



Ali Serkan ERDOĞAN(*)

ZİRAİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ *TAXATION OF AGRICULTURAL INCOME*



Bilal DÜZKAYA(**)

ÖZ

Çalışmamızda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda belirtilen yedi gelir unsurundan bir tanesi olan ve Kanununun 52'nci ve 59'uncu maddeleri aralığında düzenlenen zirai kazanç irdelenmiştir. Bu kapsamda, zirai kazanç zirai faaliyetten doğan kazanç olarak tanımlanmış, hangi faaliyetlerin zirai kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği, kimlerin çiftçi sayılarak gelir vergisine tabi olduğu, vergilemenin nasıl yapılacağı, işletme büyüklüğü ölçüleri, kazancın tespiti ve indirilecek ve indirilemeyecek giderlere değinilmiştir. Ayrıca, çalışmamızın son bölümünde zirai kazançla ilgili güncel mevzuat değişikliğine (biçerdöver mahiyetinde araç sayılan kamyon sahibi çiftçilerinde tevkifat usulüyle vergilendirileceği) ve 13.06.2013 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan gelir vergisi kanun tasarısında zirai kazançla ilgili ticaret şirketlerinin çiftçi sayılması hususundan da bahsedilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Zirai Kazanç, Zirai Faaliyet, Çiftçi, Zirai İşletme

ABSTRACT

Agricultural income, which is one of the seven income elements defined in Income Tax Law and regulated between Articles 52 and 59 of the Law, has been explored in this article. In this context, agricultural income is defined as being derived from agricultural activity, and then it tries to answer which activities should be deemed as agricultural, who should be regarded as a farmer and be subject to income tax, how taxation is carried out, what premises scales are, how income is determined and what the deductible and non-deductible expenses are. Furthermore, the last section of the study discusses the recent amendment to the Law on agricultural income (the fact that farmers who own combines must be taxed via withholding tax) and trade companies dealing with agricultural activities should be considered as farmers in accordance with the Income Tax Bill, which was submitted to the Turkish Parliament on 13 June 2013.

Keywords: Agricultural income, agricultural activity, farmer, agricultural business

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Türk Dil Kurumu güncel Türkçe sözlüğünde zirai tarımsal, zirai işletme ise tarımla ilgili işleri düzenleyen kuruluş olarak tanımlanmaktadır¹. Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren ekonomik faaliyetler içerisinde önemli bir konuma sahip olan tarımsal üretim, vergilendirme konusunda da farklı uygulamalara tabi tutulmuştur. Alternatifi söz konusu olmayan tarımsal faaliyetler sadece ülkemizde değil tüm dünyada farklı vergi rejimlerine tabidir. İnsan doğasının devamı için en önemli unsur olan tarıma özel önem verilmesi de kuşkusuz doğal bir durum olup, Gelir Vergisi Kanununda yer alan diğer gelir unsurlarının tamamının farklı şekillerde ikamesi mümkün iken zirai faaliyetin insan hayatının devamlılığında oynadığı rol göz önüne alındığında farklı değerlendirilmesi gerektiği aşikârdır.

Zirai kazanç ile diğer gelir unsurları arasında istatistiki anlamda temel düzeyde bir karşılaştırma yapmak gerekirse, Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması (NACE) üzerinden yapılan sınıflandırmaları esas alarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verilerine bakmak yerinde olacaktır. Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması (NACE); Avrupa'da ekonomik faaliyetlerle ilgili istatistiklerin üretilmesi ve yayılması amacına yönelik bir başvuru kaynağıdır. NACE kodlamasında faaliyet konularına göre işyerlerine/işletmelere altı haneli bir kod verilmektedir. Ülkemizde birçok alanda yürütülen Avrupa Birliği'ne uyum çalışmaları kapsamında, NACE kodu uygulaması da kullanılmaya başlanmıştır². Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı da bu kod sistemini uygulamaya başlamış ve vergi dairelerinde mükellefiyet tesis ettirilirken altı haneli bu kod sistemine göre mükellef sınıfları belirlenmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan ve NACE kod sistemi kapsamında faaliyet konuları dahilinde yayınlanan istatistiklere bakıldığında, gerçek usulde vergilendirilen 15.503 zirai kazanç mükellefi olduğu görülmektedir. Söz konusu mükelleflerin 2013 yılında toplam 218.494.469,06 TL matrah beyan ettikleri ve bu matrah üzerinden 56.445.112,60 TL tahakkuk eden gelir vergisi olduğu görülmektedir. NACE kod sistemi kapsamında yayınlanan istatistikler incelendiğinde, 2013 yılında toplam 1.860.848 gelir vergisi mükellefinin olduğu ve 31.614.765.498,14 TL matrah beyan edildiği ve bu matraha istinaden 8.389.807.970,51 TL gelir vergisi tahakkuk ettiği belirtilmiştir. Bu istatistikler bir arada değerlendirildiğinde, toplam gelir vergisi mükellefleri içerisinde zirai kazancı gerçek usulde değerlendirilen mükelleflerin oranı on binde sekiz (0.008), aynı kapsamda toplam vergi gelirleri içerisinde zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahiplerinin gelirleri oranı ise on binde yedi (0.007) gibi oldukça düşük rakamlara tekabül etmektedir.

NACE kod sistemi kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan istatistiklerde, 2013 yılı için beyan edilen matraha göre en yüksek on zirai faaliyet aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Tabloda da görüleceği üzere zirai kazancın gerçek usulde vergilendirilmesinde, en yüksek matrah tahıl yetiştiricilerince beyan edilmiş ve ilgili üretici grubu mükellef sayısı olarak biçerdöver işletmeciliği vb. faaliyet kolundan sonra en yüksek sıradadır.

¹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.54dc9dd8639d97.66714402, Erişim Tarihi: 13.02.2015, 15:43

² <http://www.abuyum.com/nace-kodu-nedir-kim-verir-nasil-sorgulanir-ve-ogrenilir-tehlike-sinifi-nasil-belirlenir-/261/Pa-ge.aspx>, Erişim Tarihi: 12.02.2015, 21:41

ADI	MATRAH (TL)	TAHAKKUK EDEN VERGİ (TL)	MÜKELLEF SAYISI
Tahıl Yetiştiriciliği (Buğday, Dane Mısır, Süpürge Darısı, Arpa, Çavdar, Yulaf, Darı, Kuş Yemi Vb.) (Pirinç Hariç)	49.991.251,45	14.886.989,25	1.093
Turunçgillerin Yetiştirilmesi (Greyfurt, Limon, Misket Limonu, Portakal, Mandalina vb.)	26.158.196,11	7.567.366,67	352
Bitkisel Üretimi Destekleyici Mahsulün Hasat ve Harmanlanması, Biçilmesi, Balyalanması, Biçerdöver İşletilmesi vb. Faaliyetler	19.041.572,95	3.408.082,53	6.510
Deniz ve Kıyı Sularında Yapılan Balıkçılık (Gırgır Balıkçılığı, Dalyancılık Dahil)	16.828.085,30	3.851.803,71	916
Kümes Hayvanlarının Yetiştirilmesi (Tavuk, Hindi, Ördek, Kaz ve Beç Tavuğu vb.)	15.203.570,86	3.251.426,46	926
Sütü Sağılan Büyük Baş Hayvan Yetiştiriciliği (Sütü İçin İnek Ve Manda Yetiştiriciliği)	8.400.992,24	1.878.947,27	847
Dikim İçin Sebze Fidesi, Meyve Fidanı vb. Yetiştirilmesi	7.826.858,41	2.300.798,97	356
Diğer Sığır Ve Manda Yetiştiriciliği (Sütü İçin Yetiştirilenler Hariç)	6.758.229,92	2.026.059,70	265
Çiçek Yetiştiriciliği (Lale, Kasımpatı, Zambak, Gül vb. İle Bunların Tohumları)	5.244.214,43	1.244.260,38	410
Çeltik (Kabuklu Pirinç) Yetiştirilmesi	4.685.281,14	1.315.372,35	75

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 52. ve 59. maddeleri aralığında düzenlenen zirai kazançlara ilişkin ülkemizdeki rakamsal veriler ve genel olarak gelir vergisi mükellefleri ile kısa karşılaştırmalardan sonra çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde, kimlerin çiftçi sayılarak gelir vergisine tabi olduğu, vergilemenin nasıl yapılacağı, işletme büyüklüğü ölçüleri, kazancın tespiti ve indirilecek ve indirilemeyecek giderler gibi konulara değinilecektir.

2- ZİRAİ KAZANÇ

Gelir Vergisi Kanununun 52'nci maddesinde zirai kazanç zirai faaliyetten doğan kazanç olarak tanımlanırken, zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalını, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması şeklinde

tanımlanmıştır³. Tanımdan da anlaşılacağı üzere zirai faaliyetin tanımında iki ana unsur mevcuttur ve bu unsurlar;

- Faaliyetin arazide, deniz, göl ve nehirlerde yapılması,
- Faaliyetin ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade edilmesi halleridir.

Ayrıca bazı bitki ve hayvan türlerinde elde etmenin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmamasının zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmeyeceği de belirtilmiş ki örneğin evinde kültür mantarı üreten bir kişinin faaliyeti zirai faaliyet kazancı da zirai kazanç olacaktır.

Kanunun aynı maddesinin devamında ayrıca zirai faaliyet tanımına girmemekle birlikte bir kısım faaliyetleri de zirai faaliyet olarak kabul etmiştir ki bunlar;

- Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi,
- Çiftçiye ait her türlü zirai makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai istihsal yerlerinde çalıştırılması,
- Mahsullerin, değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi(Ancak, bu ameliye aynı teşebbüsün cüzünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüzünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır),
- Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalardır(Ancak çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetler ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzuca münhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmazlar).

Yine 242 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde;

- çiftçilerin zirai işletmeleri ile tarımsal alet ve makinelerini kiraya vermeleri veya bunları el emekleri ile birleştirmek suretiyle yaptıkları hizmetler, (Ancak zirai faaliyette bulunmaması dolayısıyla çiftçi sayılmayanlar ile çiftçi olmakla beraber zirai faaliyetleriyle ilgili olmayan ziraat makine ve aletlerini başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştıranların, bu faaliyetlerinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilir.)
- ziraat makine ve aletlerinin zirai işletmeye dahil bulunması, yani çiftçiler tarafından bizzat kendi zirai faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilmiş olmaları halinde, kendi zirai faaliyet ve işletmesinin kapasite ve büyüklüğüne bakılmaksızın, bu araçların diğer çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması,
- zirai işletmelerde ücretli durumuna girmeksizin çalıştırılan çiftçilerce bizzat yapılan sulama, süt sağımı, meyve toplanması, kavaklıklarda dikim, kesim, toplama, taşıma, gibi hizmetler, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet olarak kabul edilecektir⁴.

Yine aynı madde de zirai işletme, çiftçi ve mahsul tanımlamaları yapılmış olup, zirai faaliyetin içinde yapıldığı işletmeye zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere(adi şirketler dahil) vergiye tabi olsun veya olmasın çiftçi, bu faaliyetler neticesinde elde edilen maddelere de mahsul denilmiştir.Mahsul kavramı, bitkisel, hayvani, kara ve deniz avından elde edilen mahsulleri ve bunların işlenmesinden meydana getirilen mahsulleri kapsamaktadır. Zirai işletmede yetiştirilen ve beslenen canlı hayvanların

³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 Tarih, 10700 Sayılı T.C. Resmi Gazete)

⁴ Gelir Vergisi Genel Tebliği (03.03.2001 Tarih, 24335, T.C. Resmi Gazete)

da demirbaş durumuna getirilmemesi kaydıyla, mahsul olarak kabul edilmesi gerekir. Tarımsal mahsullerin bazıları aşağıdaki şekilde gruplanabilir.

- Tarla mahsulleri: Hububat, bakliyat, pamuk, pancar, tütün, v.s.
- Bağ ve bahçe mahsulleri: Üzüm, fındık, meyve, sebze, v.s.
- Çayır mahsulleri: Ot, çayır, v.s.
- Hayvan mahsulleri: Süt, yağ, peynir, yün, tiftik, v.s.
- Orman mahsulleri: Kereste, odun, meşe palamudu, v.s.
- Su avcılığı mahsulleri: Balık, midye, istiridye, istakoz, sünger, mercan, v.s.
- Kara avcılığı mahsulleri: Vahşi hayvanlar, kuşlar, v.s.⁵

3- ZİRAİ KAZANÇ, TİCARİ KAZANÇ, GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ AYRIMI

3.1- Zirai Kazanç - Ticari Kazanç Ayrımı

Zirai kazanç bazı durumlarda ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmekte olup, bu hususu belirleyen iki kriter bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, zirai kazancın bir ticari işletmede değerlendirilmesidir. Örneğin, çiftçinin köyde ürettiği yumurta ve domatesleri şehirde (veya kendi köyünde) sahip olduğu bir bakkal ya da markette satması sonucu elde ettiği gelir ticari kazanç hükmünde, ancak aynı ürünü belediyenin gösterdiği pazaryerinde satması zirai kazanç hükmünde olacaktır. Yine aynı şekilde ticari işletme niteliğindeki bütün işyerlerinde (manav, market...) yapılan zirai ürün satışlarının hepsi ticari kazanç hükümlerine tabidir. Çünkü satış noktası bir ticari işletmedir. Buna karşın sadece zirai ürünlerin değerlendirildiği yazıhaneler ticari işletme kabul edilmez ve elde edilen kazanç zirai kazanç olacağından ticari kazanç hükümlerine tabi olmaz.

