

ÇİFTÇİLERE SAĞLANAN KARŞILIKSIZ DESTEKLER ve TEVKİFAT

AIDS FOR FARMERS and WITHOLDING TAX



Kerem ÖNCÜ*

ÖZ

Çiftçilere sağlanan karşılıksız desteklerden zirai kazanç kapsamında yapılan tevkifatlar, kişilerle vergi idaresini karşı karşıya getirmektedir. Söz konusu destekler, çiftçilerden alınan ürün veya hizmetlere karşılık yapılmadığı için, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca tevkifata tabi olmaması gerekir. Ancak vergi idaresi, kesinti yapılması gereken ödemelerin kapsamını geniş yorumlamaktadır. Yargı organı ise genel olarak söz konusu tevkifatların iadesi yönünde karar vermekle birlikte, gerekçeler arasında farklılıklar bulunmaktadır. Karşılıksız verilen desteklerden tevkifat yapılmasının, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde düzenlenen verginin yasallığı ilkesi bakımından büyük sorun oluşturduğu düşünülmektedir. Vergi idaresinin hukuka aykırı olduğu düşünülen bu uygulamaya son vermesi, yargı organının ise yapılan kesintilerle ilgili davalarda, idarenin hukuk

ABSTRACT

Withholdings made within the scope of agricultural earnings from grants to farmers confront tax administration with individuals. Since these supports are not provided in return for products or services purchased from farmers, they should not be subject to withholding according to the Income Tax Law. However, the tax administration interprets the scope of payments that need to be withheld broadly. On the other hand, the judicial authorities generally decide to refund withholding, but there are differences between the justifications. It is thought that withholding from unrequited supports constitute a big problem in terms of the legality of the tax regulated in Article 73 of the Constitution of 1982. It is expected that the tax administration will end this practice, which is considered to be illegal, and the judicial authorities will bring a solution

* Dr. Araş. Gör., Çukurova Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, keremnc@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0003-1045-2273.

Öncü, K. (Nisan 2020). Çiftçilere Sağlanan Karşılıksız Destekler ve Tevkifat, *Vergi Raporu*, 247, (206-213). Hakemli makaledir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 20.02.2020 / M.K.T.: 01.04.2020

sınırları içinde kalmasını sağlayacak bir çözüm getirmesi beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Zirai kazanç, destek, tevkifat, kıyas yasağı, yasallık ilkesi.

JEL Sınıflandırma Kodları: K34, K11

GİRİŞ

Çiftçilere sağlanan desteklerin Gelir Vergisi Kanunu (GVK) bakımından zirai kazanç kapsamında sayılıp sayılmayacağı konusu, kişilerle vergi idaresini karşı karşıya getiren güncel bir konudur. Sektör açısından oldukça önemli olan söz konusu desteklerin, vergi idaresi tarafından tevkifat kapsamında sayılabilmesi, oldukça yüksek meblağlara ulaşabilen söz konusu desteklere vergi idaresinin kayıtsız kalamadığını ortaya koymaktadır. Bununla birlikte yargı organı konuyu vergi idaresine nazaran farklı değerlendirmektedir.

Konu ile ilgili birçok köşe yazısı, özelge, Danıştay kararı bulunmakla birlikte, konuyu akademik ve kuramsal açıdan da ele alacak bir çalışmaya ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple kişilerle vergi idaresini karşı karşıya getiren bu konunun, GVK'nın ilgili hükümleri ve vergi hukukuna ilişkin anayasal ilkeler kapsamında ele alınması düşünülmüştür.

Çalışmada öncelikle zirai kazanç, çiftçi, mahsul gibi kavramlar ele alınacak, sonrasında zirai kazancın vergilendirilmesi, hangi durumlarda tevkifat yükümlülüğünün söz konusu olacağı üzerinde durulacaktır. Konu ile ilgili temel kavramlara ve müesseselere değindikten sonra, vergi idaresi ve yargı organı arasındaki görüş ayrılığı değerlendirilecektir. Çalışmada son olarak yapılan tespit ve değerlendirmeler kapsamında, çiftçilere sağlanan desteklerin GVK bakımından

to ensure that the administration remains within the boundaries of law in these cases.

Keywords: Agricultural earnings, support, withholding, prohibition of analogy, principle of legality

JEL Classification Codes: K34, K11

tevkifat kapsamında olup olmadığı irdelenecek ve çalışma tamamlanacaktır.

1- ZİRAİ KAZANCIN TANIMI, KAPSAMI ve VERGİLENDİRİLMESİ

GVK kapsamında vergilendirilecek gelir unsurlarından birisi zirai kazançtır. Anılan Kanun'un 52. maddesinin 1. fıkrası uyarınca zirai kazanç, zirai faaliyetten doğan kazanç şeklinde tanımlanmıştır. Anılan fıkranın devamında zirai kazancın kapsamı; zirai faaliyet, çiftçi, mahsul gibi kavramlarla birlikte belirlenmiştir.¹ Bu kavramlara göz atmak gerekirse, zirai kazanç; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalı, avlanması, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazası, taşınması, satılması veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasıdır. Bu noktada, üretimin arazi üzerinde yapılmaması, zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmemektedir. Kanun koyucu bu genel belirleme dışında, erkek damızlık beslenmesinin de yine zirai faaliyet kapsamında olduğunu belirlemiştir.

Mahsullerin değerlendirilmesi amacıyla zirai üretime bağlı olarak işlenmesi de zirai faaliyet kapsamındadır. Ancak bu, sınai müessese önem ve genişliğinde olmamalı ve faaliyetin özünü teşkil eden ürünlerin dışında bir ürün üretilmemelidir.

¹ Mualla ÖNCEL ve Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN ve Cenker GÖKER. *Vergi Hukuku*. 28. Baskı. Turhan Kitabevi. Ankara. 2019. s. 301; Aziz TAŞDELEN. "Hukuki Açıdan Zirai Kazançların Vergilendirilmesi", *Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*. 2010. Sayı 23(2). s. 138.

Söz konusu faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmeler zirai işletme, bu işletmeleri işleten adi şirketler de dahil olmak üzere gerçek kişiler çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde üretilen maddeler ise yine aynı madde uyarınca mahsul olarak tanımlanmıştır.

Zirai kazanç, GVK madde 53 uyarınca tevkifat yoluyla veya gerçek usulde vergilendirilmektedir. Gerçek usulde vergilendirilme, işletme büyüklüğüne ilişkin Kanun'da belirtilen bazı kıstaslara göre belirlenmektedir. Gerçek usulde vergilendirmede, zirai işletme hesabı veya bilanço usullerinin hangisinin uygulanacağı, mükellefin tercihinin bırakılmıştır.² Bunun dışında, gerçek usulde vergilendirilsin veya vergilendirilmesin tüm çiftçilerden satın alınan ürün ve hizmetler için yapılan ödemeler tevkifat kapsamındadır³. GVK madde 94/1 uyarınca tevkifatla yükümlü kılınanlar belirtilmiştir. Bunlar; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi 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 çiftçilerdir. Bahsedilen kişi ve kurumlar, GVK madde 94/11 uyarınca, çiftçilerden satın alınan zirai ürünler ve hizmetler kapsamında;

- hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri,
- diğer zirai mahsuller,
- zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler,
- çiftçilere yapılan doğrudan gelir destekli ve alternatif ürünler için yapacakları ödemelerden kesinti yapmakla yükümlüdür.

12.01.2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerle ilgili olarak, hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri, diğer zirai mahsuller, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için ayrı ayrı oranlar belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu Kararı'nda, çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için tevkifat oranı ise %0'dır.

GVK ve ilgili Bakanlar Kurulu Kararı dikkate alındığında, tevkifat yükümlülüğü, çiftçilerden ürün ve hizmet satın alınmasına hasredilmiştir. Bu şart, doğrudan gelir desteği veya alternatif ürün için ödeme yapılması durumunda da geçerlidir. Bir ürün veya hizmet satın alınmaksızın ödeme yapılması durumunda ise, normun aksi şekilde yorumlanması neticesinde,⁴ tevkifat yükümlülüğünün söz konusu olmaması gerekmektedir.

GVK ve ilgili Bakanlar Kurulu Kararı'nda tevkifat kapsamındaki destekler, doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri şeklinde ifade edilmiştir. Tarım Kanunu'nun 19. maddesinde, desteklerin ne olduğu ve kapsamı belirlenmiştir. Doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemelerinin, Tarım Kanunu madde 19'da sayılan desteklerden iki tanesine tekabül ettiği belirtilebilir. Tarım Kanunu madde 19/a'da doğrudan gelir desteği, üreticilere tarımsal üretim amacıyla işledikleri araziler için birim ödeme miktarı üzerinden doğrudan ödeme şeklindeki doğrudan gelir desteği şeklinde ifade edilmiştir. Aynı maddenin (c) bendinde ise alternatif ürün ödemesi, üreticilerin arz fazlası olan ürünlerin üretiminden vazgeçerek alternatif ürünlere yönelmeleri için yapı-

² Sedat, APAK. "Zirai Kazançta Vergilendirme Sistematiği ve Stopaj Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 302. Kasım 2013. s. 108.

³ Kamil MUTLUER ve N. Nilay, DAYANÇ KUZEYLİ. *Vergi Hukuku*. Yetkin Yayınları. Ankara, 2019. s. 395; TAŞDELEN. s. 141.

⁴ İdris Hakan FURTUN. *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma – Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*. Yetkin Yayınları. Ankara, 2009. s. 86; Kadir ÇEKİRDEKOĞLU. "Hukuk Metodolojisinde Kıyas, Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Aksi ile Kanıtlama, Vergi Dünyası. Sayı 374. Ekim 2012. s. 130, 131.

lan telafi edici ödemeler şeklinde tanımlanmıştır. Bunun dışında (ç) bendindeki hayvancılık desteği de doğrudan gelir desteği mahiyetinde sayılabilir. Ancak bunlar dışında, fark ödemesi, tarım sigortası ödemeleri, kırsal kalkınma destekleri, çevre amaçlı tarım arazilerini koruma programı destekleri, diğer destekleme ödemeleri ve tarla içi sulama sistemi destekleri şeklinde ifade edilen başka destekler de Kanun'da yer almaktadır. Bunlar, doğrudan gelir desteği veya alternatif ürün ödemeleri kapsamında gözükmemekle birlikte, GVK madde 94/11 uyarınca satın alınan zirai ürünler ve hizmetler için yapılan ödeme niteliğinde de değildir.

1.1- Vergi İdaresinin Konuya Bakışı

Konu ile ilgili özelgelere bakıldığında, vergi idaresi doğrudan gelir desteğini Tarım Kanunu madde 19/a'da düzenlenen doğrudan gelir desteği kapsamında sınırlı olarak ele almakta, alternatif ürün ödemeleri kavramını ise daraltıcı biçimde yorumlamaktadır.⁵ Tarımsal faaliyet kapsamında kullanılmak üzere yapılan soğuk hava deposu projesi için Ankara İl Gıda Tarım

ve Hayvancılık Müdürlüğünden alınan hibeden %4 oranında tevkifat yapılan vergi yükümlüsü, bunun yapıp yapılamayacağını sormuş, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı ise 38418978-120[94-16/2]-73882 sayılı ve 10.05.2016 tarihli özelgede söz konusu tevkifatın hukuka uygun olduğunu belirtmiştir. Başkanlık, söz konusu desteği GVK madde 94/11-(d) bendinde sayılan ve Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca belirlenen doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemesi kapsamında görmemiştir. Söz konusu hibe desteği ödemesini, GVK madde 56/1-1 uyarınca zirai hasılat sayan Başkanlık, %4 oranı üzerinden gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerektiğini belirtmiştir.⁶

Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü B.07.4.DEF.0.53.10.00-GVK-89-25 sayılı ve 11.11.2011 tarihli özelgede, organik yaş çay tarımına yapılan destek ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı konusunu ele almıştır. Üreticilere verilen destek ödemelerinin, başvuran kurumun kararına dayandığını ve bunun GVK madde 94/11-(d) uyarınca doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemesi olmadığı

⁵ Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.48.15.01-GVK-13-49 sayılı ve 09.06.2011 tarihli özelgesi: "Diğer taraftan, 5488 sayılı Tarım Kanununun "Tarımsal destekleme araçları" başlıklı 19'uncu maddesinin (ç) bendinde; "Hayvancılık destekleri: Hayvancılık faaliyetlerinde ırk ıslahı, kaba yem üretiminin artırılması, verimliliğin artırılması, işletmelerin ihtisaslaşması, işletmelerde hijyen şartlarının sağlanması, hayvan sağlığı ve refahı, hayvan kimlik sisteminin teşviki, hayvansal ürünlerin işlenmesi ve pazarlanması ile bunlarla ilgili kontrol, takip ve standartların iyileştirilmesi ve su ürünlerinin desteklenmesi amacıyla destekleme tedbirleri alınır. Hayvancılık desteklemelerinde, bölge ve iller bazında farklı destekler uygulamaya ve ödeme miktarlarını belirlemeye, kurulun teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 13/06/2008 tarih ve 26905 sayılı resmi gazetede yayımlanan 2008/31 sayılı Hayvancılığın Desteklenmesi Hakkında Uygulama Esasları Tebliğ hükümlerine göre, hayvancılık desteklemelerinden biri olan "büyükbaş hayvan yetiştiriciliği" doğrudan gelir desteği kapsamında bulunmamaktadır.

İlgi özelge talep formu ekinde yer alan ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... esas, ... karar no.lu kararı alternatif ürün ödemesi ile ilgili olup, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, Tarım Reformu Uygulama Projesi (ARIP) kapsamında bulunan "Alternatif Ürün Programında" damızlık siğir yetiştirilmesi üretiminin artırılması amacıyla ödenen destekler alternatif ürün ödemeleri içerisinde yer almamıştır. Bu nedenle, büyükbaş hayvan yetiştiriciliği destekleme primlerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 11/(d) bendi uyarınca "alternatif ürün desteği" kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu itibarla; "büyükbaş hayvan yetiştiriciliği" ödemeleri, Gelir Vergisi Kanunun 94/11-d bendinde yer alan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün desteği kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu ödemeler aynı maddenin 11/a-ii bendi hükmü gereğince % 2 oranında tevkifata tabiidir." (<https://gib.gov.tr/node/93820>). Erişim tarihi: 02 Eylül 2019.

⁶ (<https://gib.gov.tr/kirsal-kalkinma-destek-programi-kapsaminda-alinan-hibe-icin-tevkifat-yapilip-yapilm-ayacagi-hk>). Erişim tarihi: 02 Aralık 2019.

ğını belirten defterdarlık, aynı bendin “Diğer zirai mahsuller için yapılan ödemeler”e ilişkin (b/ii) alt bendi ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 4 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerektiğine karar vermiştir.⁷

Görüldüğü üzere vergi idaresine göre bir destek, doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri kapsamına girmiyorsa tevkifat kapsamındadır. Ancak yargı organı bu konuda vergi idaresinden farklı olarak konuyu ele almaktadır.

1.2- Yargı Organının Konuya Bakışı

Danıştay, konuyu vergi idaresinden farklı yorumlamaktadır. Üyelerine anaç koyun ve keçi sütü desteği sağlayan birlik, ihtirazi kayıtla verdiği beyanname sonrasında %2 oranında yapılan tevkifatın iptali ve ödenen verginin iadesi için dava açmıştır. İlk derece mahkemesinin davayı reddetmesi üzerine Danıştay 3. Dairesi, davacı birlik tarafından üyelerine sağlanan söz konusu desteklerin, çiftçilerden satın alınan hayvanlar ve bunların mahsulleri için bir ödeme mahiyetinde olmadığını, bunun doğrudan gelir desteği niteliğinde olduğunu, ödemelerin çiftçilerden satın alınan hayvanlar ve bunların mahsulleri kapsamında sayılmasına yönelik dosyada bir bilgi ve belge bulunmadığını tespit etmiş ve aksi yöndeki vergi mahkemesi kararını bozmuştur.⁸

Benzer bir karar, İzmir 1. Vergi Mahkemesi tarafından verilmiştir. Davanın konusu, kırsal kalkınma destekleme ödemesi üzerinden yapılan kesintinin iadesi istemidir. İzmir 1. Vergi Mahkemesi, destek ödemelerinin çiftçilerden satın alınan hayvanlar ve bunların mahsulleri için yapılan ödemeler kapsamında olmadığını, aksine kırsal kalkınma desteklemesi olarak doğrudan verilen

gelir desteği ödemesi olduğu, ödemelerin çiftçilerden satın alınan hayvanlar ve bunların mahsulleri için yapıldığına dair dosyada herhangi bir belgenin de bulunmadığı gerekçesi ile davayı kabul etmiştir.⁹ Söz konusu karar İzmir Bölge İdare Mahkemesi tarafından onanmıştır.¹⁰

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) kararına konu olan benzer bir olayda ise, ilk derece mahkemesi söz konusu ödemenin alternatif ürün ödemesi olduğu gerekçesi ile davayı kabul etmiştir. Danıştay 3. Dairesi, kararı onamışsa da, sonrasında karar düzeltme başvurusu üzerine ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur. Daire, davacı birlik aracılığıyla üyelere anaç koyun ve keçi başına yapılan ödemenin, 193 sayılı Kanunun 94’üncü maddesinin birinci fıkrasının 11’inci bendinin (d) alt bendinde yer alan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri kapsamında değerlendirilemeyeceği ve söz konusu ödemenin %2 oranında tevkifata tabi olması gerektiği gerekçelerine dayanmıştır. İlk derece mahkemesinin kararında ısrar etmesi üzerine VDDK söz konusu ödemenin doğrudan gelir desteği niteliğinde olduğunu belirtmiş ve ilk derece mahkemesinin ısrar kararına yönelik temyiz istemini reddetmiştir.¹¹

Söz konusu kararlar dışında, farklı gerekçelerle iptal kararı veren ilk derece mahkemeleri de bulunmaktadır. Yağlı tohum desteği kapsamında yapılan tarımsal destekleme üzerinden yapılan stopajın iadesi için açılan davada, Şanlıurfa Vergi Mahkemesi söz konusu ödemenin tevkifata tabi ödemeler arasında yer almadığını, çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemeler kapsamında girmediğini ve bu ödemeler için tevkifat yapılmasına ilişkin bir düzenleme

⁷ (<https://gib.gov.tr/node/89963>). Erişim tarihi: 02 Aralık 2019.

⁸ Danıştay 3. D., E.2015/4501, K.2015/10306, T. 30.12.2015.

⁹ İzmir 1. Vergi Mahkemesi, E.2016/334, K.2016/921, 27.05.2016.

¹⁰ İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, E.2016/642, K.2017/26, 06.01.2017.

¹¹ Danıştay VDDK., E. 2018/1116 K. 2019/371 T. 12.6.2019.

de bulunmadığını belirtmiş, ödemenin kıyas yoluyla GVK madde 94 kapsamında değerlendirilmek suretiyle tevkifata tabi tutulmasını hukuka aykırı bulmuştur.¹²

2- DEĞERLENDİRME

Vergilerin yasallığı ilkesi, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde hususi olarak vurgulanan bir ilkedir. Bunun en önemli sebeplerinden biri, temel hak ve hürriyetlerin vergilendirme yetkisi karşısında oldukça hassas olmasıdır.¹³ Söz konusu ilke uyarınca vergiler ancak kanunla konulabilir, değiştirilebilir ve kaldırılabilir. Vergi idaresi ise, Anayasa ve kanunlara bağlı olarak söz konusu vergilerin tarh ve tahsilinin hukuka uygun biçimde gerçekleştirmekle yükümlüdür.¹⁴ Bu kapsamda vergi idaresi somut olayı saptamakta ve nitilemekte, sonrasında yasadaki soyut vergiyi doğuran olayla, sözleşmede kararlaştırılan somut vergiyi doğuran olayın örtüşüp örtüşmediğine karar vermektedir.¹⁵ Vergi idaresi bu esnada da Anayasa madde 73'te düzenlenen yasallık ilkesi ile bağlıdır. Bu sebeple bir olay hakkında yasadaki kuralın nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat yasadaki düzenlenmeyen başka bir olaya uygulanması şeklinde ifade edilen kıyas, vergi hukukunda yasak yorum yöntemlerinden biridir.¹⁶

VUK madde 3/A-2'de vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği vurgulanmış, lafzın açık olmadığı hallerde ise, vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer madde-

lerle olan bağlantısının göz önünde tutulacağı belirtilmiştir. Lafzın açık olup olmaması bile başlı başına normun yorumlanmasını gerektirmekle birlikte,¹⁷ kanun koyucunun lafzi yorum yöntemi-ne vurgu yapmak suretiyle normun kapsamının dışına çıkılmaması noktasındaki hassasiyeti de dikkat çekicidir.¹⁸

Vergi idaresi ile yargı organı arasında görüş ayrılığına sebep olan bu konu ile ilgili olarak, GVK 94/11 uyarınca tevkifat yükümlülüğünün söz konusu olabilmesi için ödemenin çiftçilerden satın alınan zirai ürünler ve hizmetler kapsamında yapılması gerekmektedir. Kanun koyucu bu şartı belirttikten sonra, alt bentleri düzenlemiş ve hiçbirinde buna bir istisna getirmemiştir.

Söz konusu ödeme satın alınan ürün veya hizmet karşılığı değilse, bu durumda vergilendirilebilmesi mümkün değildir. Ürün veya hizmet karşılığı yapılan ödeme, ilgili Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca alternatif ödeme veya doğrudan gelir desteği niteliğinde olması durumunda ise, bu durumda tevkifat oranı %0 olarak belirlendiği için, en azından burada vergi sorumlusunun maddi bir ödevinin olmadığı belirtilebilir. Bu noktada, kanımızca lafzın açık olmadığını düşünmek mümkün değildir.

Vergi idaresinin görüşüne göre, çiftçiye yapılan bir ödeme, alternatif ürün ödemesi veya doğrudan gelir desteği mahiyetinde değilse, tevkifat kapsamındadır. Ancak vergi idaresi, tevkifatın çiftçiden satın alınan ürün veya hizmet karşılığı ödeme yapılması durumunda söz ko-

¹² Şanlıurfa Vergi Mahkemesi, E.2015/563, K.2016/515, 31.05.2016.

¹³ Nami, ÇAĞAN. *Vergilendirme Yetkisi*. Kazancı Hukuk Yayınları. İstanbul. 1982. s. 100; Yusuf, KARAKOÇ. "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15. Özel Sayı. 2013. s.1259-1308. (Basım Yılı: 2014), s. 1265.

¹⁴ ÖNCEL ve KUMRULU ve ÇAĞAN ve GÖKER. s. 41; ÇAĞAN. s. 100; FURTUN. s. 207.

¹⁵ Mustafa AKKAYA. *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. Turhan Kitabevi. Ankara. 2002. s. 77.

¹⁶ ÖNCEL ve KUMRULU ve ