

VERGİLEME TEKNİĞİ OLARAK ZİRAİ KAZANÇLARDA TEVKİFAT UYGULAMASI ve BAZI ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Seçkin KILIÇ (*)

1 - GİRİŞ

Tevkifat yöntemi bir tahsil yöntemi gibi sunulsa da son yıllardaki gelişmeler ona ayrı bir vergilendirme tekniği vasfını kazandırmıştır. Tevkifat yapılmış bazı gelir unsurlarının belirli şartlarda beyanı gerekirken bazı durumlarda ise beyanı gerekmemektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde gelirin toplanmayacağı haller düzenlenmiştir. Tevkifata tabi tutulmuş gelirlerin beyanı gerekmediği bu hallerde, tevkifat yöntemi vergileme tekniği olmaktadır. Bu gelir unsurlarından birini de gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar oluşturmaktadır.

2- ZİRAİ KAZANÇLARDA TEVKİFAT UYGULAMASI

2.1- Zirai Kazancın Tanımı ve Niteliği

Zirai kazanç GVK'nın 52. maddesinde "Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır" şeklinde tanımlanmış ve aynı maddede de zirai faaliyetin, arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim,

bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla ve yahut doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade edeceği belirtilmiştir.

2.2- Zirai Kazançlarda Vergileme

GVK'nın 53. maddesinde "Çiftçilerin elde ettikleri zira kazançlar bu kanunun 94 üncü maddesine göre, hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir..." denilmiştir. Buna göre işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler zirai kazançlarını zirai işletme veya bilanço esasına göre tespit edeceklerdir.

(*) Vergi Denetmeni, Dr.,İVDB

Tevkifata tabi tutulmuş olan gelirlerin beyan edildiği bu hallerde tevkifat yöntemi beyan esasını tamamlayıcı ön tarhiyat görevi görmektedir. İşletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan çiftçilerde ise tevkifat nihai vergileme olacaktır.

2.3- Zirai Kazançlarda Tevkifat Uygulaması

GVK'nın 94. maddesinin 11 no'lu bendinde satın alınan zirai ürün ve hizmetler karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre 94. maddenin birinci fıkrasında yazılı olanlar, çiftçilerden yaptıkları mal ve hizmet alımı sırasında yaptıkları nakden veya hesaben ödemeler üzerinden tevkifat yapacaklardır. Tevkifatın yapılmasında zirai ürünü satan çiftçinin gerçek usulde vergiye tabi olup olmamasının önemi yoktur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11. maddesinde "Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak

vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir." hükmü mevcuttur. Bu yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı bir çok tebliğ ile çeşitli düzenleme yapmıştır. Yapılan bu düzenlemelerle zirai ürün alım satımı dolayısıyla vergi tevkifatı yapmak bunu vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden alım-satım taraf olanların tümü müteselsil olarak sorumlu olacaklardır.

Vergi sorumlusu durumunda olan kişi ve kurumlar çiftçilerden satın aldıkları zirai ürünler için yaptıkları ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) tevkifat yapmak zorundadırlar. Ancak, bu tevkifatın yapılmaması halinde, ürünü çiftçiden satın alanın sorumluluğu olmakla birlikte, bu ürünün daha sonraki safhalarda alım-satımına taraf olanlar da tevkif yoluyla ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu olacaklardır.¹ Diğer bir ifade ile, zirai ürünlerin çiftçi dışındaki kişilerden satın alınması halinde, ürünü satın alanlar, bu ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatı

¹ 164 seri no'lu GVKGT'de yapılan açıklamalara göre, ziyaa uğratılan veya beyan edildiği halde ödenmeyen bir gelir vergisi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammının müteselsil sorumludan istenebilmesi için, müteselsil sorumlu tutulacak kişi veya kişilerin ve bu sorumluluğu gerektiren olayın bir vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi dairesi bir vergi inceleme raporu olmaksızın müteselsil sorumluluğa dayanarak herhangi bir işlem yapmayacaktır. Müteselsil sorumluluğa dayanarak işlem yapılması istenen vergi inceleme raporlarında, mükellefin ve müteselsil sorumlunun kim olduğu, niçin müteselsil sorumlu olduğu ve müteselsil sorumluluğu gerektiren olay, ayrıntılarıyla belirtilecektir. Ayrıca, söz konusu gelir vergisi tevkifatı, çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden yapılacağından, ödenmemiş vergi dolayısıyla müteselsil sorumlu tutulacak kişinin, çiftçilerden satın alınan zirai ürünün alış bedeli üzerinden yapılması gereken gelir vergisi tevkifatı ile buna bağlı ceza gecikme faizi ve gecikme zammından sorumlu olacağı açık bir şekilde ortaya konulacaktır. Ancak, vergi incelemesi sırasında; satın alınan zirai ürünlerin, çiftçilerden satın alınması safhasındaki alış, bedelinin tespit edilememesi halinde, aşağıdaki şekilde işlem yapılacaktır:

- Vergi incelemesine konu olan ürünün satış fiyatı, resmi kuruluşlar veya birliklerce tespit ve ilan olunuyorsa inceleme dönemine ilişkin olarak ilan edilen fiyatlar esas alınacaktır.
- Destekleme kapsamında olmayan ürünler için de inceleme döneminde o ürünün borsada, halde veya pazardaki alım-satım fiyatları esas alınarak tevkif edilmesi gereken vergi hesaplanacaktır.

yapıldığına kanaat getirirlerse, tevkifat yapmabileceklendir. Ancak daha önceki safhalarda tevkifat yapılmadığına kanaat getirirlerse, zirai ürünü kimden satın almış olursa olsunlar, gelir vergisi tevkifatı yaparak ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

Bazı durumlarda, zirai ürün alış bedelleri üzerinden tevkifatın yapılacağı zamanın belirlenmesi güçleşmektedir. Bu yüzden bu gibi durumları ayrı başlıklar altında değerlendirmek gerekmektedir.

3- ZİRAİ KAZAÇLARDA TEVKİFAT UYGULAMASINDA BAZI ÖZELLİKLİ DURUMLAR

3.1- Avans Olarak Yapılan Ödemelerde Tevkifat

GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasında "...*aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, ...*" denilmiştir. Dolayısıyla madde metninde avans olarak yapılan ödemelerin de tevkifat kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ancak GVK'nın 94. maddesinin 11. bendinde tevkifat, zirai ürünün alınışına bağlı olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla tevkifat mükellefiyetin doğması için her şeyden önce alışın tekemmül etmesine ihtiyaç vardır. Gelir doğurucu muamelelerin yıllık vergilendirme dönemi içinde tekemmül etmesi ve buna bağlı avansın aynı dönemde gelire dönüşmesi gerekir. Aksi takdirde doğmamış gelirin vergilendirilmesi gibi durumla karşılaşılır. Alınan avansa rağmen ürünün tesliminden

vazgeçilmesi durumunda tevkifat tümüyle dayanağını kaybeder. Dolayısıyla zirai ürün alışı tekemmül etmeden tevkifat mükellefiyeti doğmayacaktır.²

Çiftçilerden satın almada ürünle ilgili olarak taraflar aralarında "satış vaadi sözleşmesi" yaptıkları takdirde, ürün bedeline mahsuben yapılabilecek bir ödemeden de tevkifat yapılmaması gerekir. Çünkü ortada "satın alınan" bir ürün yoktur. Yalnızca satış vaadi söz konusudur. Satış vaadi sözleşmelerinin ileride yapılmak istenilen sözleşmenin esaslı unsurlarını kapsamaması zorunluluğu karşısında, bu ön sözleşmeyi asıl satış sözleşmesinden ayırmak zorluklar arz edecektir. Bu nedenle yapılan sözleşmenin satış sözleşmesi olmayıp, satış vaadi sözleşmesi olduğunun ispatı da iddia eden tarafa ait olacaktır. Bu ispat edilebiliyorsa yapılan avans ödemelerine tevkifat uygulanmayacaktır.³

94. madde de parantez içi her ne kadar "avanslar dahil" ifadesi yer alsada zirai ürün alımına ilişkin tevkifatı düzenleyen 94/11. maddesinde "satın alınan" ifadesi, tekemmül etmiş alımlar için verilen avanslardan tevkifat yapılmasını gerektirir. Bu şekilde yapılan alımlarda ödeme anında satın alma olayı tekemmül etmemektedir. Bu nedenle yapılan ödemeler tevkifatı gerektiren bir avans ödemesi sayılmaz.⁴ Ancak tekemmül etmiş bir satın alma işlemi dolayısıyla çiftçilere yapılan nakit avans ödemeleri üzerinden tereddütsüz tevkifat yapılacaktır.