Ticari kazanç-zirai kazanç ayırımında diğer bir belirleyici kriter de ürünün bir ticari işletmede işlenmesidir. Örneğin, domates üreticisi bir çiftçi bütün domateslerini salça yapıp bunu pazarda satsa elde ettiği kazanç zirai kazançtır. Ancak bu ürünlerin bir ticari işletmede, örneğin salça fabrikasında değerlendirilmesi bu kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesini gerektirir. Burada ürünün ticari işletmede işlenmesinin yanında sadece kendi ürününü değil, başkalarının ürünlerini de değerlendirmesi ticari kazanç-zirai kazanç ayırımında belirleyicidir. Bu kapsamda tarım (konserve, yağ) ve hayvancılığa (balık, sucuk vs) dayalı üretim yapan bütün işletmelerin kazancı ticari kazanç hükmünde olacaktır.

Yine, hayvan alım satımı bir ticari faaliyetken, hayvan yetiştirilip satılması ise zirai faaliyettir. Ayrıca hayvan alınıp kısa süreli bakımdan sonra satılması da ticari faaliyet kapsamında değerlendirilir. Ancak uzun süreli hayvan bakımları zirai faaliyet hükmündedir.

Son olarak, ürünü araziden toptan alıp başkalarına satanların geliri ticari kazançken, ürün sahibini elde ettiği gelir zirai kazanç hükmündedir.

Örnek:

Ankara'da ikamet eden Bay A, tevkifâta tabi olmanın şartlarını taşıyan bir çiftçidir. Nohut üreticisi olan Bay A 2013 yılı içerisinde ürününün 10.000,00 TL'lik kısmını vergi sorumlusu sıfatını taşıyan Tacir B'ye satmıştır. Tacir B'de bu ürünleri piyasanın yükselmesinden de faydalanarak, 13.000,00 TL'ye başka bir kişiye satmıştır.

⁵ Tuncel Atabey, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara Mart 2013, s.60

Bay A ürünlerinin bir kısmını da perakende olarak pazarlarda satmış ve bu satıştan 5.000,00-TL gelir elde etmiştir.

Bay A ürünlerinin 10.000,00 TL'lik kısmını ise bir markete toptan satmıştır. Market sahibi Bay C ise, bu ürünleri perakende olarak toplam 12.000,00 TL'ye satmıştır.

Bu durumda Bay A soruda belirtildiği üzere tevkifata tabi olmanın şartlarını taşıyan bir çiftçi olduğundan kendi üretmiş olduğu nohutlardan gerek Tacir B'ye yaptığı satışlar nedeniyle elde etmiş olduğu hasılat, gerek ticari işletme olarak değerlendirilmeyen pazarda yaptığı satıştan elde ettiği hasılat ve gerekse doğrudan markete yaptığı satışlar sonucunda elde etmiş olduğu hasılatın tamamı zirai kazanç olacaktır. Bu kazançlardan Tacir B'ye yapılan satış tevkifata tabi olacak ve vergi kesildikten sonra kalan kısım Bay A'ya ödenecek, diğer gelirler ise vergi tevkifatı yapmak zorunda olmayan kimselerden kaynaklandığından herhangi bir vergiye tabi olmayacaktır.

Ürünü araziden toptan alıp başkalarına satanların geliri ticari kazanç olacağından Tacir B'nin kazancı ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecek olup toplam ticari kazancı (13.000,00 TL – 10.000,00 TL=) 3.000,00 TL'dir.

Yine, market sahibi Bay C'de ürünleri çiftçiden alması ve de ticari işletmede değerlendirerek satması sebepleriyle elde etmiş olduğu kazanç tutarı olan (12.000,00 TL – 10.000,00 TL=) 2.000,00 TL ticari kazanç olacaktır.

3.2- Zirai Kazanç - Gayrimenkul Sermaye İradı Ayırımı

Zirai faaliyeti bazen gayrimenkul sermaye iradından da ayırmak gerekir. Zira, zirai kazancın üretim noktası olan arazi gerek medeni kanun gerekse vergi kanununda gayrimenkul olarak kabul edilmektedir. Ancak arazi üzerinden elde edilen gelir hem zirai kazanç hem de gayrimenkul sermaye iradı olabilir. Bu kapsamda araziler zaman zaman kiraya verilebilir. Belli bir bedel karşılığında kiraya verilen araziler, kiraya veren açısından zirai kazanç değil gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir. Zira gelir vergisi kanununa uygun olan bir gayrimenkul kiraya verilmiştir. Ancak kiralayan kişinin kazancı (arazi üzerinde zirai faaliyette bulunduğu varsayımı ile) zirai faaliyet kapsamında değerlendirilir ve zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

Zirai üretimde kullanılan gayrimenkullerin satılması sonucu elde edilen gelir zirai kazanç değil değer artışı kazancıdır. Bu yüzden zirai kazançta dâhil edilmeyeceği gibi zirai kazanç hükümlerine göre de vergilendirilmez. Bir başka deyişle burada vergilendirme diğer kazanç ve iratlar hükümlerine göre yapılır.

Örnek:

Bay B Kayseri ilinde bulunan 35 dönüm tarlasının ekip biçilmesi, bakımının yapılması ve kendisine tarla sahibi olması sebebiyle elde edilen mahsulden yarı oranda pay verilmesi konusunda yarıcı Bay A ile anlaşmıştır. Bay B'nin zirai faaliyete katılmaksızın arazi sahibi olması nedeniyle elde edeceği kazanç Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecek, zirai kazanç hükümleri uygulanmayacaktır.

