde bulunmaktadır.

Çizelge 8.1 Anket Yapılan Üreticilerin Tarımsal Faaliyetleri

Tarımsal Üretim Faaliyeti	**Sayı**	**%**
Bitkisel Üretim	75	75,00
Her ikisi	23	23,00
Hayvansal Üretim	2	2,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.2'de anket yapılan üreticilerin ürettiği başlıca tarımsal ürünler verilmiştir. Üreticiler tarafından üretilen bitkisel ürünlerin başında bölgenin ekolojik yapısı gereği buğday ve ayçiçeği gelmektedir. Bunları sırasıyla arpa, hayvansal ürünler, mısır, kanola, soğan ve pancar izlemektedir.

Çizelge 8.2 Anket Yapılan Üreticilerin Ürettikleri Tarımsal Ürünler

Bitkisel Ürünler	**Sayı**
Buğday	100
Ayçiçeği	99
Arpa	49
Mısır	18
Kanola	12
Soğan	11
Pancar	10
Hayvansal Ürünler	25

Not: Anket yapılan çiftçilerin bazıları birden fazla ürün üretmektedir.

Çizelge 8.3 Anket Yapılan Üreticilerin Arazi Varlığı

Arazi Varlığı	**Sayı**	**%**
50 dekardan az	5	5,00
51-100 dekar arası	23	23,00
101-150 dekar arası	40	40,00
151- 200 dekar arası	19	19,00
201 dekardan Fazla	13	13,00
Toplam	**100**	**100,00**

Üreticilerin arazi varlığı incelendiğinde %40'nın 101-150 dekar arasında araziye sahip oldukları, %23'ünün 51-100 dekar araziye sahip oldukları anlaşılmaktadır. Türkiye'deki tarımsal işletme yapıları incelendiğinde %78,9'unun 100 dekardan küçük işletme gruplarında yer aldığı görülmektedir (TÜİK 2008). Tekirdağ Merkez İlçede anket yapılan üreticilerin ise %28'inin 100 dekarın altında ve %72'sinin 100 dekarın üzerinde araziye sahip olduğu görülmekte ve bunun vergilendirme potansiyeli bakımından yüksek bir kitle olduğu ileri sürülebilir.

Çizelge 8.4 Anket Yapılan Üreticilerin Gelirlerinin Yeterli Olma Durumu

Gelirlerin Yeterlilik Durumu	**Sayı**	**%**
Gelirim Yeterli Düzeyde Değil	67	67,00
Gelirim İdare Eder Düzeyde	23	23,00
Gelirim Yeterli Düzeyde	10	10,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.4'te sahip oldukları gelirin üreticiler için yeterli olup olmadığı incelenmiş ve ankette üreticilerin %67'si gelirlerini yeterli düzeyde bulmadıklarını belirtmişlerdir.

Anket yapılan üreticiler devletten ayçiçeği ve buğday için prim desteği ile gübre ve mazot destekleri aldıklarını belirtmekle birlikte ilaç ve doğrudan gelir desteği almadıklarını belirtmişlerdir. Çizelge 8.5'te çiftçilerin aldıkları gübre ve mazot desteği ayçiçek ve buğday açısından sorulduğunda 24 kişi dekar başına 10,00 TL, 23 kişi dekar başına 8,00 TL ve 10 kişi dekar başına 5,00 TL aldığını belirtmiştir.

Çizelge 8.5 Anket Yapılan Üreticilerin Aldıkları Gübre ve Mazot Desteği

Verilen Destekler (Dekar Başına TL)	**Sayı**	**%**
3,00	8	8,00
4,00	4	4,00
5,00	10	10,00
6,00	1	1,00
7,00	9	9,00
8,00	23	23,00
9,00	3	3,00
10,00	24	24,00
12,00	6	6,00
13,00	1	1,00
14,00	8	8,00
15,00	3	3,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.6 Kg Başına Ödenen Buğday Prim Desteği

Ödenen Buğday Primi Tutarı (Kg Başına)	**Sayı**	**%**
0,40 TL	12	12,00
0,43 TL	1	1,00
0,45 TL	71	71,00
0,50 TL	15	15,00
0,55 TL	1	1,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.7 Kg Başına Ödenen Ayçiçeği Prim Desteği

Ödenen Ayçiçeği Primi Tutarı (Kg Başına)	**Sayı**	**%**
1,75 TL	5	5,00
1,80 TL	54	54,00
1,85 TL	16	16,00
2,00 TL	21	21,00
2,20 TL	4	4,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.6'da buğdaya verilen prim desteği ile çizelge 8.7'de ayçiçeğine verilen pirim desteği çiftçiler tarafından belirtilmiştir. Buna göre anket yapılan çiftçilerin 71'i buğdayda kg başına 0,45 TL, 15'i ise 0,50 TL prim aldığını hatırladığını belirtmektedir. Çiftçilerin 54'ü ayçiçeğinde kg başına 1,80 TL, 21 kişi ise kg başına 2,00 TL aldığını belirtmektedir.

Çizelge 8.8 Verilen Desteğin Yeterliliği Konusunda Üreticilerin Görüşleri

Verilen Desteğin Yeterliliği	**Sayı**	**%**
Verilen Destek Yeterli	2	2,00
Verilen Destek Yeterli Değil	90	90,00
Kısmen Yeterli	8	8,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.9 Üreticilerin Devletten Beklediği Diğer Destekler

Üreticilerin Beklediği Destekler	**Sayı**	**%**
Dekara Verilen Mazot Ve Gübre Desteği Bedelinin Artırılması	62	62,00
Girdileri Temin Ederken KDV Ödememeleri	2	2,00
Ürünün Değer (gerçek) Fiyatından Alınması	27	27,00
Desteklerin Zamanında Ödenmesi	9	9,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.8'de üreticilere, verilen destekleri yeterli bulup bulmadıkları konusunda görüşleri sorulmuştur. Üreticilerin %90'ı verilen desteği yeterli bulmamaktadır. Bu oran dikkat çekmektedir. Üreticilerin devletten beklediği diğer desteklerin neler olduğu da çizelge 8.9'da verilmiştir. Üreticilerin %62'sinin dekara verilen mazot ve gübre desteği bedelinin artırılmasını, %27'sinin ürünün gerçek fiyatından alınmasını, %9'unun desteklerin zamanında ödenmesini, istemekte, %2'sinin de girdilerini temin ederken KDV ödememe beklentilerinde oldukları anlaşılmaktadır.

Çizelge 8.10 Anket Yapılan Üreticilerin Devletin Tarım Kesimini Vergi Dışı Bırakması İle İlgili Düşünceleri

Üreticilerin Vergi Dışılık Konusundaki Düşünceleri	**Sayı**	**%**
Vergi Dışı Bırakmadığını Düşünenler	80	80,00
Kısmen Vergi Dışı Bıraktığını Düşünenler	15	15,00
Vergi Dışı Bıraktığını Düşünenler	5	5,00
Toplam	**100**	**100,00**

Anket yapılan üreticilere devletin tarım kesimini vergi dışı bırakıp bırakmadığı konusundaki düşünceleri sorulduğunda çizelge 8.10'a göre %80'i devletin tarım kesimini vergi dışında bırakmadığını, %15'i kısmen vergi dışında bıraktığını düşündükleri anlaşılmıştır. Devletin tarım kesimini vergi dışında bıraktığını düşünenlerin oranı ise sadece %5'tir. Bu çizelgeye göre çiftçiler devletin tarım kesimini yeterince vergilendirdiğini düşünmektedirler.

Çizelge 8.11'te üreticilere elde ettikleri gelirlerinin % kaçını vergi olarak ödedikleri ile ilgili tahminleri sorulmuştur. Üreticiler genellikle muhasebe kayıtları tutmadıklarından ödedikleri vergilere ilişkin dekontları da pek saklamamaktadır. Bu nedenle gelirlerinin % kaçını vergi olarak ödediklerini belgelere dayandırarak değil, tahmini olarak belirtmektedirler. Bu tahminlerin yer aldığı çizelge 8.11'e göre üreticilerin %18'i gelirlerinin %7'sini, %17'si gelirlerinin %8'ini ve %32'si ise gelirlerinin %10'unu vergi olarak devlete verdiklerini belirtmektedirler.

Çizelge 8.11 Anket Yapılan Üreticilerin Gelirlerinin % Kaçını Vergi Olarak Ödedikleri

Ödenen Vergi Oranı (%)	**Sayı**	**%**
1	1	1,00
2	2	2,00
3	2	2,00
4	1	1,00
5	7	7,00
6	5	5,00
7	18	18,00
8	17	17,00
9	3	3,00
10	32	32,00
15	6	6,00
18	1	1,00
20	4	4,00
30	1	1,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.12 Üreticilerin Vergi Öderken Zorlanıp Zorlanmadıkları Hakkındaki Görüşleri

Vergi Ödemede Çekilen Zorluk Durumu	**Sayı**	**%**
Vergi Öderken Güçlük Çekiyorum	10	10,00
Öderken Güçlük Çekmiyorum	81	81,00
Kısmen Güçlük Çekiyorum	9	9,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.12'ye göre üreticilerin %81'i vergilerini öderken güçlük çekmediklerini, %10'u güçlük çektiklerini ve %9'u ise kısmen güçlük çektiğini belirtmektedir. Vergi ödemekten sıkıntı duymalarına rağmen vergi ödemede zorlanmadığını belirten çiftçilerin oranı %81 ile oldukça

yüksek bir orandır. Bunda stopaj yöntemiyle vergilendirilen çiftçilerin sayısının fazla olmasının etkili olduğu söylenebilir. Çünkü stopaj yoluyla vergilendirilen çiftçiler, her ürün satışlarında kaynakta kesinti yoluyla vergilendirildiklerinden vergi rakamı küçük miktarlarda olmaktadır. Gerçek usulde vergilendirilen çiftçi sayısı, tevkifatla vergilendirilenlere göre fazla olsaydı, vergi ödemede zorlanmadıklarını dile getirenlerin oranı bu kadar yüksek olmazdı. Çünkü gerçek usulde vergilendirilenler beyanname ile yıllık kazançları üzerinden toplu miktarlarda vergi ödemesinde bulunduklarından, ödenen vergi miktarları onları rahatsız edebilecektir.

Çizelge 8.13 Üreticileri Vergi Kaçırmaya İtebilecek Nedenler

Üreticilerin Görüşleri	**Sayı**	**%**
Vergi Oranlarının Yüksekliği	44	41,9
Gelir Düzeyinin Düşük Olması	24	22,9
Kişilerde Vergi Ödeme Ahlakı ve Bilincinin Yerleşmemiş Olması	13	12,4
Denetimin Yetersizliği	8	7,6
Devlete Duyulan Güvenin Eksikliği	5	4,8
Ödenen Vergiler Hizmet Olarak Geri Dönmediği İçin	5	4,8
Sık Sık Vergi Affı Beklentisinin Olması	4	3,8
Vergilemede Adaletsiz Davranıldığının Düşünülmesi	1	1,0
Vergi Kaçıranların Yeterince Cezalandırılmaması	1	1,0
Toplam	**105**	**100,00**

Not: Bazı Üreticiler Birden Çok Seçenek Belirtmişlerdir

Üreticileri vergi kaçırmaya iten nedenler sorulduğunda çizelge 8.13'e göre şu hususlar tespit edilmiştir. Üreticilerin %41,9'u vergi oranlarının yüksek olmasından, %22,9'u gelir düzeylerinin düşük olmasından, %12,4'ü vergi ödeme ahlakı ve bilincinin yerleşmemiş olmasından, %7,6'sı denetimin yetersizliğinden, %4,8'i ödenen vergilerin hizmet olarak geri dönmediğini düşündüklerinden vergi kaçırmaya yönelebileceklerini belirtmişlerdir.

Çizelge 8.14 Üreticilerin Vergilendirme Sisteminin Adil Olup Olmaması İle İlgili Görüşleri

Üreticilerin Görüşleri	**Sayı**	**%**
Vergilendirme Sistemi Adildir	5	5,00
Vergilendirme Sistemi Adil Değildir	88	88,00
Vergilendirme Sistemi Kısmen Adildir	7	7,00
Toplam	**100**	**100,00**

Üreticilere vergilendirme sistemini adil bulup bulmadıkları ile ilgili görüşleri sorulduğunda, %88 gibi büyük bir kesim vergilendirme sistemini adil bulmamaktadır. Üreticilerin %5'i ise vergilendirme sistemini adil bulmaktadır. Bu araştırmada vergilendirme sistemini adil bulmayan üreticilerin oranı %88 olarak tespit edilmiş olup, bu durum üreticilerce vergi kaçırma ve vergiden kaçınma için bir neden sayılabilmektedir.

Çizelge 8.15 Üreticilerin Vergi Ödemenin Kutsal Bir Görev Olup Olmadığı İle İlgili Düşünceleri

Üreticilerin Görüşleri	**Sayı**	**%**
Vergi Ödemek Kutsal Bir Görevdir	94	94,00
Vergi Ödemek Kutsal Bir Görev Değildir	3	3,00
Vergi Ödemek Kısmen Kutsal Bir Görevdir	3	3,00
Toplam	**100**	**100,00**

Üreticilere vergi ödemeyi kutsal bir görev olarak görüp görmedikleri ile ilgili görüşleri sorulmuştur. Çizelge 8.15'te de örüldüğü üzere %94'ü vergi ödemeyi kutsal bir görev olarak gördüğünü belirtmiştir. Bu sonuca göre anketin yapıldığı bölge üreticileri olan Tekirdağ Merkez İlçe üreticilerinde vergi bilinci yerleşmiş denilebilir.

Çizelge 8.16 Üreticilerin Alışverişleri Sırasında Fiş- Fatura İsteyip İstememesi Durumu

Fiş İsteme Durumu	**Sayı**	**%**
Fiş istiyorum	55	55,00
Fiş istemiyorum	35	35,00
Bazen istiyorum	10	10,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.17 Üreticilerin Fiş Vermeleri İçin Satıcıları Uyarıp Uyarmama Durumu

Fiş İçin Satıcıyı Uyarma Durumu	**Sayı**	**%**
Evet Uyarırım	13	13,00
Hayır Uyarmam	71	71,00
Bazen Uyarırım	16	16,00
Toplam	**100**	**100,00**

Üreticilere yaptıkları her türlü alış verişin ardından fiş-fatura isteyip istemedikleri sorulduğunda, çizelge 8.16'ya göre %55'i fiş- fatura istediğini, %10'u bazen istediğini ve %35'i ise fiş- fatura talep etmediğini belirtmektedir. Çizelge 8.17'ye göre de fiş vermedikleri zaman satıcıyı uyaranların oranı %13'tür. %7 'i ise satıcıları uyarmadıklarını belirtmektedir. Vergi ödemeyi kutsal bir görev olarak görenlerin sayısının yüksek olmasından dolayı bu üreticilerde vergi bilinci oluşmuştur. Ancak alış verişlerinde fiş isteme ve gerekirse satıcıları uyarma konusunda aynı derecede duyarlı olmadıkları söylenebilir.

Çizelge 8.18 Üreticilerin Vergilerin Gelecek Neslin Borç Yükünü Artırıp Artırmayacağı Konusundaki Görüşleri

Üreticilerin Görüşleri	**Sayı**	**%**
Evet Artırır	93	93,00
Hayır Artırmaz	4	4,00
Kısmen Artırır	3	3,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.18'de şimdi ödenmeyen vergilerin gelecek neslin borç yükünü artıracağı hususunda üreticilerin %93'ünün hem fikir olduğu tespit edilmiştir. Bu durum üreticilerin vergi ödemenin önemli olduğunu idrak ettikleri yani kendilerinde vergi bilincinin oluştuğunu gösteren bir bulgudur.

Çizelge 8.19 Üreticilerin Üretimlerini İlgilendiren Vergiler Hakkında Yeterince Bilgilerinin Olup Olmadığı

Üreticilerin Vergileri Hakkındaki Bilgilerinin Yeterliliği	**Sayı**	**%**
Evet Yeterince Biliyorum	22	22,00
Hayır Yeterince Bilmiyorum	49	49,00
Kısmen Biliyorum	29	29,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.20 Üreticilerin Günlük Yaşantılarında Hangi Tür Vergiler Ödediklerini Bilip Bilmedikleri

Üreticilerin Vergiler Hakkındaki Bilgisi	**Sayı**	**%**
Evet Biliyorum	25	25,00
Hayır Bilmiyorum	48	48,00
Kısmen Biliyorum	27	27,00
Toplam	**100**	**100,00**

Üreticilerin üretimlerini ilgilendiren tüm vergiler hakkında yeterince bilgilerinin olup olmadığı sorgulandığında, %49'unun yeterince bilgisinin olmadığı görülmüştür. Ayrıca üreticilerin üretimlerini ilgilendiren vergilerin dışında günlük yaşantılarında ödedikleri diğer vergiler hakkında da yeterli bilgiye sahip olmadıkları %48'lik bir oranla çizelge 8.20'den anlaşılmaktadır.

Çizelge 8.21'de devletin topladığı vergileri nerelere harcadığını bilmenin üreticileri vergi ödeme konusunda nasıl etkilediği sorulmuştur. Buna göre devletin vergi gelirlerini nerelere harcadığını bilmenin kendilerini vergi ödeme konusunda olumlu etkiler diyenlerin oranı %92'dir.

Bu tespite göre çiftçiler vergi gelirinin nerelerde kullanıldığını bildiklerinde devlete güvenlerinin daha da artacağını belirterek vergi ödeme konusunda daha titiz olabileceklerini belirtmektedirler.

Çizelge 8.21 Vergilerin Nerelere Harcandığının Bilinmesinin Üreticileri Vergi Ödemelerine Etkisi

Toplanan Verginin Nerede Harcandığının Bilinmesi	**Sayı**	**%**
Evet Olumlu Etkiler	92	92,00
Hayır Olumsuz Etkiler	3	3,00
Kısmen Olumlu Etkiler	5	5,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.22 Vatandaşların Vergilerini Tam Olarak Ödemediği Durumlarda Devlet Hizmetlerinin Aksayacağı Konusundaki Görüşleri

Vergi Ödenmediğinde Hizmetler Aksar mı	**Sayı**	**%**
Evet Aksar	90	90,00
Hayır Aksamaz	5	5,00
Kısmen Aksar	5	5,00
Toplam	**100**	**100,00**

Üreticilere, vatandaşların vergilerini tam olarak ödemediği durumlarda devlet hizmetinin aksayıp aksamayacağı konusunda görüşleri sorulmuştur. Anket uygulanan bu üreticilerin %90'ı devlet hizmetlerinin aksayacağı konusunda görüş bildirmişlerdir. Devlet hizmetlerinin aksamaması için tüm vatandaşların vergilerini tam olarak ödemeleri gerektiği hususundaki inançları bu üreticilerde vergi bilincinin oluştuğunun bir göstergesidir.

Çizelge 8.23 Üreticilere Göre Vergilerin Kamu Hizmeti Olarak Tekrar Vatandaşlara Dönüp Dönmediği Konusundaki Görüşleri

Vergiler Kamu Hizmeti Olarak Döner mi	**Sayı**	**%**
Evet Geri Dönüyor	12	12,00
Hayır Geri Dönmüyor	56	56,00
Kısmen Geri Dönüyor	32	32,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.24 Üreticilere Göre Devlet Harcamalarında Savurganlık Olup Olmadığı

Devlet Harcamalarında Savurganlık Var mı?	**Sayı**	**%**
Evet Savurganlık Yapılıyor	89	89,00
Hayır Savurganlık Yapılmıyor	3	3,00
Kısmen Savurganlık Yapılıyor	8	8,00
Toplam	**100**	**100,00**

Devletin topladığı vergilerin kamu hizmeti olarak tekrar vatandaşlara dönüp dönmediği konusundaki görüşleri incelenmiştir. %56'sı geri dönmediğini, %32'si de kısmen geri döndüğünü düşünmektedir. Bu bulgu ile üreticilerin, vergilerin kamu hizmetine dönüşmesine olan inançlarının zayıf olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Çizelge 8.24'te de devlet harcamalarında savurganlık olduğuna inananların oranı %89 olarak tespit edilmiştir. Bu durum üreticilerin devlete karşı olumsuz tepki hissetmelerine neden olmaktadır. Üreticilerin çoğunluğunun devletin harcamalarında savurgan davrandığını ve vergilerin kamusal hizmet olarak dönmediğini düşünmeleri üreticileri vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaya yönelten bir unsur olabilmektedir.

Çizelge 8.25 “Herkes vergi kaçırıyor ben de kaçırırım” Anlayışının Üreticiler Üzerindeki Etkisi

Üreticilerin Görüşleri	**Sayı**	**%**
Evet Etkilenirim	16	16,00
Hayır Etkilenmem	67	67,00
Kısmen Etkilenirim	17	17,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.25'te de görüldüğü üzere "herkes vergi kaçırıyor o halde ben de kaçırırım" diyen üreticiler anket uygulanan üreticilerin %16'sını oluşturmaktadır. Buna karşın "'herkes vergi kaçırıyor ben de kaçırırım" anlayışından etkilenmeyenlerin oranı %67'dir.

Çizelge 8.26 Üreticilerin Vergi Tanımı Hakkındaki Görüşleri

Üreticilerin Görüşleri	**Sayı**	**%**
Bir Yüktür	69	35,00
Kamu Hizmetlerinin Karşılığıdır	46	24,00
Bir Ödevdir	35	18,00
Bireylerin Faaliyetlerini Genişletmelerini Engelleyen Bir Uygulamadır	28	14,00
Zorunlu Bir Ödemedir	19	9,00
Toplam	**197**	**100,00**

Not: Bazı Üreticiler Birden Çok Seçenek Belirtmişlerdir

Çizelge 8.26'da üreticilerden vergiyi tanımlamaları istenmiş ve bu konuda elde edilen bulgular sıralanmıştır. Üreticilerin %35'i vergiyi vatandaşların üzerinde bir yük olarak görmekte, %24'ü kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görmekte, %18'i de bir ödev olarak, %14'ü vergiyi bireylerin faaliyetlerini genişletmelerini engelleyen bir uygulama olarak ve %9'u da zorunlu bir ödeme olarak algılamaktadır.