Avans ödemeleri konusunda idarenin görüşü ise zirai ürün alışı dolayısıyla yapılan avans

² Yılmaz Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003, s.738.

³ Ahmet Bumin Doğrusöz, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İSMMMO Yayınları, No:3, İstanbul, 1992, s.164.

⁴ Erdoğan Sağlam ve Tarık Jamali, "Zirai Avanslarda Gelir Vergisi Tevkifatı", Yaklaşım, Sayı:94, Ekim, 2000, s.213.

ödemelerinden, ürün teslimi olsun veya olmasın tevkifat yapılması gerektiği yönündedir. Nitekim 185 no'lu GVKGT'de özet olarak, alivresatış⁵ yazılı bir sözleşme ile yapılırsa bu işlemlerin tescilinde tevkifat aranılmayacağı çünkü tescil anında bir ürün teslimi yapılmadığı ancak, işlem sırasında bir avans ödemesi yapılırsa, bu ödeme üzerinden vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

3.2- Zirai Ürünün Vadeli Alınması Halinde Tevkifat

Zirai ürünün alış bedeli üzerinden tevkifatın yapılacağı zaman ve tutarın belirlenmesinde tereddütte düşülen bir diğer durum, zirai ürünün vadeli alınmasıdır.

Zirai ürünün vadeli olarak alınması halinde peşin ödeme yapılmadığında satıcı tahakkuk esasında alacaklandırılacaktır. Bu durumda GVK'nın 96. maddesine göre hesaben ödemenin gerektiğinin kabul edilmesi gerekir. Zirai ürün alış bedeli üzerinden yapılacak tevkifatı ödemeye bağlamak mümkün değildir. Önce ödemenin (satanın satış bedelini talep edebileceği zamanın) izlenmesi güçtür. Ayrıca ödeme ürün bedelinin satıcının emrine amade kılınması kısım kısım gerçekleştirilebilir. Bu durumda vergilemeyi ödeme partileri itibarıyla bölme imkânı da olmaz. Bu nedenle tevkifatın zirai ürünün alınışı sırasında peşin veya vadeli oluşu arasında ayırım gözetmeksizin yapılması zorunludur. Bu yönü ile GVK'ca 96. maddede hesaben ödeme deyimi zirai ürün alış bedelleri bakımından bu anlamda değerlendirilmesi ve satın alma anında tevkifatın yapılması gerekir.⁶

3.3- Zirai Ürünün Emanet Usulü ile Alınması ve Tevkifat

Zirai ürünlerin satış şekillerinden biri de "emanet usulü" dür. Bu yöntemde ziraî ürün çiftçiler tarafından alıcıya teslim edilmekte ancak ürünün fiyatı ileriki tarihlerde belirlenmektedir. Kesin hesaplaşma da ilerideki bir tarih itibarıyla yapılmaktadır.

Bu yöntemde zirai ürün teslimlerinde satış, teslim tarihi itibarıyla gerçekleşmektedir. Ancak zirai ürünün teslimi olmakla birlikte herhangi bir ödeme söz konusu değildir. Diğer bir ifade ile zirai kazançlarda tevkifatı düzenleyen GVK'nın 94/11. maddesinde ifade edilen "satın alma" olayı tekemmül etmemiş ve bedel de oluşmamıştır. Dolayısıyla bu yöntemle yapılan alımlarda fiyat belli olmadığından, teslim esnasında, tevkifat yapılmasına gerek yoktur.⁷ Ancak idareye göre "emanet usulü" adı altında yapılan zirai ürün teslimlerinde satış tam anlamıyla gerçekleşmekte ve vergi tevkifatı da zirai ürünün teslimi tarihinde yapılması gerekmektedir.

Bu şekilde yapılan zirai ürün teslimlerinde, tevkifat matrahı, zirai ürünün teslim tarihindeki satış bedeli; bu bedelin belli olmaması halinde ise emsal bedeli olacaktır. Emsal bedeli, fiyatı resmi kuruluşlar veya birliklerce tespit ve ilan olunan bir ürün ise bu fiyatlar, destekleme kapsamında olmayan ve dolayısıyla fiyatı resmi kuruluşlarca tespit edilmeyen bir ürün ise, o taktirde ürünün satın alındığı anda (teslim alındığı anda) borsada, halde veya pazardaki alım-satım fiyatlarıdır.

⁵ Zirai ürünlerin çok farklı şekillerde satışı olabilmektedir. Bunlardan biri de alivresatıştır. Alivresatış, satıcının, bir malın belli bir vade içinde teslimini taahhüt etmesidir. Henüz yetişmemiş mahsul alivresatılabilir. Bu akit türü, genellikle tarladaki mahsul ve ağaçtaki meyveler için yapılmaktadır

⁶ Özbalcı, a.g.e., s.737.

⁷ Sağlam ve Jamali, a.g.m., s.213.

Öte yandan, 164 seri no'lu GVKGT'de, "emanet" adı verilen usulle teslim edilen zirai ürünlerle ilgili kesin hesabı çıkarıldığı sırada, daha önce tevkifata tabi tutulan miktarların üzerinde ilave bir ödemenin yapılması halinde, ortaya çıkan bu fark üzerinden de vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Bu ödemeye ilgili olarak düzenlenecek müstahsil makbuzunda, daha önce tevkifata tabi tutulan kısım, ilgili müstahsil makbuzuna atıf yapılarak, toplam ödemeden düşülecek ve böylece ödeme farkı üzerinden vergi tevkifatı yapılacaktır.

3.4- Destekleme Alımı Yapan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Zirai Ürün Alımında Tevkifat

213 sayılı VUK'nun 11. maddesinin 5. fıkrasında "*Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müstesilen sorumlu tutmaya, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir.*" denilmiştir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları (Tarım Satış Kooperatifleri Birlikleri ve benzerleri dahil); gerek çiftçilerden, gerekse çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan destekleme kapsamına girsin veya girmesin, satın aldıkları tüm zirai ürünlerin alım bedelleri üzerinden, gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır.

Tevkif edilen bu vergilerin zamanında ilgili vergi dairesine yatırılması ile bu kurum ve kuruluşların bu alımlardan doğan vergi sorumlulukları sona ermektedir. Destekleme alımı yapmayan ancak, zirai ürün işleyerek imalat faaliyetinde

bulunan kamu kurum ve kuruluşları ile imalatçı olmamakla beraber zirai ürün alım veya satımında bulunan kamu kurum ve kuruluşları da zirai ürün alımlarında gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

164 seri no'lu GVKGT'de yapılan açıklamalara göre bu kuruluşların zirai ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatı yapmamaları halinde, ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından kendileri sorumlu olacaktır.

3.5- Toptancı Hallerinde Satılan Yaş Sebze ve Meyvelerin Alım Bedelleri Üzerinden Yapılacak Zirai Gelir Vergisi Tevkifatı

Yaş Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 18. maddesinde üretici birliklerine veya toptancı hallerinde satılan zirai ürün bedelleri üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 11 numaralı bendi uyarınca tevkifat yapılacağı ve tevkifat oranının, ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden yapılan tevkifat oranı olarak uygulanacağı düzenlenmiştir. Buna göre, yaş sebze ve meyvelerin toptancı hallerinde alım-satımının yapılması halinde, bu zirai ürünlerin bedelleri üzerinden ürünün niteliğine göre tevkifat yapılacaktır.

128 no'lu GVKGT'de yaş meyve ve sebze komisyonculuğu ile uğraşanlar her ne kadar komisyoncu adı altında faaliyet göstermekteyseler de müstahsilden aldıkları ürünler için müstahsil makbuzunu bizzat kendileri düzenledikleri ve satın alan kimseye bu ürünleri kendi faturaları ile devrettiklerinden, vergi kanunları yönünden yaptıkları işin bir alım-satım faaliyeti niteliğinde bulunduğu belirtilmiştir. Bu nedenle komisyoncu adı altında çalışmakla beraber faaliyeti alım-satım

niteliğinde olan bu şahıslar da çiftçilerden satın alacakları zirai ürün bedellerinden tevkifat yapmak zorundadırlar.

Öte yandan canlı hayvanların müstahsilleri tarafından kestirilerek et olarak satılması hali de gerçek yönüyle canlı hayvan satışı niteliğinde olduğundan bu durumda da tevkifat yapılması gerekir.

3.6- Doğrudan Gelir Desteğinde Tevkifat

GVK'nın 94/11-d bendinde çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için gelir vergisi tevkifatı yapılması hükme bağlanmıştır. Ancak bu oran 12.01.2009 tarih ve 2009/14592 sayılı kararname ile %0 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri tevkifata tabi olmasına rağmen tevkifat oranı "0" olduğundan fiili olarak yapılan bir tevkifat söz konusu değildir.

3.7- Zirai Ürün İhraç Eden İhracatçıların Bu Ürünlerin Alımında Yapacakları Vergi Tevkifatı

Zirai ürün ihraç eden ihracatçılar; gerek çiftçi, gerekse çiftçi dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlardan satın aldıkları zirai ürünler için, işlenmiş olanlar dahil gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Zirai ürün ihraç eden ihracatçıların aynı zamanda imalatçı olmaları halinde de (mercimeğin elekten geçirilip paketlenmesi gibi zirai ürünün işlenmesi durumunda) tevkifat yapmaları gerekmektedir.

Ancak zirai ürün ihracatçılarının, destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları ile zirai ürün alımında bulunan kamu kurum ve kuruluşlarından veya borsadan zirai ürün satın almaları halinde, bu ürün bedellerinden vergi tevkifatı yapılmayacak ve bu alımlar nedeniyle de ihracatçılar müteselsilen sorumlu olmayacaklardır.

Örneğin gerçek usulde vergiye tabi ihracatçı (A), ihraç etmek üzere, (B) çiftçisinden 5 ton ayçiçeği, borsaya kayıtlı (C) tacirinden de borsada tescil ettirerek 10 ton nohut satın almış ve (C) tacirinden satın aldığı nohutu temizleterek paketlemiş olsun. Bu durumda ihracatçı (A), borsada tescil edilmiş olsa dahi, çiftçiden satın aldığı ayçiçeği için gelir vergisi tevkifatı yapacak ve tevkif ettiği bu vergiyi ilgili vergi dairesine beyan ederek, ödeyecektir. İhracatçı (A), borsaya kayıtlı (C) tacirinden borsada tescil ettirerek satın aldığı nohut için, gelir vergisi tevkifatı yapmayacağı gibi, tevkifatın yapılmaması dolayısıyla müteselsil sorumluluğu da söz konusu olmayacaktır.

3.8- Köy Tüzel Kişiliği ile Türk Medeni Kanununa Göre Kurulmuş Olan Vakıflarca (Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler Dâhil) Satılan Zirai Ürün Bedelleri Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı

Köy tüzel kişiliği veya vakıflardan yada benzeri kurum ve kuruluşlardan satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Zirai ürünlerin, vakıflara veya benzeri kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmelerden satın alınması sırasında, satın alanlarca tevkif edilen ve vergi dairesine ödenen vergiler, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Mahsup edilecek miktarın kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde bu tutar, ödenmiş olmak kaydıyla genel hükümler çerçevesinde kurumun diğer vergi borçlarına da mahsup edilebilmektedir. Bu mahsuplara rağmen kalan bir tutarın bulunması halinde ise, bu tutar genel hükümler çerçevesinde iade edilmesi söz konusudur.

Köy tüzel kişiliği ile vakfın ve benzeri kurum ve kuruluşların veya bunlara bağlı iktisadi işlet-

melerin kurumlar vergisine tabi olmayacağı durumlarda ise, gelir vergisi tevkifatı ödenmiş olması şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri çerçevesinden düzeltilerek red ve iadesinin yapılacaktır.

3.9- Zirai Faaliyet Kapsamında Ödenen Hizmet Bedeli Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 11 numaralı bendinde 4108 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden yapılan vergi tevkifatı aynen korunmuş, buna ilave olarak zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için yapılan ödemeler de tevkifat kapsamına alınmıştır.

Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için yapılan ödemelerden yapılacak tevkifat;

- Orman idarelerine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler ile,

- Diğer hizmetler, şeklinde ikili ayırımı tabi tutulmuştur.

a) Ormanların Ağaçlandırılması, Toplanması, Taşınması ve Benzeri İçin Orman Köylülerine Yapılan Ödemeler Üzerinden Yapılacak Tevkifat

Orman İdaresince orman köylüleri tarafından ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ağaçların toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için yapılan ödemeler üzerinden belirlenen oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılması hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, söz konusu hizmetleri yapmak üzere Orman İdaresine karşı taahhütte bulunan kooperatifler veya diğer kurumlarca, orman köylülerine yukarıda belirtilen hizmetleri karşılığı yapılan

ödemeler üzerinden de kooperatifler veya diğer kurumlarca tevkifat yapılacaktır. Ancak, kooperatiflere veya diğer kurumlara Orman İdaresi tarafından yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Örneğin Çanakkale Orman İşletme Müdürlüğü, bölgesinde bulunan ormanın bazı ağaçlarının kesimi ve taşınması işini o yöredeki orman köylülerine vermiş, orman köylüsü çiftçiler de tarım araçları ve el emeğini kullanmak suretiyle sözü edilen işi yapmış ve karşılığında her bir köylüye hizmet bedeli ödenmiş olsun. Böyle bir durumda orman idaresince, bu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak bu işi, o bölgede faaliyette olan bir Orman Kooperatifi üstlenmiş olsa idi ve kooperatif söz konusu işi üyeleri bulunan orman köylüsüne yaptırmış olsa idi bu iş karşılığında Orman İdaresi, kooperatife yaptığı bu ödemeden tevkifat yapmayacaktı. Söz konusu kooperatif, orman köylüsü çiftçilere, ormanın temizlenmesi hizmeti karşılığı yaptığı ödemeden ise gelir vergisi tevkifatı yapacaktı.

b) Diğer Hizmetler Karşılığında Yapılan Ödemeler Üzerinden Yapılacak Tevkifat

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre; arazi sahiplerinin zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin üründen pay almak suretiyle yaptıkları kiralama hizmetleri hariç olmak üzere, çiftçilerin zirai işletmelerini, tarımsal alet ve makinelerini kiralama veya çiftçilerin zirai işletmelerini, tarımsal alet ve makinelerini el emekleriyle birleştirmek suretiyle, diğer kişilere yapmış oldukları hizmetler, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet olarak kabul edilmektedir. Bu kapsama giren hizmet bedelleri üzerinden de belirlenen oranda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

Örneğin (X) Anonim Şirketi, kendisi için piliç yetiştirilmesi konusunda çiftçi (A) ile anlaşmış ve

bu kişiye civciv, yem, ilaç gibi üretim girdilerini sağlamıştır. Çiftçi (A), sahip olduğu kümesini ve el emeğini kullanmak suretiyle piliç yetiştiriciliği konusunda (X) Anonim Şirketine zirai faaliyet kapsamında hizmet ifa etmiştir. İşte bu iş karşılığında, çiftçi (A)'ya ödenen hizmet bedeli üzerinden belirlenen oranda tevkifat yapılacaktır.

4- SONUÇ

Türk vergi sisteminde zirai kazançların vergilendirilmesi en sorunlu alanlardan birini oluşturmaktadır. 4369 sayılı kanunla zirai kazancın vergilendirme esasları yeniden belirlenmiş tevkif suretiyle vergilendirme temel vergilendirme esası olarak konulmuştur. Aynı kanunla işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin zirai kazançları zirai işletme veya bilanço esasına göre tespit edilecek, bu ölçüleri aşmayan çiftçiler bakımından ise tevkifat nihai vergileme olacaktır. Ancak işletme büyüklüğü ölçülerinin önemli bir düzeyde artırılması sonucu zirai kazançlarda gerçek usulde vergilendirmenin azalması sonucunu doğurmuş ve tevkifat yöntemi nihai vergileme yöntemi olmuştur. Bu durum sayıca çok olan ve geliri sadece zirai kazançlardan oluşan küçük çiftçiler açısından büyük kolaylık sağlamakta, mükellefiyetin gerektirdiği idari ve şekli yükümlülüklerden kurtarmaktadır.

Diğer taraftan avans olarak yapılan ödemelerde, zirai ürünün vadeli alınması, zirai ürünün emanet usulü ile alınması gibi hallerde tevkifatın yapılacağı zaman açısından tereddüte düşülmektedir. Teorik olarak bazı durumlarda idarenin görüşlerinden ayrınılsa da mükelleflerin, cezalı duruma düşmemeleri için tebliğlerde düzenlenen ve yukarıda yaptığımız açıklamalar doğrultusunda hareket etmeleri gerekmektedir.