4- ZİRAİ KAZANÇTA MÜKELLEF

Zirai kazancın mükellefi gerçek kişi çiftçiler (bu anlamda balıkçı, rençber, avcılık faaliyetinde bulunan kişi) ve zirai faaliyet icra eden adi ortaklıklar olup adi ortaklıkta ortaklar çiftçi sayılmakta ve elde edilen gelir ise zirai kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununda zirai işletmeleri işleten gerçek kişiler ve adi şirketler çiftçi olarak sayılmakla birlikte, kolektif şirketlerle, adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmayacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte zirai faaliyetle iştigal eden kolektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları payların şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu yazılmıştır. Aynı şekilde anonim ve limited şirketler ile kamu idare ve müesseselere, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler de, zirai faaliyette bulunsalar dahi çiftçi sayılmazlar ve bu şirketlerin safi kurum kazancı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesi gereğince Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri ile zirai kazancın tespitine ilişkin hükümleri dikkate alınarak kurum kazancı değerlendirilecek ve vergilendirilecektir.

5- ZİRAİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

Zirai kazanç elde eden mükellefler;

- birincisi ki zirai kazancın vergilendirilmesinde esas olan Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle,
- ikincisi ise, Gelir Vergisi Kanununun 54'üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde tespit olunarak vergilendirilmesidir.

5.1- Zirai Kazancın Tevkifat Yoluyla Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 53'üncü maddesine göre çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. İşletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan ve yine gerçek usulde vergilendirilmeyi gerektiren durumda bulunmayan çiftçiler hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilecek olup çiftçilerin tevkifat suretiyle ödedikleri vergiler nihai vergi olacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." şeklinde başlamakta olup tevkifat yapmakla sorumlu kılınanlar madde hükmünde sayılanlarla sınırlı tutulmuştur. Bu durumda tevkifat uygulaması kapsamındaki bir çiftçinin, gerçek usulde vergilendirilmeyen başka çiftçilere, vergi mükellefi olmayan nihai tüketicilere ve kazancı basit usulde tespit olunan ticaret erbablarına yapacağı zirai mal ve/veya hizmet satışları, bu kişiler tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar arasında sayılmadığından yapılacak ödemelerde vergi tevkifatı uygulanmayacak dolayısıyla tevkif suretiyle vergilendirilen çiftçilerin tevkifat yapmakla sorumlu tutulmayanlara yapacakları zirai mal ve/veya hizmet satışlarından elde edecekleri kazançlar vergiye tabi olmayacaktır.

Tevkif yolu ile vergilendirilen mükellefler yaptıkları satış ve hizmetlerden Vergi Usul Kanunu'nun müstahsil makbuzu başlıklı 235. madde hükmü "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usul-

de tesbit 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. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur. Çiftçiden avans üzerine yapılan mübayaalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.” gereği müstahsil makbuzu almak ve aynı kanunun defter tutma mecburiyetinde olmayanların muhafaza ödevi başlıklı 254. madde hükmü “Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar. 232, 234 ve 235’inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar⁶.” gereği bu müstahsil makbuzunu saklamak zorunda olacaklardır. Ancak buradaki önemli olan husus zirai ürünü satanın çiftçi olması ya da hizmetin zirai faaliyet kapsamında olmasıdır.

Yine, tevkif suretiyle vergilendirilen çiftçiler Vergi Usul Kanununun istisnalar başlıklı 173. maddesinin 1 no’lu bent hükmü “Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz: 1. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler...” gereği defter tutmaktan istisna edilmiş ve Gelir Vergisi Kanununun toplama yapılmayan haller başlıklı 86 maddesinin 1 no’lu bent hükmü “Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. 1. Tam mükellefiyette; a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar...” gereği beyanname verme ödevleri de bulunmamaktadır.

Diğer taraftan 128 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin X-a bölümünde “yaş meyva 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 iş bir alım-satım faaliyeti niteliğinde bulunmaktadır. Bu nedenle komisyoncu adı altında çalışmakla beraber faaliyeti alım-satım niteliğinde olan bu şahıslarda çiftçilerden satın alacakları zirai ürünlerin bedellerinden tevkifat yapmak zorundadırlar. Vergi Usul Kanununda yapılan değişiklikle vergilemede vergiyi doğuran olayın gerçek niteliği esas alındığı ve canlı hayvanların müstahsilleri tarafından kestirilerek et olarak satılması hali gerçek yönüyle canlı hayvan satışı niteliğinde olduğundan bu halde de tevkifat yapılacaktır.” açıklamalarına dayanarak bu şahıslarında tevkifat yapacağı belirtilmiştir.

Zirai faaliyet kapsamında teslim edilen ürünlerin bedelleri ile yapılan hizmetler üzerinden yapılacak vergi kesintileri Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesinin 11 numaralı bendinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

- a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,
- i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için %1.
- ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için %2.

⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 Tarih, 10703 Sayılı T.C. Resmi Gazete)

⁷ Gelir Vergisi Genel Tebliği (31.01.1981 Tarih)

- b) Diğer ziraî mahsuller için,
- i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için %2.
- ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için % 4.
- c) Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,
- i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için %2.
- ii) Diğer hizmetler için %4.
- d) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için %0."

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyip tevkifat suretiyle vergilendirilen çiftçilerden yıl içinde işletme büyüklüğünü aşan veya diğer genel şartları ihlal eden çiftçiler müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde vergilendirilir. Yine, tevkif suretiyle vergilendirilen çiftçiler yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. Kazancı gerçek usule tabi olanlar çiftçilerin işletme büyüklüğü ölçülerinin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceklerdir.

5.2- Zirai Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 53'üncü maddesi gereğince çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir.

Ancak ;

- 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan,
- Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki motorlu araca sahip olan(kamyon bu kapsamdan çıkarılmış olup, makalemizin 9-1 bölümünde bu husus ayrıca açıklanmıştır.),
- On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan,
- Ziraat gruplarının bir kaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki grubu ait işletme büyüklüklerinde bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşan,
- Kendi işletmesi ve dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendi işletmesinin ve ortaklıklardaki paylarının toplamı belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan,
- Kendi isteği ile gerçek usulde vergilendirilmek isteyen,

çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit olunarak vergilendirilmektedir. Bu şekilde gerçek usulde vergilendirilecek çiftçiler kazançlarını zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre tespit edebilirler.

Zirai kazancın hangi şekilde vergilendirileceğinin tespitinde kullanılan işletme büyüklüğü ölçüleri Gelir Vergisi Kanununun 54'üncü maddesinde düzenlenmiştir. İşletme büyüklükleri Bakanlar Kurulu tarafından Zirai Kazançlar Merkez Komisyonu'nun teklifi ile belirlenmekte olup, arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetler ile arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler, kara ve su avcılığı olarak iki grup halinde belirlenmiştir. Aşağıda belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşanlar ve diğer koşulları ihlal edenler gerçek usulde vergilendirilecek olup, şu an yürürlükte bulunan hadler aşağıdaki gibidir;

A- Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde:

1. grup: Hububat ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı taban arazide 900, kıraç arazide 1700 dönüm,
2. grup: Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 1000 dönüm,
3. grup: Ayçiçeği ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 950 dönüm,
4. grup: Pamuk ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 400 dönüm,
5. grup: Çeltik ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm,
6. grup: Pancar ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm,
7. grup: Patates, soğan, sarımsak ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm,
8. grup: Çay ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 150 dönüm (Mahsul verebilecek hale gelmeyenler hariç),
9. grup: Tütün ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm,
10. grup: Sebze ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm,
11. grup: Sera ve çiçekçilik ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 8 dönüm,
12. grup: Kavun ve karpuz ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm,
13. grup: Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 dönüm,
14. grup: Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 dönüm,
15. grup: Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığında 2500 ağaç,
16. grup: Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 4500 ağaç,
17. grup: Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede 1500 ağaç,
18. grup: Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 2000 ağaç,
19. grup: Muz ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 30 dönüm,
20. grup: Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda 2000 ağaç,
21. grup: Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftalide 2000 ağaç,
22. grup: Diğer meyve ve ürün ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 100 dönüm, yer fıstığı 350 dönüm (Meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç),
23. grup: Büyükbaş hayvan sayısı 150 adet (İş hayvanları ile iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar hariç),
24. grup: Küçükbaş hayvan sayısı 750 adet (Bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç),

B- Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında:

1. grup: Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği;
 - a) Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ kafes vb.) 750m²,
 - b) İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb.), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 900m²,

2. grup: Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 metre,
3. grup: Arıcılık ziraatında kovan sayısı 500 adet,
4. grup: İpek böcekçiliği ziraatında kutu sayısı 500 adet.

Zirai kazancın gerçek usulde tespitinde dikkate alınacak işletme büyüklüğü ölçüleri yukarıda belirtilmiş ancak işletme büyüklüğü ölçüleri tespitinde aşağıda sıralanan ve özellik gösteren hususların da dikkate alınması gerekmektedir.

- 1- Aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmelerde işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınacaktır.
- 2- Ortaklık halindeki işletmelerde işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınacaktır. Ortaklıklarda ortaklığın birden fazla işletmeye sahip olması veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmeyecektir.
- 3- Gelir Vergisi Kanunu'nun 52'nci maddede yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle dikkate alınacaktır. Aynı maddenin son fıkra hükmüne göre tek işletme, "Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler" şeklinde tanımlanmıştır. Bu durumda bir çiftçinin aynı köy sınırları içinde veya aynı köy sınırları içinde olmamakla beraber birbirine bitişik bulunan arazisinin bir kısmının kendisi tarafından, diğer kısmının bir veya birden fazla ortaklık şeklinde işletilmesi halinde bunlar tek işletme sayılacaktır.

Örnek: Çiftçi Ali'nin iki ayrı köy sınırı içinde birbirine bitişik arazisinin yüzölçümü 400 dönümdür. Çiftçi Ali bu arazinin 200 dönümünde kendisi, geri kalan 200 dönümünde de çiftçi Ahmet ile ortak olarak pancar ziraatı 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 pancar ziraatı için 300 dönüm olarak belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aştığından hem Ali'nin hem de Ahmet'in kazancı gerçek usulde tespit edilecektir.

- 4- 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, aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilecektir.

Örnek: Çiftçi Bay (A), (B) ve (C) ortaklığında sırası ile %80 ve %60 hisse ile ortaktır. (B) ortaklığının 600, (C) ortaklığının 900 dönüm arazisi bulunmaktadır. Her iki ortaklıkta arazilerinin tamamında susam ziraatı yapmıştır.

Bu durumda, çiftçi Bay (A), (B) ortaklığından payına düşen (600 dönüm x %80=) 480 dönüm ile (C) ortaklığından payına düşen (900 dönüm x %60) 540 dönümün toplamı olan 1.020 dönüm, geçerli had olan 1.000 dönümü aştığından zirai kazancını gerçek usulde (zirai işletme hesabı esası veya bilanço esasına göre) defter tutmak suretiyle tespit edecektir.

- 5- Gelir Vergisi Kanunu'nun 54'üncü maddesinde 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 zirai kazançları gerçek usulde vergilendirilecektir.

Örnek: Çiftçi Ç, 2012 yılında 680 dönüm arazide bakliyat, 500 dönüm arazide ayçiçeği ziraatı yapmıştır. Çiftçi Ç'nin ziraatını yaptığı işletme büyüklükleri ayçiçeği ziraatı ile ilgili had olan 950 dönümün yarısı ile bakliyat ziraatı ile ilgili had olan 1.000 dönümün yarısını aştığından zirai kazancı gerçek usulde tespit olunacaktır.

6- Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı 54'üncü maddede belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilecektir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilecektir⁸.

Örnek: Çiftçi A kendisine ait zirai işletmesinde 250 dönüm arazi üzerinde pamuk ziraatı yapmaktadır. Çiftçi A aynı zamanda 400 dönüm arazi üzerinde pamuk ziraatı yapan B adi ortaklığında %60 hisse, 750 dönüm arazi üzerinde susam ziraatı yapan C adi ortaklığında %20 hisseye sahip bulunmaktadır. Kanuni had pamuk ziraatında 400, susam ziraatında ise 1.000 dönümdür. Buna göre ortaklıklardan çiftçi (A)'nın payına düşen arazi büyüklükleri B adi ortaklığından (400 dönüm x %60=) 240 dönüm ve C adi ortaklığından (750 dönüm x %20) 150 dönüm olmaktadır. Bu durumda çiftçi A'nın gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, pamuk ziraatı yaptığı kendi işletmesinde sahip olduğu arazi büyüklüğü ile pamuk ziraatı yapan ortaklığından gelen arazi payı toplamı (250 dönüm + 240 dönüm=) 490 dönüm pamuk ziraatına ait kanuni ölçü olan 400 dönümü aştığı için, Çiftçi A'nın zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilecektir. Diğer ortakların payları toplamı ölçüleri aşmadığı için, bu ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilecektir.

6- ZİRAİ KAZANCI TEVKİFAT YOLUYLA ve GERÇEK USULDE VERGİLENDİRİLENLERDE DEFTER TUTMA ve HASILATIN TESPİTİ

6.1- Zirai Kazancı Tevkifat Yoluyla Vergilendirilenlerde Defter Tutma ve Hasılatın Tespiti

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında zirai kazancı işletme hesabı esasına göre belirlenecek çiftçilerin Vergi Usul Kanununun çiftçi işletme defteri başlıklı 213'üncü madde "Zirai işletme hesabını ihtiva eden çiftçi işletme defterinin sol tarafına Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde gösterilen giderler, sağ tarafına da aynı kanunda gösterilen hasılat kaydolunur. Gider ve hasılat kayıtlarının en az aşağıdaki bilgileri ihtiva etmesi lazımdır:1. Sıra numarası, 2. Kayıt tarihi, 3. Muamelenin nev'i, 4. Meblağ." hükmü gereğince çiftçi işletme defteri tutması, hasılatı sağ tarafa, giderleri ise sol tarafa kaydetmesi gerekmektedir. Zirai işletme hesabı esasında, zirai kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat(para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden) ile yapılan giderler(ödenen veya borçlanılan) arasındaki olumlu farktır. Hesap dönemi başımdaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla ilave edilecektir. Çiftçi işletme defteri Vergi Usul Kanununun tasdiğe tabi defterler başlıklı 220'inci maddesinde sayıldığından tasdik ettirilmesi zorunludur. Yine Vergi Usul Kanunu'nun defter ve vesikaları muhafaza başlıklı 253'üncü maddesi gereği kanuni defter ve belgeleri ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

⁸ A. Murat Yıldız, 2012 Yılı Gelir Vergisi Rehberi, Türemob-Tesmer

6.2- Zirai Kazancı Gerçek Usulde Vergilendirilenlerde Defter Tutma ve Hasılatın Tespiti

Bilanço esasına göre kazancı belirlenecek çiftçilerin, Vergi Usul Kanununun bilanço esasında tutulacak defterler başlıklı 182'nci madde hükmü gereğince yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri tutması, aynı kanunu'nun tasdike tabi defterler başlıklı 220'inci maddesi gereğince de defterikebir dışındaki defterlerini tasdik ettirilmesi ve yine defter ve vesikaları muhafaza başlıklı 253'üncü maddesi gereği kanuni defter ve belgeleri ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeleri gerekmektedir. Bilanço hesabında zirai kazancın tespiti, ticari kazançta olduğu gibi işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerlerinin kıyaslanması yoluyla yapılmaktadır.

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 56, 57 ve 58'inci maddelerinde yer alan hasılat sayılan unsurlar ve giderler ile Kanun'un 41'inci maddesinde belirtilen indirilemeyecek giderleri zirai kazancın tespitinde dikkate alması gerekmektedir. Bu hususlar dikkate alınarak;

6.2.1- Gerçek Usulde Hasılatın Tespiti

Gelir Vergisi Kanununun 56'ncı maddesinde gerçek usulde hasılat aşağıda şekilde açıklanmıştır;

- Önceki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere üretilen, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil),
- Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller,
- Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri(kullanılmayan ürünlerin satışı),
- Mahsullerin yetiştirilmesinden önce veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun amortisman tabi malların satılması başlıklı 328'inci maddesine göre hesaplanan hasılat,
- Zirai ürünlerin üretim araçları ile değiştirilmesi ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde alınan mobilya, tohum, ilaç, gübre, kereste gibi tüketim maddeleri için verilen ürünlerin emsal bedeli,
- Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir tüketim maddesi veya üretim araçları alınması halinde alınan tüketim maddelerinin veya üretim vasıtalarının emsal bedeli,
- İşletmede üretilip de tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedeli, hasılat sayılır.

6.2.2- Gerçek Usulde Hasılatın İndirilecek Giderler

Gelir Vergisi Kanununun 57'nci maddesinde gerçek usulde indirilecek giderler sayılmış olup, bunlar;

"1- İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler,

2- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri,

3- İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler,

- 4- İşçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri,
- 5- Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri,
- 6- Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar,
- 7- Kira ve ücret karşılığında kullanılan üretim vasıtaları için yapılan ödemeler,
- 8- Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler,
 - a) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri,
 - b) İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar,
 - c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektiği süreye maksur olmak üzere),
 - d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,
 - e) Genel mahiyetteki sair giderler,
- 9- İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- 10- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan zararlar,
- 11- İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zatî veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı" dır.

Aynı zamanda işletmede üretilen tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri de masraf yazılabilir ki bu giderlerin sene sonunda bir kalemde gider yazılması mümkündür. Yine, gerçek usule geçen çiftçilerin önceki yıllardan devreden ürünleri ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılabilecektir.

6.2.3- Gerçek Usulde Hasılatтан İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanununun 58'inci maddesinde gerçek usulde indirilemeyecek giderler için aynı kanunun 41'inci maddesine atıf yapılarak, 41'inci maddede yazılı giderlerin hasılatтан indirilemeyeceği belirtilmiştir. Bu giderler zirai kazanç sahibi çiftçiler için dikkate alındığında;

- "1-Çiftçinin kendisi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler,
- 2- Çiftçinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- 3- Çiftçinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- 4- Çiftçinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;
- 5- Çiftçinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar,
- 6- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile çiftçinin suçlarından doğan tazminatlar,
- 7- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin %50'si (Bakanlar Kurulu, bu oranı %100'e kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye yetkilidir),

- 8- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlar,
 - 9- Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı,
 - 10- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderler," gider olarak zirai kazançtan indirilemez.
- İşletme sahibi, eşi ve çocuğu işletmede üretilen ürünlerden yararlanıp onları tüketebilir ki bunlar hasılatтан indirilebilir. Ancak bu ürünler başka bir ürün ya da mal ile değiştirilirse ürün bedelinin hasılat yazılması gerekmektedir.

7- ZİRAİ KAZANÇLARA İLİŞKİN MUAFİYET ve İSTİSNALAR ile AVANTAJLAR

7.1- Arızı Nakliye Ücretleri

Gelir Vergisi Kanununun vergiden muaf esnaf başlıklı 9'uncu maddesinin 5'inci bendine göre; ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutad hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler gelir vergisinden muaf olup, bu faaliyetlerden kazanç elde etseler dahi bu kazanç vergilendirilmeyecektir.

7.2- Teşvik İkramiyesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun teşvik ikramiye ve mükafatları başlıklı 29'uncu maddesinin 1'inci bendine göre; ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar gelir vergisinden müstesnadır. Örneğin düzenlenen bir festivalde en ağır karpuzu yetiştiren çiftçiye verilen ödül bu madde kapsamında gelir vergisinden müstesna olacak ve vergilendirilmeyecektir.

7.3- Çeşitli Kurumlarca Verilen Avans, Kredi, Sübvansiyon Gibi Avantajlardan Yararlanma Hakkı

Gelir Vergisi Kanununun 53'üncü maddesinde "Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge alma verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymaya çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usuller, ilgili kuruluşların görüşleri de alınarak Maliye Bakanlığı'na belirlenir." hükmü yer almaktadır. Konu ile ilgili olarak 237 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmış olup, çiftçilerin avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destek unsurlarından yararlanabilmeleri için ilgili mevzuatında belirtilen şartların yanı sıra Vergi Usul Kanununun belge düzenine ilişkin yükümlülüklerine uymaları ve Çiftçi Belgesi almaları gerekmektedir.⁹

Zirai faaliyeti ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununun belge düzenine ilişkin yükümlülüklerine (belge alma, belge verme, belge saklama, belge ibraz etme) bir takvim yılı içinde iki kez uymadığı tespit

⁹ Gelir Vergisi Genel Tebliği (02.12.2000 Tarih, 24248, T.C. Resmi Gazete)

edilen ve bu tespitleri kesinleşen çiftçiler izleyen takvim yılı başından itibaren bir yıl süreyle destek unsurlarından yararlanılamazlar. Ayrıca sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlendiğinin veya kullanıldığının tespit edilmesi ve bu tespitin kesinleşmesi halinde de bu yaptırımın aynı süre için uygulanacağı belirtilmiştir.

8- ZİRAİ KAZANÇTA BEYAN ve ÖDEME ZAMANLARI

Çalışmamızın 5.1 bölümünde yapılan açıklamalar ışığında zirai kazancı tevkif suretiyle vergilendirilenler beyanname vermeyecekler ancak zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilenler ise Gelir Vergisi Kanununun gelirin toplanması ve beyan başlıklı 85'inci maddesine göre kazançlarını yıllık beyanname ile beyan edeceklerdir. Şöyle ki, kazancı gerçek usulde tespit edilen çiftçilerin yıllık gelir vergisi beyannamesi verme zorunluluğu bulunmakta olup, çiftçilerin zirai faaliyetlerinden zarar etmiş olmaları veya hiç kazanç elde etmemiş olmaları, yıllık beyannamenin verilmesine engel bir durum değildir.

Zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilen ve yıllık beyanname vermek zorunda olan çiftçiler kazançlarını ertesi yılın mart ayının 25. günü akşamına kadar bir beyanname ile ilgili oldukları vergi dairelerine bildirecekler ve gelir vergilerini mart ve temmuz ayları olarak iki eşit taksit halinde ödeyeceklerdir. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 117'nci maddesinden kaynaklı yetkiye dayanılarak çıkarılan 250 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde "gelirlerinin büyük bir kısmını zirai kazanç teşkil eden mükellefler hakkında lüzum görülen hallerde iki taksitten fazla olmamak üzere, belli üretim bölgeleri ve ziraat ürünlerine göre özel ödeme zamanları tayin etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Buna göre, yıllık beyannamelerinde, zirai kazançları ile birlikte başka kaynaklardan (193 sayılı Kanunun 2'nci maddesinde sayılan diğer kaynaklardan) elde ettikleri kazanç ve iratlarını bildirecek çiftçilerden, bu toplam gelir içindeki zirai kazançları %75 ve daha yüksek nispette olanlar için ödeme zamanları kasım ve aralık ayı olarak belirlenmiştir." açıklamalarına yer verilmiştir. Yetiştirilen ürünlerden elde edilecek hasılatın bu aylarda toplanarak çiftçilerin ödeme gücüne bu aylarda ulaşacağı düşüncesi kasım ve aralık aylarının belirlenmesinde etkili olmuştur. Dolayısıyla beyan ettikleri gelirlerin toplamının %75 ve daha fazlası oranında zirai kazançtan ibaret bulunan çiftçilerin ödeme zamanları kasım ve aralık ayları olarak, bu durum dışında kalan çiftçiler için ise ödeme zamanları mart ve temmuz ayları olarak belirlenmiştir.

9- ZİRAİ KAZANÇLA İLGİLİ ÖZELLİKLI DURUMLAR

9.1- Biçerdöver Mahiyetinde Araç Sayılan Kamyon Sahibi Çiftçiler İçin Yeni Düzenleme

Gelir Vergisi Kanununun 53'üncü maddesi gereğince çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmekte birlikte bir biçerdövere veya bu mahiyetteki motorlu araca sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit olunarak vergilendirilmektedir. Kamyon bu mahiyetteki motorlu araç sayılmış ve kamyon sahibi olan çiftçilerin kamyonu kendi zirai faaliyetleri haricinde başka bir faaliyette kullanmasalar dahi gerçek usulde vergilendirilecekleri belirtilmiştir. Ancak, 31.01.2015 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 288 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde konu ile ilgili olarak açıklamalara şu şekilde yer verilmiştir;

“Gelir Vergisi Kanununun 54’üncü maddesinde yer alan, zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak zirai işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan ancak kamyon gibi araçlara sahip olan çiftçilerin mükellefiyet durumlarına ilişkin açıklamalar bu tebliğin konusunu oluşturmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 53’üncü maddesinde “... 54’üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere 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 edilerek vergilendirilir.” hükmü yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 53’üncü maddesine göre, 54’üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan ancak, bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit olunarak vergilendirilmektedir. Anılan hükümde yer alan “bir biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç” ifadesinden, biçerdöver gibi, tek başına motorlu bir araç vasfını haiz olma özelliği taşıyan ve doğrudan doğruya zirai faaliyetin icrasında kullanılan araçların anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla, biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçiler, zirai işletme büyüklüğü ölçülerini aşmasalar dahi, bunların zirai kazançlarının gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, zirai işletmenin yapısı ve yapılan işin önem ve genişliğinin kamyon gibi araçlara sahip olmayı gerektirmesi, sahip olunan bu araçların sadece çiftçinin kendi zirai faaliyetlerinde kullanılması şartıyla; zirai işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan ancak kamyon gibi araçlara sahip çiftçiler, zirai faaliyetlerinden elde ettikleri zirai kazançları için beyanname vermeyeceklerdir. Öte yandan, bu çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmeye devam edecektir.

Bu açıklamalara göre;

- Zirai işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan ancak kamyon gibi araçlara sahip olmaları nedeniyle haklarında gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirilen çiftçilerin, söz konusu mükellefiyetlerinin bu tebliğin yayım tarihi itibarıyla terkin edilmesi,
- Bu durumda olan çiftçilerden, vergi dairelerince düzenli aralıklarla yapılan yoklamalar sonucunda, kamyon gibi araçlarını kendi zirai faaliyetleri dışında başkalarına da hizmet verecek şekilde kullandığı ve/veya nakliyecilik yaptığı hususunda tespit bulunanların vergilendirilmelerinin ise ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁰.”

Tüm bu açıklamalar ışığında 288 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile biçerdöver mahiyetinde araç sayılan kamyon sahibi çiftçiler işletme büyüklüğü ölçülerini aşmasalar dahi bu tebliğden önce gerçek usulde vergilendirilmekte iken tebliğin yayımından itibaren biçerdöver mahiyetinde araç sayılan kamyonu kendi zirai faaliyetlerinde kullanmak ve işletme büyüklüğü ölçülerini aşmamak kaydıyla zirai faaliyetlerden elde edilen kazanç için beyanname vermeyecek ve tevkifat suretiyle vergilendirilecektir.

9.2- Gelir Vergisi Kanun Tasarısında Zirai Kazanca Bir Bakış

Gelir Vergisi Kanun Tasarısı gerekçesinde özetle, mevcut vergi sistemimizde gerçek kişilerin gelirlerinin ve kurumların kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar

¹⁰ Gelir Vergisi Genel Tebliği (31.01.2015 Tarih, 29253, T.C. Resmi Gazete)

Vergisi Kanunu olmak üzere iki kanun bulunduğu, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere iki ayrı kanunda düzenlenmiş olması, indirim, istisna ve bazı önemli düzenlemelere her iki Kanunda birden yer verilmesine sebep olduğu, mükerrerliği ortadan kaldırmak ve bazı ülkelerin iyi uygulama örneklerinde olduğu gibi daha kısa ve kolay anlaşılır bir sistematik oluşturmak üzere Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun tek bir kanun haline getirilmesi amaçlandığı belirtilmektedir.

Bu kapsam da hazırlanan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı 13 Haziran 2013 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuş olup, geçici, ek ve mükerrer maddelerle birlikte 210 maddeden oluşan Gelir Vergisi Kanunu ile 45 maddeden oluşan Kurumlar Vergisi Kanununu, 92 maddeden oluşan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında birleştirilmekte, hem gerçek kişilerin ve hem de kurumların kazançları gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Çalışmamızın konusunu oluşturan zirai kazançla ilgili olarak tasarıda yer alan en önemli farklılık ticaret şirketlerinin de çiftçi sayılması hususudur ki bununla ilgili tasarinın zirai kazançla ilişkin tanımlar başlıklı 24'üncü maddesinin 3'üncü bendi "Çiftçi sayılanlar: 26'ncı maddede yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini en az %50 oranında aşan, ana sözleşmelerinde münhasıran zirai faaliyetle iştigal edeceğine dair açık hüküm bulunan ve münhasıran zirai faaliyetle iştigal eden ticaret şirketleri çiftçi sayılır. Çiftçi sayılan kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar zirai kazanç hükmündedir."¹¹ şeklindedir. Bu düzenleme ile zirai faaliyette bulunan şirket sayısının artacağı, şirketlerin kurumsallaşacağı, kurumsal yapı içerisinde zirai faaliyette bulunanların büyük arazilerde faaliyette bulunacağı düşünülmektedir. endüstriyel tarımın yaygınlaşması neticesinde verimliliğin artacağı ve ölçek ekonomisinden faydalanicacağı düşünülmektedir.¹²

10- SONUÇ

Çalışmamızın giriş kısmında bahsedildiği üzere, Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması (NACE) üzerinden yapılan sınıflandırmaları esas alarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verilerine göre toplam gelir vergisi mükellef sayısı içerisinde zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilen çiftçi sayısı 15.503 olup toplam da on binde sekiz(0.008) gibi çok düşük bir orana tekabül etmektedir. Gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısının bu kadar düşük olmasının nedeni ise tarımsal işletmelerin küçük olması, bu işletmelerin dağınık yapıda olması, tarımsal arazilerin miras nedeniyle bölünmüş ve endüstriyel tarımın sınırlı sayıda çiftçi tarafından yapılmasıdır. Bu nedenlerle işletme büyüklüğü ölçüleri aşılmayıp, zirai faaliyet sınırlı arazide sınırlı üretim şeklinde devam etmekte ve hala mükelleflerin büyük kısmı tevkifat usulüyle vergilendirilmektedir. Tarım sektörünün ülkemiz için önemli göz ardı edilmemeli ve bu sektörün gelişebilmesi ve modernleşmesi için vergi destek ve avantajları ile sürekli olarak artan bir trend de yol alması hedeflenmelidir ki yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı bu bakımdan daha fazla avantajı da beraberinde getirecektir.

¹¹ Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı

¹² Murat Solmaz, Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Zirai Faaliyette Bulunan Ticaret Şirketlerinin Çiftçi Sayılması Ve Vergilendirilmesi, Vergi Sorunları dergisi, Ağustos 2013, s.71

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 Tarih, 10700 Sayılı T.C. Resmi Gazete)
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 Tarih, 10703 Sayılı T.C. Resmi Gazete)
- Gelir Vergisi Genel Tebliği (31.01.1981 Tarih)
- Gelir Vergisi Genel Tebliği (02.12.2000 Tarih, 24248, T.C. Resmi Gazete)
- Gelir Vergisi Genel Tebliği (03.03.2001 Tarih, 24335, T.C. Resmi Gazete)
- Gelir Vergisi Genel Tebliği (31.01.2015 Tarih, 29253, T.C. Resmi Gazete)
- Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı
- ATABEY, T. Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara Mart 2013, s.60
- Solmaz, M. Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Ziraî Faaliyette Bulunan Ticaret Şirketlerinin Çiftçi Sayılması Ve Vergilendirilmesi, Vergi Sorunları dergisi, Ağustos 2013, s.71
- YILDIZ, A. M. 2012 Yılı Gelir Vergisi Rehberi, Türmob-Tesmer
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.54dc9dd8639d97.66714402, Erişim Tarihi: 13.02.2015, 15:43
- <http://www.abuyum.com/nace-kodu-nedir-kim-verir-nasil-sorgulanir-ve-ogrenilir-tehlike-sinifi-nasil-belirlenir-/261/Page.aspx>, Erişim Tarihi: 12.02.2015, 21:41