Çizelge 8.27 Herkesin Vergisini Tam Olarak Ödeyip Ödemedikleri Konusunda Üreticilerin Görüşleri

Üreticilerin Görüşleri	**Sayı**	**%**
Herkes Vergisini Tam olarak Ödemiyor	87	87,00
Herkes Vergisini Ödüyor	11	11,00
Vergiler Kısmen Ödeniyor	2	2,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.28 Çiftçilerin Vergilerini Tam Olarak Ödeyip Ödemediklerine İlişkin Düşünceleri

Üreticilerin Görüşleri	**Sayı**	**%**
Evet Tam Olarak Ödüyorum	91	91,00
Hayır Tam olarak Ödemiyorum	5	5,00
Kısmen Ödediğimi Düşünüyorum	3	3,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çiftçilere, herkesin vergisini tam olarak ödeyip ödemedikleri konusunda görüşleri sorulduğunda, %87'si herkesin vergisini tam olarak ödemediğine inandıklarını vurgulamaktadır. Üreticiler kendilerinin dışındaki kişilerin vergilerini tam olarak ödediklerine inanmamakta ve Çizelge 8.28'de de görüldüğü üzere kendilerinin vergilerini tam olarak ödediklerini düşünmekte olup, böyle düşünenlerin oranı %91'dir.

Çizelge 8.29 Devletin Çiftçilerden Vergiyi Tam Olarak Toplayıp Toplayamadığı Konusunda Çiftçilerin Düşünceleri

Devlet Çiftçilerden Vergiyi Tam Olarak Toplayabiliyor mu	**Sayı**	**%**
Evet Toplayabiliyor	78	78,00
Hayır Toplayamıyor	13	13,00
Kısmen Toplayabiliyor	9	9,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çiftçilere, devletin kendilerinden vergilerini eksiksiz olarak toplayıp toplayamadığı konusunda görüşleri sorulmuştur. %78'i devletin çiftçilerden vergiyi tam olarak toplayabildiğine inandıklarını belirtmişlerdir.

Çizelge 8.30 Devletin Çiftçinin Vergi Kaçırmasını Önleyip Önleyemeyeceği Konusunda Üreticilerin Görüşleri

Üreticilerin Görüşleri	**Sayı**	**%**
Evet Önleyebilir	85	85,00
Kısmen Önleyebilir	11	11,00
Hayır Önleyemez	4	4,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çiftçilerin vergi kaçırmasını devletin önleyip önleyemeyeceği konusunda üreticilerin görüşleri sorulduğunda % 85'i önleyebileceğini belirtmekte ve %11'i ise kısmen önleyebileceğini belirtmektedir.

Çizelge 8.31 Ülkemizde Vergisini Tam Olarak Ödemeyen Bir Kesimin Olmasının, Üreticiler Üzerindeki Etkileri

Vergilerin Ödenmemesinin Üretici Üzerindeki Etkisi	**Sayı**	**%**
Vergi Ödeme Şevkimi Kırar	83	83,00
Olumlu ya da Olumsuz Beni Etkilemez	9	9,00
Beni Vergi Kaçırmaya iter	5	5,00
Bende Daha Çok Vergi Ödeme İsteği Uyandırır	3	3,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.31'de ülkemizde vergisini tam olarak ödemeyen bir kesimin olmasının üreticiler üzerinde ne tür etkiler yaratacağı üreticilere sorulmuştur. Buna göre şu bulgular elde edilmiştir: %83'ü vergi ödemeyen kesimin olmasının vergi ödeme şevkini kıracağını, %9'u hiçbir şekilde etkilenmeyeceğini, %5'i kendisini vergi kaçırmaya iteceğini, %3'ü de kendisinde daha çok vergi ödeme isteği uyandıracağını belirtmişlerdir. Anket uygulanan 100 üreticiden 83'ünün vergisini tam olarak ödemeyen bir kesimin olmasının kendilerinin vergi ödeme şevkini kıracağını vurgulamaları, üreticilerin vergi ile ilgili algılarını ve tutumlarını olumsuz yönde etkileyebileceğini göstermektedir.

Çizelge 8.32 Vergisini Tam Olarak Ödeyen Vergi Yükümlüsünün Günümüz Şartlarında Durumunun Ne Olacağı Konusundaki Görüşleri

Vergisini Tam Ödeyen Mükellefin Durumu Ne Olur	**Sayı**	**%**
Vergi Yükümlüsü Manevi Yönden Kendini Huzurlu Hisseder	67	67,00
Ekonomik Yönden Zorlanacağı İçin Yeni Atılımlar Yapamaz	17	17,00
Vergi Yükümlüsünün Toplumda Saygınlığı Artar	11	11,00
Vergi Yükümlüsü Birkaç Yıl İçinde İflas Eder	5	5,00
Toplam	**100**	**100,00**

Üreticilere, vergisini tam olarak ödeyen vergi yükümlüsünün günümüz şartlarında durumunun ne olacağı konusunda görüşlerini belirtmeleri istenmiştir. Çizelge 8.32'de bu konu ile ilgili görüşleri şöyle sıralanmıştır: %67'si, vergi yükümlüsünün kendisinden manevi yönden huzurlu hissedeceğini belirtmiştir. %17'si vergi yükümlüsünün ekonomik yönden zorlanacağı için yeni atılımlara girişemeyeceğini, %11'i vergi yükümlüsünün toplumda saygınlığının artacağını ve %5'i de birkaç yıl içinde iflas edebileceğini belirtmiştir. Anket yapılan üreticilerden %67'si gibi yüksek bir oranın vergisini tam olarak ödeyenin kendisini manevi yönden huzurlu hissedeceğini belirtmesi, bu çiftçilerde vergi bilincinin olduğunun bir göstergesi sayılabilir.

Çizelge 8.33 Kamu Giderlerini Karşılayabilmek için Devlet Sizce Nasıl Gelir Elde Etmeli Hakkında Üreticilerin Görüşleri

Devlet Gelirini Nasıl Elde Etmeli	**Sayı**	**%**
Denetim Artırılmalıdır	52	52,00
Devlet Harcamalarını Kısmalıdır	47	47,00
Yeni Vergiler Koymalıdır	–	–
Borçlanmalıdır	1	1,00
Toplam	**100**	**100,00**

Üreticilere devletin kamu gelirlerini elde etmesi ile ilgili görüşleri çizelge 8.33'te belirtilmektedir. Üreticilerin %52'si devletin kamu gelirlerini ede edebilmesi için, denetimlerin artırılması gerektiğini savunurken, %47'si harcamalarını kısması gerektiğini vurgulamaktadır. Üreticiler, denetimlerin artırılması gerektiğini vurgulayarak, vergi vermeyen kişilerin vergi ödeme konusunda zorlanması gerektiğini savunmaktadır. Devletin harcamalarını kısmasını isteyen kesim de bu harcamaları fazla bulmakta olup devlete bu konuda güven duymak istemektedirler. Kamu gelirlerinin elde edilebilmesi için devletin yeni vergiler koyması düşüncesinde olan hiçbir üretici bulunmadığından, üreticilerin vergiden hiç hoşlanmadıkları durumu ortaya çıkmaktadır.

Çizelge 8.34'te vergi kaçıranlara ne gibi cezalar verilmesi gerektiği konusunda üreticilere düşünceleri sorulmuştur. Üreticilerin %53'ü para cezası verilmesini, %27'si hapis cezası verilmesini, %11'i topluma teşhir edilmesini, %6'sı ticaretten men edilmesini, %2'si iş yeri kapatma cezası verilmesini, %1'i ise vergi kaçırmanın cezasının olmamasını savunmuştur.

Çizelge 8.34 Vergi Kaçıranlara Ne Gibi Cezalar Verilmesi Gerektiği Konusunda Üreticilerin Düşünceleri

Vergi Kaçıranlara Hangi Cezalar Verilmeli	**Sayı**	**%**
Para Cezası Verilmeli	53	53,00
Hapis Cezası Verilmeli	27	27,00
Ticaretten Men Edilmeli	6	6,00
İş Yeri Kapatma Cezası Verilmeli	2	2,00
Topluma Teşhir Edilmeli	11	11,00
Vergi Kaçırmanın Cezası Olmamalı	1	1,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.35 Devletin Vergi Aflarına Sık Sık Başvurması Hakkında Üreticilerin Görüşleri

Üretici Görüşleri	**Sayı**	**%**
Evet Sık Sık Af Çıkarılmalıdır	27	27,00
Hayır Hiç Çıkarılmamalıdır	59	59,00
Bazen Çıkarılabilir	14	14,00
Toplam	**100**	**100,00**

Çizelge 8.35'te devletin vergi aflarına sık sık başvurması hakkında üreticilere görüşleri sorulmuştur. Üreticilerin %59'u hiç af çıkarılmaması, %27'si ise sık sık çıkarılması gerektiği düşüncesinde olduklarını belirtmişlerdir.

Çizelge 8.36 Devletin Yaptığı Vergi Denetimlerini Üreticilerin Yeterli Bulup Bulmadıkları

Üretici Görüşleri	**Sayı**	**%**
Evet Denetimler Yeterli	30	30,00
Hayır Denetimler Yetersiz	61	61,00
Denetimler Kısmen Yeterli	9	9,00
Toplam	**100**	**100,00**

Devletin yaptığı vergi denetimlerini yeterli bulup bulmadığı konusunda üreticilerin görüşlerinin izlendiği bu çizelgeye göre %61'i denetimleri yetersiz bulmaktadır.
%30'u ise denetimleri yeterli bulmaktadır.

9 SONUÇ ve ÖNERİLER

Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe Örneği başlığını taşıyan bu çalışma ile Türkiye'de tarım kesiminin nasıl vergilendirildiği ve tarım kesiminin ne düzeyde vergi bilincine sahip olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bilindiği üzere devletin kamusal hizmetleri yerine getirebilmesi için gelir kaynaklarına gereksinimi vardır. Bu gelir kaynakları içinde en önemli payı vergiler oluşturmaktadır. Tarım kesiminin de diğer kesimler gibi vergi ilkelerinden olan eşitlik ve genellik ilkesine göre vergi ödeme yükümlülüğü vardır. Bu ilke doğrultusunda tarım kesiminin vergilendirilmesi de önem kazanmaktadır.

Yapılan bu tez çalışması ile aşağıda belirtilen durumlar tespit edilmiştir:

- Türkiye'de tarım kesiminin vergilendirilmesi 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu gereğince yapılmaktadır.

- 1998 yılından itibaren yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda tarım kesiminin vergilendirilmesi hususunda düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanundan önce tarım kesimi gerçek usul ve götürü usul yöntemleriyle vergilendirilmiştir. Ayrıca küçük çiftçi muaflığı da uygulanmıştır. 1998'den sonra bu kanunla küçük çiftçi muaflığı uygulamasına son verilerek tüm tarım kesiminin vergi kapsamına alınması sağlanmıştır.

- 4369 Sayılı Kanundan önce uygulanan götürü gider usulünde vergi hesaplaması iki yöntemle yapılmıştır. Bunlar; hasılattan gerçek giderlerin indirilmesi ve hasılattan emsal götürü giderin indirilmesi yöntemidir. Hasılattan gerçek giderlerin indirilmesi yönteminde çiftçi hasılatından yaptığı tüm giderleri düşmekte kalan kazancı üzerinden vergi ödemekte idi. Hasılattan emsal götürü giderin indirilmesi yönteminde ise devlet çiftçinin bitkisel ürünleri için %70, hayvansal ürünleri için %80 gider yaptığını varsayarak, kazancının sadece %30-%20'lik kısmı üzerinden vergi almakta idi. Götürü usulde vergilendirilen çiftçilerin hemen hepsi emsal götürü gider indirimi yöntemini benimsemişlerdir. Böylece devlet, çiftçiden daha fazla vergi alabilecekken hasılatın ancak %30-%20'sinden vergi alarak, daha az vergi tahsil etmeye razı olmuştur. Dolayısıyla götürü usulde vergilendirilen çiftçiler de az vergi ödedikleri için bir nevi küçük çiftçi muaflığı gibi vergi dışında bırakılmışlardır.

- Çiftçinin küçük çiftçi muaflığından yararlanabilmesi G.V.K md. 53'te belirtilen yıllık satış hasılatı tutarlarına bağlanmış idi. Çiftçiler küçük çiftçi muafiyetinden yararlanmak ya da

gerçek usul yerine götürü usulde vergiye tabi olmak için satışlarını belgelendirmemeye bu şekilde hasılatlarını gizlemeye çalışmışlardır. Satışların kayıt dışında kalmasını önlemek için 4369 Sayılı Kanun ile tarım kesiminin vergilendirilmesinde hasılat ölçüsü tamamen kaldırılmıştır. Hasılat ölçüsünün yerine işletme büyüklüğü ölçüleri esas alınmıştır.

- 4369 Sayılı Kanun ile 1998'den itibaren zirai kazançların vergilendirilme esasları bütünüyle değiştirilmiş, küçük çiftçi muaflığı ve götürü usulde vergilendirilme kaldırılmış, tevkifat (kesinti) suretiyle vergilendirme temel bir vergilendirme şekli olmuştur. Tevkifatla vergilendirilen çiftçilerin yanı sıra G.V.K'nun 54. maddesinde yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini aşan veya bir biçerdövere ya da bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olan yahut on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesi benimsenmiştir.

- Yapılan düzenlemeler ile, çiftçilerin zirai ürün satışlarıyla zirai faaliyet çerçevesinde yaptıkları hizmetler karşılığında aldıkları bedellerin tamamı tevkifat (stopaj) yoluyla vergilendirilmektedir. Tevkifat yapılması açısından çiftçinin kazancının gerçek usulde tespit edilip edilmemesinin önemi bulunmamaktadır. İster stopajla, isterse gerçek usulde vergilendirilsin çiftçilerin zirai ürün ve hizmet satışları üzerinden stopaj kesintisi yapılmaktadır. Ancak tevkifat, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler açısından nihai vergileme olurken, kazancı gerçek usulde tespit edilen çiftçiler tevkifat ile yaptıkları ödemeleri beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsup etmek imkanına sahiptirler.

- Tevkifat usulüyle vergilendirme ile çiftçinin vergi dairesi ile muhatap olma işi vergi sorumlularına verilmiştir. Çiftçiden ürün alanlar vergi sorumluları olup, stopaj yapma maliyeti kendilerine aittir. Böylelikle gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler vergi ile ilgili formalitelerden kurtulmuş olmaktadır.

- Tevkifat usulüyle vergilendirilen çiftçilerin defter tutma sorumlulukları yoktur. Herhangi bir beyanname de vermezler. Sadece yaptıkları satışlar için aldıkları müstahsil makbuzlarını almak ve saklamak zorundadırlar. Müstahsil makbuzları üzerinden de G.V.K'nun 94. maddesinde belirtilen oranlara göre stopaj kesintileri yapılmaktadır. Buna göre; çiftçiden satın alınan hayvansal ürünler ve kara-su avcılığı mahsullerinden ticaret borsalarında tescil ettirilenler için %1 oranında, zirai ürünlerden ticaret borsalarında tescil ettirilenler için %2 oranında stopaj uygulanmaktadır. Eğer alıcı, çiftçiden aldığı ürünleri ticaret borsasına tescil ettirmeyecekse hayvansal ürünlerde %2, zirai ürünlerde %4 oranında tescil ettirilerek satın alınan ürünlerde

stopaj oranının tescil edilmeyenlere göre yarı yarıya düşürülmesi şeklinde yapılan düzenleme, ürünlerin kayıt dışı kalmasını engelleyecek bir düzenlemedir.

- Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ya zirai işletme hesabı esasına ya da bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. İşletme hesabı esasını tercih edenler Zirai İşletme Defteri'ni, bilanço esasını tercih edenler ise Yevmiye Defteri, Defter-i Kebir ile Envanter ve Bilanço Defteri'ni tutmak zorundadırlar. Yapılan düzenleme ile gerçek usulde vergilendirilen çiftçilere esas olarak Zirai işletme esasına göre defter tutma sorumluluğu verilmiş, ancak dileyen çiftçilere bilanço esasına göre defter tutma serbestliği tanınmıştır. Yapılan bu çalışmada Tekirdağ Merkez İlçe ve diğer ilçelerinde çiftçilerin işletme hesabı esasına göre defter tuttukları tespit edilmiş, bilanço esasına göre defter tutan çiftçi bulunamamıştır. Tekirdağ Tarım İl Müdürlüğü'nün 2009 yılı tarım raporunda Tekirdağ ve ilçelerinde 1044 tane biçerdöver olduğu belirtilmiştir. Araştırmada biçerdövere sahip zirai işletmelerin tamamına yakınının biçerdöver işletmesi ticaret ünvanı ile faaliyet gösterip hem başka çiftçilerin tarlalarını biçerek gelir elde ettikleri hem de kendi arazilerinde ziraat yaptıkları tespit edilmiştir. Bu biçerdöver işletmelerinin de zirai işletme esasına göre defter tuttukları yapılan araştırmada tespit edilmiştir.

- Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler Muhtasar, KDV ve Yıllık Gelir Vergisi Beyannameleri düzenlemek zorundadırlar. Gerçek usulde vergilendirilen diğer ticari kazanç sahipleri, serbest meslek kazanç sahipleri Muhtasar Beyannamelerini üçer aylık dönemler halinde verebilirlerken (işyerlerinde on kişiden fazla işçi çalıştıran işyerleri, aylık düzenlemek zorundadırlar), gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler aylık vermek zorundadırlar. Zirai kazançların temel vergilendirme şekli stopaj olduğu için devlet, stopajları aylık takip etmek istemektedir. Bu nedenle çiftçiler, Muhtasar Beyannamelerini üçer aylık dönemler şeklinde verememektedirler. Ayrıca gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, Geçici Vergi ödemekten muaf tutulmuşlardır. Dolayısıyla Geçici Vergi Beyannamesi de düzenlememektedirler.

- Tekirdağ Defterdarlığı'ndan alınan bilgiye göre Tekirdağ Merkez ve ilçelerinde zirai kazanca tabi mükellef sayısı 2010 eylül ayı itibari ile 1083 kişidir. Bunların 156'sı Tekirdağ Namık Kemal V.D ve Süleymanpaşa V.D'ne, 838'i Çorlu V.D'ne, 88'i Hayrabolu V.D'ne ve 1'i Şarköy V.D'ne kayıtlı mükelleflerdir. Vergi dairelerine kayıtlı olan zirai kazanca tabi bu mükellefler gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler olup, bu rakamların içinde tevkifatla vergilendirilen çiftçiler bulunmamaktadır. Tevkifatla vergilendirilen çiftçilerin defter tutmak, beyanname vermek gibi vergi dairesine karşı sorumlulukları bulunmadığından vergi dairelerinden

bilgilerine ulaşmak mümkün olamamaktadır. Tevkifatla vergilendirilen çiftçi sayılarına tam olarak Tarım İl Müdürlüğü'nde bulunan çiftçi kayıt sisteminden de ulaşılamamaktadır. Çiftçi kayıt sisteminde sadece bitkisel üretimde bulunan çiftçiler kayıtlı olup, hayvancılıkla uğraşan çiftçiler bu sisteme kayıtlı bulunmamaktadır. Ticaret borsasında da müstahsil makbuzlarını tescil ettirenler gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ya da ticari kazanç sahipleri olduğu için yine buradan da tevkifatla vergilendirilen çiftçi sayısına ulaşılması son derece güçtür.

- Ayrıca, zirai faaliyette bulunmalarına rağmen bazı çiftçilerin Limited Şirket şeklinde ortaklık kurdukları, şirket oldukları için de faaliyetlerinin zirai kazanç yerine, ticari kazanca göre vergilendirildikleri de tespit edilmiştir.

Vergilendirme ile ilgili olarak yapılan bu tespit ve önerilere ilave olarak şu düşünceler de eklenebilir:

KDV sisteminin yapısı, stopaj yoluyla vergilendirilen çiftçiler için sıkıntı yaratmaktadır. Çünkü bu çiftçiler, kullandıkları girdiler için KDV ödemekte; ancak satışlarında KDV tahsilatı yapamadıkları için KDV mahsup işlemini yapamamaktadırlar. Halbuki gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler fatura düzenlediklerinde, satışları için KDV tahsil edebilmekte ve alımları için ödedikleri KDV'den mahsup işlemi yapabilmektedirler. Bu durumda tevkifata göre vergilendirilen çiftçiler KDV'ni yüklenmektedirler. Ayrıca ister gerçek usulde vergilendirilsin isterse tevkifatla vergilendirilsin çiftçiler kullandıkları girdiler için %18 oranında KDV ödemekte iken satışlarında %1 oranında KDV tahsil etmektedirler. Çiftçilerin girdilerini temin için katlandıkları %18'lik KDV oranı yüksek bir oran olup, bu oranın %1'e kadar indirilmesi tarımsal faaliyetleri destekleme açısından olumlu bir adım olabilecektir.

- Ticari kazanç ya da serbest meslek kazanç sahiplerinden aynı zamanda zirai kazançla da vergilendirilen mükellefler olabilmektedir. Bu mükelleflerden bazıları tarımsal kazançlarda vergilendirme külfetinin zor olmadığı durumlarda, diğer kazançlarının bir kısmını zirai kazanç gibi göstererek vergi kaçırmaya çalışabilirler. Bu nedenle zirai kazançların vergilendirilme esaslarının ticari veya serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine göre avantajlı hale getirilmemesi gereklidir.

- Vergide eşitlik ve genellik ilkesi gereğince tarım kesiminin de diğer kesimler gibi vergiye tabi olması gereklidir. Bu doğrultuda 4369 Sayılı Kanunla verginin hiç alınmadığı küçük çiftçi muaflığı ve az vergi toplanılmasına neden olan götürü usul uygulamalarına son verilmiştir. Bu uygulamaların yerine getirilen tevkifatla vergilendirme yöntemi vergilendirme işleminin tüm

tarım kesiminin tabanına yayılmasında etkili olmuştur. Tevkifatla vergilendirme yöntemi tarım kesiminin tamamını vergi kapsamına dahil ettiğinden olumlu bir uygulama olarak kabul edilebilir.

- Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler için zirai işletme esasına göre defter tutma esas olarak getirilmiş, çiftçiler bilanço esasına göre defter tutma konusunda zorlanmamıştır. Devlet bilanço esasını zorunlu kılmayarak çiftçilerin işlerini kolaylaştırmıştır. Zirai işletme esasına göre defter tutmak basit olup, kapsamlı muhasebe bilgisi gerektirmemektedir. Bu esasa göre kayıtlarını kendisi tutabilen çiftçiler böylelikle muhasebeci tutma maliyetinden kurtulmuş olabilmektedir. Ancak gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerden işlem hacimleri büyük olanların maliyet muhasebesi uygulamasını kendilerinin yapması zor olabilmektedir. Bu gibi çiftçilerin ve isterlerse işletme esasına göre defter tutan çiftçilerin, muhasebe işlemlerini yürütmek, belgelerini takip ederek defter tutma külfetinden kurtarmak ve muhasebeci ücreti ödememeleri konusunda onlara destekte bulunmak amacıyla tarımsal muhasebe kooperatifleri kurulabilir.

Vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın en aza indirilerek vergi bilincinin yerleştirilebilmesi için her şeyden önce yapısal bazı sorunların çözümü gerekmektedir. Bu sorunlar ve sorunlara ilişkin öneriler de aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Mükellefleri vergi kaçırmaya iten nedenlerin başında yoksulluk ve gelir dağılımındaki adaletsizlik gelmektedir. Gelir dağılımının adaletsiz olduğu ülkelerde bireyler daha iyi bir yaşam amacıyla gelirlerinin düşmesini istememekte refah seviyelerini artırmak için vergi kaçırmaya doğru eğilim göstermektedirler.

- Mükelleflerin, kamu harcamalarının gereksiz olduğunu şeffaf olmadığını ve fazla vergi verdiklerini düşünmeleri devlete bağlılıklarını olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Devletin şeffaf olması, bireylerin ödedikleri verginin doğru yerlerde kullanıldığına inancının olması, kısaca devlete güven duyması vergi bilincinin güçlenmesini sağlayabilecektir. Vatandaşların devlete güven duymalarını sağlayabilmek için devletin yaptığı harcamaların nerelere, ne kadar olduğunu kurumları aracılığıyla halka duyurması da vergi bilincinin yerleştirilmesine katkıda bulunacaktır.

- Toplanan vergi gelirlerinin etkin bir şekilde kullanılmaması, rüşvet, adam kayırma, yolsuzlukların yaygın olması ve kamu kaynaklarının israf edilmesi, vergi ödeyenlerin vergi bilinci ve ahlakının zayıflamasına neden olabilmektedir. Özellikle işsizliğin arttığı ülkelerde, toplumdaki ahlaki değerler önemini yitirmektedir. İnsanların çoğu geçim derdine düşmekte, ayıp

sayılabilecek haller artık sıradan hale gelmekte ve yadırganmamaktadır. Toplumda vergi ödemenin milli bir görev olduğu çok küçük yaşlardan itibaren benimsetilmeli, aynı zamanda vergi kaçırmanın çok büyük bir ayıp ve suç olduğu düşüncesi de yerleştirilmelidir.

- Uygulanan vergi cezaları düşük düzeyde olduğu zaman mükellefler için caydırıcı olmamaktadır. Karşılaştığı vergi cezasının tutarı, yaptığı faaliyetin vergilendirilmemesinden dolayı elde ettiği kazançtan daha düşük olduğu sürece kişiler vergi kaçırma riskini göze alabileceklerdir. Vergi kaçırmanın önüne geçebilmek için vergi suç ve cezaları ile ilgili yasalar iyi şekilde düzenlenmeli ve vergi cezalarının caydırıcılık gücünü azaltan uzlaşma müessesesi kaldırılmalıdır.

- Vergi affı mükellefin vergiye uyumunu etkileyen önemli bir faktördür. Vergi affi, daha ağır cezalarla desteklenmek üzere bir defalık kaçakçılığı önlemek için uygulanırsa kayıt dışı sektörün kayıt içine alınmasını sağlayabileceğinden olumlu bir uygulama olarak görülebilir. Ancak afların tekrarlanabileceğinin beklentisi içinde olan mükelleflerin vergi uyumu olumsuz yönde etkilenebilecektir. Bu durum aynı zamanda vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflerin de kendilerini kötü hissetmelerine ve vergiye uyumlarının azalmasına neden olabilecektir. Vergi aflarının mükelleflerin vergi bilincini olumsuz yönde etkilememesi için, af uygulamalarının normal bir uygulama olmadığı ve tekrarının olmayacağı yönünde ciddi mesajlar verilmeli, bu doğrultudaki kararlılık ortaya konmalı ve uygulanmalıdır. Bunların yanı sıra çıkarılan af yasalarında da tek taraflı düzenlemelere gidilmemeli, vergisini zamanında ödeyen mükelleflere de bir sonraki vergi döneminde belli bir oranda indirim yapılarak ödüllendirilmeleri sağlanmalıdır.

- Vergi denetimlerinin sayısının yüksekliği ile vergi bilinci arasında güçlü bir pozitif ilişki vardır. Mükelleflerin her an denetlenebileceklerini bilmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini artıracaktır. Vergi cezalarının yaptırımı ne kadar ağır olursa olsun yakalanma tehlikesi olmayan mükellef bu cezalardan etkilenmeyecektir. Türkiye'de vergi denetim işi tek bir kurum aracılığıyla değil, dört ayrı denetim birimi ile yerine getirilmektedir. Bu durum birimlerin kendi aralarında çekişmelerine, zaman ve enerji kaybına neden olabilmektedir. Anlaşmazlıklar yüzünden yazışmalar aylarca sürmekte bu da denetimlerin verimliliğini yeni denetimlere geçiş zamanı gecikmektedir. Bu nedenle denetimlerin tek bir merkeze bağlı olarak yürütülmesi vergi denetimlerinin etkinliğini artırabilecektir.

- Vergi kayıplarının önlenmesinde önemli sayılan faktörlerden biri de muhasebecilerin vergi bilincine sahip olarak mesleklerini icra ettirmeleridir. Türkiye'de mükellefler, muhasebecilerinden genellikle kendileri için en az vergiyi çıkartmalarını istemektedirler. Muhasebeciler de müşterilerini memnun etmek için onların mümkün olduğunca az vergi vermesini sağlayacak muhasebe kayıtları yapmaya çalışırlar. Vergi gibi kutsal ve önemli bir konuda muhasebecilerin titiz olması ve devlete karşı bu görevlerini hakkıyla yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu amaçla muhasebeci olmak isteyenlerin mesleki yeterlilik sınavlarının yanı sıra vergi ile ilgili bir eğitime de tabi tutulmaları faydalı olabilecektir. Ayrıca muhasebecilerin denetimlerinin de mutlaka sıklıkla yapılması gerekmektedir.

- Vergi oranları arttıkça mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarı dolayısıyla üstlenilen vergi yükü artmaktadır. Vergi yükünün artması kullanılabilir gelir seviyesini azaltmakta ve mükellef açısından daha az tüketim, tasarruf, yatırım ve risk alma anlamına gelmektedir. Mükellef gelirindeki kaybı telafi etmek için daha fazla çalışmak yerine tüketimini kısmakta üretimden vazgeçmektedir. Ayrıca vergilerini geç ödeme ya da vergiden kaçınma davranışlarına yönelebilmektedir. İşte bu nedenle vergi sisteminde vergi oranları ile ilgili yapılan düzenlemeler mükellefin vergi yükünü fazla hissetmesini engelleyecek yönde planlanmalı, bu oranlar oldukça düşük düzeyde tutulmalıdır.

- Bazı vergi türleri özelliği gereği bireylerin ödeme gücünü dikkate almayan vergilerdir. Dolaylı vergiler, bu tür vergilerden olup Türkiye'de vergi gelirleri içerisinde %70'lik gibi oldukça yüksek bir oranda seyretmektedir. Dolaylı vergi türlerinden olan KDV oranlarının yüksek olması Türkiye'de fatura-fiş pazarlığını hızlandırmakta ve belgesiz alış verişi yaygınlaştırmaktadır. Dolayısıyla KDV oranlarının düşürülmesi ile bireyler satın aldıkları her mal ve hizmette karşılarına çıkan KDV gibi bir vergiyi kendilerine yük olarak görmeyeceklerdir. Bu taktirde vergilerini rahatlıkla ödeyip, vergiye karşı antipati de duymayacaklardır.

- Mükelleflerin vergiye karşı olumsuz tepkilerinin en büyük gerekçesi, mükellefler tarafından adil bulunmayan vergi algılamasıdır. Vergilemede bazı kişi ve gruplar vergiden muaf tutularak, bunlara ayrıcalıklı davranılması, kendilerine haksızlık yapıldığına inanan mükelleflerin vergiye karşı olumsuz tepki göstermelerine neden olacaktır. Bu nedenle verginin belirli bir kesimden değil, toplumun bütün kesimlerinden mali güçleri ile orantılı olarak alınması gerekmektedir. Böylelikle vergilemede adalet ilkesinin gerekliliği yerine getirilmiş olacaktır.

- Türkiye'de idari alanda bürokrasi fazlalığı ile karşılaşıldığı gibi vergi dairelerinde de bürokrasi fazlalığı göze çarpmaktadır. Mükelleflerin vergi daireleri ile ilgili işlemleri uzun sürebilmektedir. Mükelleflerin işlemlerinin uzun sürmemesi ve eksiksiz olması için vergi daireleri personelinin eğitiminin yeterli olması gerekmektedir. Ayrıca teknolojinin tüm imkanlarından yararlanılarak mükelleflere etkin hizmet verilmelidir. Türkiye'de son yıllarda bu konuda olumlu bir adım atılmış olup, mükelleflerin elektronik ortamda beyanname gönderme, bankalara ödeme yapma gibi işlemleri kolaylaştırılmıştır. Ayrıca mükelleflerin bilgilerine daha çabuk ulaşılması, dosyalama işlemlerinin düzeni sağlanarak idari personelin daha verimli çalışmasının da önü açılmıştır. Böylelikle idari personelin bürokrasi yükü azaltılarak, mükelleflerin vergileme faaliyetlerini daha doğru şekilde takip etmeleri sağlanmıştır.

- Türkiye'de vergi mevzuatının karmaşık olması ve vergi kanunlarında sık sık değişikliğe gidilmesi kanunların mükellefler tarafından anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini zorlaştırmaktadır. Bu durum vergi bilincinin oluşmasını engellemekte, mükelleflerin ödev ve sorumluluklarını zamanında ve tam olarak yerine getirmelerine engel olabilmektedir. Türk Vergi Sistemi'nde yaşanan bu sorunlar, vergi sisteminin yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç olduğunu göstermektedir. Yapılacak olan değişikliklerle vergi kanunları kendi içerisinde tutarlı, boşluklara yer vermeyen, basit, sade ve anlaşılabilir hale getirilmelidir.

- Mükelleflerin yaşı, cinsiyeti, eğitimi gibi sosyal ve demografik özellikleri vergi ödeme davranışını etkileyebilmektedir. Yapılan çalışmalarda, erkeklerin kadınlara, evli çiftlerin bekarlara, gençlerin de yaşlılara oranla daha fazla vergi kaçırma eğiliminde olduğu saptanmıştır. Ayrıca bireylerin eğitim ve öğretim düzeyi ile vergi bilinci arasında doğru orantılı ilişki vardır. Eğitim düzeyi yüksek olan mükellefler yasaları daha kolay anlamakta ve yapılan değişikliklere daha kolay uyum sağlayabilmektedir. Bu nedenle küçük yaşlardan itibaren vergi ile ilgili eğitim verilerek, vergiye karşı daha bilinçli ve daha sorumlu bireylerin yetiştirilmesi devletin görevi olmalıdır.

Vergi bilinci ile ilgili olan bu çalışmada anket yönteminden yararlanarak, Tekirdağ İli Merkez İlçede hedef kitle olarak belirlenen çiftçilerin vergi ile ilgili algı ve tutumları ölçülmeye çalışılmıştır. Buna göre aşağıdaki bulgular elde edilmiştir:

- Anket yapılan üreticilerin %75'i sadece bitkisel üretim, %23'ü hem bitkisel üretim hem hayvansal üretim, %2'si de hayvansal üretim faaliyetinde bulunmaktadır. Tarımsal faaliyetlerinin başlıcalarını buğday ve ayçiçeği oluşturmaktadır. Bu çiftçilerin arazi varlıkları incelendiğinde

%40'ının 101-150 dekar arasında, %23'ünün ise 51-100 dekar arasında araziye sahip oldukları görülmüştür.

- Üreticilere vergiyi nasıl algıladıkları sorulmuştur. Üreticilerin %35'i vergileri kendileri için bir yük, %24'ü ise kamu hizmetlerinin karşılığı olarak gördüklerini belirtmişlerdir. Üreticilerden toplumda bireyleri genel olarak vergi kaçırmaya iten sebepleri önem derecesine göre sıralamaları istenmiştir. İlk üç sırada vergi oranlarının yüksek olması, gelir düzeylerinin düşük olması ve kişilerde vergi bilinci ve ahlakının yeterince yerleşmemiş olması yer almaktadır.

- Mükelleflerde vergi bilincinin oluşmasına engel olan ilk faktör yoksulluk ve gelir dağılımındaki dengesizliktir. Çiftçilerin gelirlerinin yeterli olup olmadığı konusunda görüşleri alındığında %67'si gelirinin yeterli düzeyde olmadığını belirtmiştir.

- Vergi sistemleri uzun vadeli düşünülerek yapılandırıldığında ekonomik faaliyetleri desteklemek amacıyla bazı vergi muafiyet, indirim ve istisnalar uygulanabilir. Bu muafiyet ve istisnaları devlet iyi planlamalı, gereksiz vergi kayıplarına uğramamalıdır. Ayrıca sadece belli kesimlere uygulanarak ayrıcalık tanınmamalıdır. Tarım kesimine de istisna ve indirimler konusunda destek sağlanabilmelidir. Yapılan ankette üreticiler, buğday ve ayçiçeği için kg başına prim desteği aldıklarını, dekar başına da gübre ve mazot desteği aldıklarını belirtmişlerdir. Çiftçiler, eskiden almış oldukları DGD'ni ve ilaç desteğini artık almadıklarını belirtmişlerdir. Çiftçilerin kendilerine verilen desteklerin tutarlarını yeterli bulup bulmadıkları konusunda ise %90'ı verilen destekleri yeterli bulmadıklarını belirtmişlerdir. Çiftçilerin %27'si ürünlerin gerçek fiyatından alınması, %9'u desteklerin zamanında ödenmesi, %2'si de girdilerini temin ederken KDV ödemek istemedikleri şeklinde ayrıca destek beklediklerini vurgulamışlardır.

- Vergide genellik ve eşitlik ilkelerine göre toplumun tüm kesimlerinden vergi alınması gereklidir. Türkiye'de vergi mevzuatlarının içinde dönem dönem tarım kesimi vergi dışında bırakılmıştır. 1961 yılından itibaren zirai kazançlar da vergilendirme kapsamına alınmıştır. Anket yapılan üreticilere devletin tarım kesimini vergi dışı bırakması ile ilgili görüşleri sorulmuş, %80'i vergi dışı bırakılmadıklarını düşündüklerini belirtmişlerdir.

- Çiftçilere gelirlerinin yüzde kaçını vergi olarak ödedikleri ile ilgili tahminleri sorulmuştur. %18'i gelirlerinin %7'sini, %17'si %8'ini ve %32'si ise gelirlerinin %10'unu vergi olarak devlete verdiklerini tahmin etmişlerdir. Çiftçiler kazançlarının ne kadarını, devlete vergi olarak ödediklerini tam olarak bilmemekle birlikte %81'i bu vergileri öderken zorluk çekmediklerini vurgulamışlardır. Çiftçiler bu soruları yanıtlarken genelde şu şekilde yorumlarını

da eklemişlerdir: Özellikle tevkifatla vergilendirilen çiftçiler, kendileri için verginin o kadar sorun olmadığını, asıl sorunun ürünlerinin değerinde satılamaması dolayısıyla karlarının düşük olması şeklinde olduğunu vurgulamışlardır. Ayrıca girdi ve üretim maliyetlerinin yüksek olmasının kendilerini rahatsız ettiğini belirtmişlerdir.

- Kişilerin ödeme gücünü dolayısıyla vergi yükünü dikkate almayan dolaylı vergilerin oranlarının yüksek olması Türkiye'de fatura-fiş pazarlığını hızlandırmakta bu da belgesiz alış verişe neden olabilmektedir. Üreticilere alış verişlerinde fatura-fiş isteyip istemedikleri sorulmuştur. %55'i fiş istediğini, %35'i istemediklerini belirtmiştir. Üreticilerin alış verişlerinde belge istemeleri, satıcıların da vergi ödemeleri gerektiğinin bilincinde olduğunun göstergesi sayılabilir.

- Günümüzde ödenmeyen vergilerden dolayı devletin yeterli gelir elde edememesi borçlanmaya neden olmaktadır. Bu durum toplumun gelecekteki borç yükünü çoğaltabilecektir. Bu çalışmada üreticilere şimdi ödenmeyen vergilerin gelecek neslin borç yükünü artırıp artırmayacağı konusundaki görüşleri sorulduğunda, %93 gibi büyük bir kısmı artırabileceğini savunmuşlardır. Bu ifadelerinden devletin gelir elde edebilmesi için vergilerin ödenmesi gerektiği konusunda vergi bilincine sahip oldukları anlaşılmaktadır. Ayrıca çiftçiler, kendilerinin vergilerini tam olarak ödeyip ödemedikleri ile ilgili yöneltilen başka bir soruya da %91'i tam olarak ödedikleri şeklinde yanıt vermişledir.

- Üreticilerde vergi bilincinin varlığını anlamaya yönelik sorulan sorulardan biri de şudur: Toplumda vergi mükellefleri vergilerini tam olarak ödemediklerinde devletin kamu hizmetleri aksar mı? Bu soruya %90'ı hizmetlerin kesinlikle aksayacağı konusunda görüş belirtmişlerdir. Üreticilerin %90 gibi büyük çoğunluğunun devletten hizmet alabilmek için vergi ödemenin gerekliliğine inanmaları vergi bilinci açısından olumlu bir tespittir.

- Vergilerin herkesten ve mali güçlerine göre alınması gerekliliğinden hareketle üreticilerden vergilendirme sisteminin adilliği konusundaki görüşleri alındığında %88'i adil bulmadığını belirtmiştir.

- Yapılan bu çalışmayla üreticilerin %94'ü vergi ödemenin kutsal bir görev olduğunu ve %67'lik kısmı da vergi ödediklerinde kendilerini manevi yönden huzurlu hissettiklerini belirtmişlerdir. Ayrıca %11'inin vergisini tam ödeyen vergi yükümlülerinin toplumda saygınlıklarının artacağına inandıklarını vurgulamaları, üreticilerin vergiye bakış açılarının olumlu olduğunu gösterebilmektedir.

- Vergi yükümlüleri gerek kendi vergi yüküne gerekse diğer yükümlülerin vergi yüklerine bakarak kişisel kanaat edinmekte ve yüklerinin diğerlerine kıyasla fazla olduğunu düşündüklerinde de vergi ödememe davranışına yönelebilmektedir. Yapılan ankette, üreticilere toplumda vergisini tam olarak ödemeyen kesimlerin olmasının kendilerinde yarattığı etki sorulmuştur. Üreticilerin %83'ü bu durumun vergi ödeme şevklerini kıracağı yönünde görüş bildirmişlerdir. Dolayısıyla vergi yükümlüleri, diğerlerinin vergi ödeme konusundaki tutumlarından etkilenip, ödememe yönünde bir vergi psikolojisi içerisine girebilmektedirler.

- Devletin gereksiz yerlere kamu harcamaları yaptığını düşünmeleri, mükelleflerde vergi bilincinin zayıflamasına neden olmaktadır. Bu durum mükelleflerin devlete olumsuz bir tepki hissetmelerine dolayısıyla vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma davranışı göstermelerine neden olabilmektedir. Yapılan bu çalışmada da üreticilerin %89'u devletin kamu harcamalarında savurgan davrandığını düşündüklerini ifade etmişlerdir.

- Kamu giderlerini karşılayabilmesi için devletin ihtiyacı olan kamu gelirlerini elde etmesi ile ilgili üreticilere düşünceleri sorulmuştur. Kamu harcamalarının gereksiz yerlere yapıldığını vurgulayan çiftçilerin %47'si, devletin harcamalarını kısması gerektiğini ve %52'si vergi vermeyenlerin ödemeye yönlendirilmeleri için vergi denetimlerinin artırılması gerektiğini vurgulamışlardır. Devletin kamu gelirlerini elde etmek için yeni vergiler koyması gerektiğini savunan hiçbir çiftçi olmamıştır.

- Vergilerin kamu hizmeti olarak tekrar vatandaşlara dönüp dönmediği konusunda üreticilerin %56'sı geri dönmediğini, diğer %32'si de kısmen geri döndüğünü düşündüklerini belirtmişlerdir. Bu sonuçla üreticilerin toplanan vergilerin kamu hizmeti olarak harcandığı şeklinde devlete olan inançlarının zayıf olduğu ortaya çıkmaktadır. Toplanan vergilerin nerelere harcandığının kamu kurumları aracılığıyla topluma bildirilmesi, üreticilerin devlete olan güvenini artıracak, vergi ödeme bilincinin daha da güçlenmesini sağlayabilecektir. Üreticilere de bu düşünceyle ilgili soru yöneltildiğinde, toplanan vergilerin nerelere harcandığını bilmelerinin kendilerini olumlu yönde etkileyeceğini belirtenler %92'dir. Bu bulgu, üreticilerin vergilerini ödeyebilmeleri için devlete güven duymak istediklerini göstermektedir.

- Üreticilere vergi kaçıranlara ne gibi cezalar verilmesi gerektiği konusunda fikirleri sorulduğunda; %53'ü para cezası verilmesi gerektiğini, %27'si hapis cezası verilmesi gerektiğini, %11'i topluma teşhir edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu bulguda dikkat çeken, üreticilerin %11'lik kısmının vergi ödemeyen kişilerin topluma duyurulması gerektiği düşüncesini

taşımalarıdır. Bu düşüncenin altında vergi kaçırarak devleti zarara uğratmanın ayıp olduğu algısı yer almakta olup, vergi ahlakının bu üreticilerde mevcut olduğu varsayılabilir.

- Devletin sık sık vergi aflarına başvurması, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin vergi bilincinin zayıflamasına neden olabilmektedir.Yapılan anket çalışmasında da üreticilerin %59'u devletin sık sık af çıkarmaması gerektiğini savunmaktadır. Üreticiler sık sık af çıkarılırsa vergi mükelleflerinin vergilerini zamanında ödemeye çalışmayacaklarını düşünmektedirler.

- Devletin yaptığı vergi denetimlerini yeterli bulup bulmadıkları konusunda üreticilere görüşleri sorulmuştur. Üreticilerin %61'i denetimlerin yetersiz, %30'u ise yeterli olduğunu ifade etmişlerdir.

- Üreticilere üretimlerini ilgilendiren vergiler hakkında yeterli bilgiye sahip olup olmadıkları sorulmuş, %49'u bilgi sahibi olmadığını belirtmiştir. Üreticilerin vergiler hakkında yeterince bilgi sahibi olmamalarında eğitim düzeylerinin düşük olmasının etkisi olduğu söylenebilir.

Yapılan bu çalışmada genel olarak şu sonuca varılabilir: Devlet tarım kesimini de vergilendirmeye dahil ederek, tarım kesiminden de vergi geliri elde etmeye çalışmaktadır. Burada devlet için asıl önemli olan, çiftçiden büyük tutarlarda vergi alabilmek değil, çiftçiyi vergilendirerek tarım sektörünün temas halinde bulunduğu diğer sektörlerin kayıt dışında kalmasını engellemektir.

Örneklem yapılan Tekirdağ'ın köylerindeki üreticilerde vergi bilincinin varlığı tespit edilmiştir. Ancak çiftçiler, devletin topladığı vergilerin kamu hizmeti olarak yeterince geri dönmediğini ve vergilendirmede de adil davranılmadığını düşünmekte olup, devlete duyulan güvenlerini zaman zaman sorgulamaktadırlar. Bu da sahip oldukları vergi bilincinin zayıflamasına yol açabilecek bir etmen olarak kabul edilebilir.

Son olarak denilebilir ki; tarım kesiminde ve diğer sektörlerde vergi kaçırma ile ilgili ne kadar önlem alınırsa alınsın, bireylerin gelir düzeyleri ve yaşam standartları yükselmedikçe vergi ödemeyi bir yük olarak görüp, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarına başvurmalarının kaçınılmaz bir olgu olarak ortaya çıkacağı ileri sürülebilir.

KAYNAKLAR

Akdoğan A (2001). Türk Vergi Sistemi ve Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara.

Aktan C C (2000). Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ortadan Kaldırılmasına ve Daraltılmasına Yönelik Çözüm Önerileri, Tosyöv Yayınları, Ankara.

Aktan C C (2002). Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl Dizayn Edilmeli?. Yoksullukla Mücadele Stratejileri Hak-İş Konfederasyonu Yayını, Ankara.

Aktan C C ve ark. (2006). Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Kitabevi, Ankara.

Aktaş Y (1993). Yükümlüyü Vergi Kaçırmaya Sevk Eden Faktörler. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Aktaş M A (2007). Vergi ve İstihdam İlişkisi, http://www.alomaliye.com/2007)mehmetali_aktas-vergi-istihdam.htm (erişim tarihi, 02.20.2008).

Aksoy H Ü (2001). Ticaret Borsalarında ve Borsada Tescil Ettirilen Zirai Ürünlerde Gelir Vergisi Tevkifatı Uygulaması. Vergi Dünyası, Sayı:243, Kasım 2001, s.51-52.

Aksoy Ş (1989). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Akyol M (2003). Türk Vergi Sistemindeki Temel Sorunlar. Ekonomi-Politik, http://kaygusuz.tripot.com/id26htm (erişim tarihi, 01.04.2008).

Alkan A (2009). Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Zonguldak.

Alkan M (2010). Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Matrahının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi S.B.E. Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara.

Arıkan Z (1994). Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları. Maliye Yazıları Dergisi, Sayı:44.

Arpacı A Ö (2004). Vergi Hukukunda Uzlaşma. Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı, http://www.legalisplatfor.net/ozel -dosyalar/vergihukukunda%20uzlaşma.pdt (erişim tarihi, 12.11.2008).

Ay H.M (2004). Adil Gelir Dağılımının Sağlanmasında Özel Tüketim Vergisinin Yeri ve Bunun Türkiye'de Uygulanabilirliği. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa.

Aydın F (2007). Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti, Ankara.

Bayraklı H (2004). Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları. E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:11.

Beyanname Düzenleme Klavuzu (2001). www.muhasebenet.net/beyanname_rehberi.html (erişim tarihi, 28.05.2010).

Biberoğlu E (2006). Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumu. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E. Maliye Anabilim Dalı, İzmir.

Bulutoğlu K (1971). Türkiye'de Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesi. Tarımsal Vergileme Sorunları Semineri, Milli Prodüktivite Merkezi, Ankara.

Çelik B (2002). Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Türkiye İş Bankası Yayınları, Sayı:196, İstanbul.

Çelikkaya A (2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler. Hukuk-Ekonomi ve Sosyal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, 5:4-7.

Çiçek H ve ark. (2008). Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir alan Araştırması. T.C. Maliye Bakanlığı Stratejisi Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 381.

Çoban H (2004). Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik BirİnceleMe: Denizli Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi SosyalBilimler Enstitüsü, Denizli.

Çoban R (2008). Türk Vergi Sisteminde Kurumlar Vergisinin Vergi Hasılatına Etkisi. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi S.B.E. Maliye Anabilim Dalı, Isparta.

Demir H İ (2007). Kayıt Dışı Ekonomi ve Kara Para İlişki, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi S.B.E. Maliye Anabilim Dalı, Isparta.

Demircan E (2003). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı:21, Temmuz-Aralık 2003, s:97-116.

Devrim F (1996). Kamu Maliyesine Giriş, Anadolu Matbaası, İzmir.

Dilik S (2004). Sosyal Güvenliğin Finansmanında Yansıma Olayı, Primler ve Devlet Katkıları.Kamu-İş Dergisi Sayı: 4.

Doğan D (2004). Gelir ve kurumlar Vergisi Mükellefi Tarım İşletmelerinde Vergiler ve Muhasebe, Form Ofset Matbaacılık, Ankara.

Duru C, Turan K, Öngeoğlu A (1982). Atatürk Dönemi Maliye Politikası, Sayı:93, Ankara.

Edizdoğan N (2000). Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), Ekin Kitabevi, Bursa.

Engindeniz S (2000). Türkiye'de Tarımsal Kazançların Vergilendirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme II. Vergi Sorunları Dergisi, Cilt:147, Sayı:136, Ankara.

Eraktan S (2000). Türkiye'de Tarımım Vergilendirilmesindeki Gelişmeler. Zirai ve İktisadi Rapor, Türkiye Ticaret Odaları Birliği, Yayın No:204, Ankara.

Gelir Vergisi Rehberi (2005). www.gib.gov.tr/index.php?id=1028 (erişim tarihi, 16.11.2010).

Gençyürek L (2004). Kamu Kuruluşlarına Ait Sosyal Tesislerin Vergilendirilmesi,http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_kamu_sosyal.htm (erişim tarihi, 10.10.1010).

Gerçek A (2003). Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Ekin Kitabevi, Bursa.

Gökbunar A R (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı: 21, s: 1-23.

Gönül M (2008). Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar ile Tarifenin Oransal Yapı Açısından Değerlendirilmesi ve Analizi. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi S.B.E.Maliye Anabilim Dalı, Ankara.

Gülüm A (2009). AB'de ve Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.E. Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.

Güner Ü (2008). Türkiye'de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü. Yüksek lisan Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E. Maliye Anabilim Dalı, İzmir.

Güngör G (1997). Türkiye'de Tarımsal Kazançların Daha Etkin Vergilendirilebilmeleri İçin Bir Model Önerisi. Doktora Tezi, Trakya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Tekirdağ.

İlhan G (2006). Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler. Sakarya Üniversitesi S.B.E, www.akademikbakis.org/12/ (erişim tarihi, 04.05.2008).

İnan H (2006). Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği, Avcı Ofset, İstanbul.

Kağıtçıbaşı Ç (1999). Yeni İnsan ve İnsanlar, Evrim Yayınevi, İstanbul.

Kanlı M (2007). Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.E. Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.

Karabulut T (2003). Laffer Etkisinin Türkiye Uygulaması 1980-2003, http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler/Tahsin%20KARABULUT. (erişim tarihi, 14.08.2008).

Karatay Ö (2009). Kayıt Dışı Ekonominin Ülke Ekonomisine Etkileri ve Toplumsal Maliyeti. Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi S.B.E. Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Anabilim Dalı, Sivas.

Karatoy B (2009). Vergiye Gönüllü Uyumu Sağlamaya Hizmet Edecek Vergi Uygulamaları ve Politikaları. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanabul.

Kaynar İ (2007).Yükümlülerin Vergiye Yaklaşımları: Çanakkale İlinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

Kazıcı S (1998). Cumhuriyetin 75.Yılında Ekonomik ve Mali Yapının Analizi. Vergi Dünyası, Gelir Vergisi Genel Tebliğ, Sayı:206, Ekim 1998, s.188.

Kazıcı Z (1997). Osmanlılarda Vergi Sistemi, s:87-88, Ankara.

Kıldiş Y (2000). Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar arası Boyutu ve Çözüm Önerileri. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:2.

Kıldiş Y (2008). Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergisine Bakış.Vergi Dünyası, Sayı: 321.

Kıvanç H H (2007). Türkiye'de Vergi Denetimine İhtiyaç Nedenleri ve Anketler Işığında Mükelleflerin Vergiye Bakış Açısı. http://www.alomaliye.com/2007/hakankivanc-vergi.denetim.htm (erişim tarihi, 15.10.2010).

Kıvanç H H (2008). Mühtahsillerden Yapılan Zirai Ürün Alımlarının Vergisel Boyutu ve Belde Düzeni. http:// www.alomaliye.com/2008/hakan_kivanc_muhtahsil.htm (erişim tarihi, 04.02.2010).

Kovancılar B, Ceran G Ç (2007). Dünya'da ve Türkiye'de Vergi Afları. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 180.

Köse B (2009). Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

Kumluca İ (2003). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 180.

Metin A (2007). Tarım Ekonomisinde Vergi Mevzuatı ve AB'ye Uyum Sürecinde Mevzuat Hakkında Uyum Çalışmaları. Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Kahramanmaraş.

Müderrisoğlu O (2005). Vergide İstisnanın Faturası, http://arsiv.sabah.com.tr/2005/10/29/eko107.html (10.05.2008).

Narta M E (2003). Vergi Bilinci. http://www.maliye.gov.tr/defterdarlikler/duzce/vergihaftasi/vergi %20 bilinci.htm (erişim tarihi, 18.10.2009).

Ortaç F R (1999). Zirai Kazançların Vergilendirilmesi. F R (1999). Zirai Kazançların Vergilendirilmesi. Yaklaşım Dergisi, Cilt:77, Ankara.

Öncel M ve ark. (2004). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.

Özbalcı Y (2006). Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara.

Özcan S (2004). Daha Az Vergi Ödemenin Yolları. Para Dergisi, http://www.yaklasim.com/basidamevzuat/indexrigt.asp?kanun (erişim tarihi, 07.07.2008).

Özçelik A (1993). Tarımsal Gelirlerin Tespitindeki Güçlükler. Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Dergisi, Sayı:85, Ankara.

Özçelik Ö (2005). Teorik ve Kavramsal Perspektiften Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu Ölçümü ve Çözüm Önerileri. Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi S.B.E. İktisat Anabilim Dalı, Kütahya.

Özdemir O (2008).Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminin A.B Müktesebatı İle Uyumlaştırılması. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi S.B.E. Maliye Anabilim Dalı, Isparta.

Özsemerci K ve ark. (2004). Vergi Kayıp Kaçaklarının Önlenmesinde Sayıştay Denetiminin Rolü. Sayıştay Dergisi, Sayı: 53.

Pehlivan O (2004). Kamu Maliyesi, Derya Kitabevi Yayınları, Trabzon.

Sağlam E, Jamali T (2000). Zirai Avanslarda Gelir Vergisi Tevkifatı. Yaklaşım Dergisi, Cilt:94, Sayı:212, Ankara.

Sarıkaya H E (2007). Kayı Dışı Ekonomi'nin Ekonomik Büyümeye Etkisi: Türkiye Örneği (1980-2005). Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi S.B.E. İktisat Anabilim Dalı, Konya.

Sarılı M A (2002).Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler.Bankacılar Dergisi, Sayı: 41, 2002.

Saruç N T (2003). Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler: Anket Araştırmalarının Sonuçları. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 178, Temmuz 2003, s: 153.

Savaş A (2008). İktisadi, Sosyal ve İdari Açıdan Vergileme İlkeleri. Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E. Maliye Bölümü, Eskişehir.

Savaşan F, Odabaş H (2005). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. Sosyal ve Ekonomik Araştırma Dergisi, Sayı:10.

Selman F (2007). Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutu. Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Şenyüz D (1995). Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa.

Şimşek M Ş (2003). Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış, Adım Matbaacılık ve Ofset, Konya.

Tecim B A (2008). Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetimin Önemi. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E. İktisat Anabilim Dalı, İzmir.

Tekirdağ Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Verileri (2010). Tekirdağ.

Tekkeş R (2000). Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Uygulanan Tarımsal Vergiler. Yayınlanmamış Yeterlik Etüdü, Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, Ankara.

Toprak Z (1988). Türkiye'de Tarımsal Yapılar 1923-2000, Yurt Yayınları, Ankara.

Tosuner M (2001). Türk Vergi Sistemi, Masaüstü Yayıncılık, İzmir.

Tuay E, Güvenç İ (2007). Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı. Yüksek Lisans Tezi, ODTÜ Endüstri ve Örgüt Psikolojisi, Ankara.

Tunç H (1994). 1923-1938 Döneminde Tarım Kesiminden Alınan Vergiler. Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı:56, Ankara.

Turhan S (1992). Vergi Teorisi, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

Türkkan A (2007). Mali Güç İlkesi Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi S.B.E. Maliye Anabilim Dalı, Sakarya.

Yaraşlı O (2005). Türkiye'de Vergi Reformu. Maliye Bakanlığı APK, Yayın No: 2005/367, Ankara.

Yavuz H (2008). Türkiye'de Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Yılmaz H (1996). Türkiye'de Vergi Yapısı ve 1980'den Sonra Sektörel Vergi Gelişimi. Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara.

Yücelik Z (1971). Türkiye Tarımında Vergi Rezervi ve Kalkınmaya Etkisi. Tarımsal Vergileme Sorunları Semineri, Milli Prodüktivite Merkezi, Ankara.

EKLER

EK 1 TARIM KESİMİNDE VERGİLENDİRME ve VERGİ BİLİNCİ: TEKİRDAĞ İLİ MERKEZ İLÇE ÖRNEĞİ ANKET FORMU

(1)- Arazinizde hangi zirai faaliyetle uğraşıyorsunuz?

a- Bitkisel Üretim b- Hayvansal Üretim c- Her İkisi

(2)– Arazinizde hangi ürünleri üretiyorsunuz?

(3)- Kaç dekar araziniz var?

a-50 de'dan az b-51-101 arası c- 101-150 arası d-150-200 arası

e-2oo den fazla

(4)- Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?

a- Evet b-Hayır c- İdare eder d-Diğer

(5)- Çiftçiye şu anda verilen destekler nelerdir?

1-İlaç desteği.....kadar
2-Gübre desteği .....kadar
3-Doğrudan gelir desteği.....kadar
4-Prim ödemeleri.....
5-Vergiden muaf olma ve tarımın büyük ölçüde vergi dışı kalması
6-Diğer…….

(6)- Verilen destekler sizce yeterli mi?

a- Evet b-Hayır c-Kısmen

(7)- Devletin başka nasıl bir destekte bulunmasını istersiniz?

(8)- Sizce devletin tarım kesimini büyük ölçüde vergi dışı bıraktığı doğru mu?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen

(9)- Bu durumun da bir çeşit destekleme olduğu kanısında mısınız?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen

10)- Gelirinizin % kaçını vergi olarak ödüyorsunuz? (yaklaşık olarak)

(11)- Verginizi ödemede zorlanıyor musunuz?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen

(12)- Sizce insanlar neden vergi kaçırır?

(13)- Sizce çiftçiler neden vergi kaçırır?

(14)- Bireyleri vergi kaçırmaya iten aşağıdaki nedenleri önem derecesine göre sıralayınız.

( ) A- Vergi Oranlarının Yüksekliği
( )B-Vergilendirme Ortamının Belirsizliği(Verginin Miktarı, Zamanı, Ödeme Şekli Gibi Unsurların Belirsizliği)
( ) C- Kişilerde Vergi Ödeme Ahlakının ve Bilincinin Yerleşmemiş Olması
( ) D- Denetimin Yetersizliği
( ) E- Devlete Duyulan Güvenin Eksikliği
( ) F- Sık Sık Vergi Affı Olmasının Vergi Sistemine Olan Güveni Sarsması
( ) G- Vergilendirmede Adaletsiz Davranıldığının Düşünülmesi
( ) H- Vergilendirme Şeklinin Sık Sık Değiştirilmesi
( ) İ- Gelir Düzeyinin Düşük Olması
( ) J- Vergi Kaçıranların Yeterince Cezalandırılmaması

(15)- Sizce ülkemizde adil bir vergilendirme sistemi bulunuyor mu?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(16)- Sizce vergi kutsal bir vatandaşlık görevi midir?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(17)- Alışverişlerinizde fiş / faturayı satıcı vermese bile ister misiniz?

a-Evet b-Hayır c-Bazen d-Diğer

(18)- Alışveriş sırasında fiş/fatura vermeyen satıcıyı veya almayan vatandaşı uyarır mısınız?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(19)- Sizce bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü arttırır mı?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(20)- Sizi ilgilendiren vergilerle ilgili yeterince bilgiye sahip misiniz?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(21)- Ödediğiniz vergilerin devlet tarafından çok açık ve net olarak nerelerde kulllanıldığını bilmek, vergi vermenizi olumlu yönde etkiler mi?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(22)- "Vatandaşlar vergisini tam ve doğru olarak ödemezse devlet hizmetleri aksar". Siz de bu düşünceye katılıyor musunuz?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(23)- Sizce vergiler ülkemizde kamu hizmeti olarak tekrar bize dönüyor mu?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(24)- Sizce devlet harcamalarında bir savurganlık var mı?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(25)- Çiftçiliğin dışında günlük hayatınızda nerelere, hangi tür vergiler ödediğinizi tam olarak biliyor musunuz?

a-Evet ..... b-Hayır c-Kısmen

d-Diğer

(26)- Sizce "Herkes kaçırıyor ben de kaçırırım" anlayışı devletin vergi gelirlerini önemli ölçüde etkilemekte midir? Evetse nasıl?

a-Evet..... b-Hayır c-Kısmen

d-Diğer

(27)- Sizce vergiyi tanımlarsak aşağıdakilerden hangisidir?(Önem derecesine göre sıralanacak)

( )1-Kamu Hizmetlerinin Karşılığıdır,
( ) 2-Zorunlu bir ödemedir,
( ) 3-Bir ödevdir,
( ) 4-Bir yüktür,
( )5-Bireylerin faaliyetlerini genişletmelerini engelleyen bir uygulamadır.

(28)- Sizce ülkemizde herkes tam olarak vergisini ödüyor mu?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(29)-Ülkemizde devlet, çiftçisinden vergisini tam olarak toplamayı başarabiliyor mu?

(aldığı tedbirler yeterli mi?)

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(30)- Devlet sizce çiftçinin vergi kaçırmasını önleyebilir mi?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

Yukarıdaki soruya "evet" yanıtını verdiyseniz; bu konuda devlet nasıl bir önlem alabilir? fikrinizi belirtir misiniz?

(31)- Verginizi tam olarak ödediğinize inanıyor musunuz?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(Yukarıdaki soruya "hayır" yanıtı verildiğinde aşağıdaki soru da yanıtlanacaktır).

(32)- Verginizi tam olarak ödemeniz için ülkemizde hangi koşulların oluşmasını istersiniz?

(33)-Vatandaşların bir bölümünün vergisini tam olarak ödememesi, sizi aşağıdaki davranışların hangisine yöneltir?

a- Vergi Kaçırmaya İter

b- Vergi Ödeme Şevkimi Kırar

c- Daha Çok Vergi Ödemeye Sevk Eder

d- Olumlu ya da Olumsuz Bir Etkisi Olmaz

(34)- Sizce, günümüz şartlarında vergisini tam olarak ödeyen bir vergi yükümlüsünün durumu ne olur?

a- Vergi yükümlüsü ekonomik sıkıntı çekerek işinde yeni atılımlar yapacak gücü bulamaz.

b- Vergi yükümlüsünün saygınlığı artar.

c- Vergi yükümlüsü manevi yönden kendini huzurlu hisseder.

d- Vergi yükümlüsü birkaç yıl içinde iflas eder.

e- Diğer.....

(35)- Sizce devlet, kamu giderlerini karşılayabilmek ihtiyacı olan geliri nasıl elde etmelidir?

a- Vergisini tam olarak toplayabilmek için denetimlerini arttırmalıdır.

b- Harcamalarını kısarak gelirinin artmasını sağlamalıdır.

c- Yeni vergiler koymalıdır

d- Borçlanmalıdır

(36)- Sizce vergi kaçıranlara ne gibi cezalar verilmeli?

a- Para cezası verilmeli

b- Hapis cezası verilmeli

c- Ticaretten men edilmeli

d - İş yeri kapatma cezası verilmeli

e- Topluma teşhir edilmeli

f- Vergi kaçırmanın bir cezası olmamalı

(37)- Devletin vergi aflarına sık sık başvurmalı mıdır?

a- Evet b- Hayır c- Bazen

(38)- Devletin yaptığı vergi denetimlerini yeterli buluyor musunuz?

a- Evet b- Hayır c- Kısmen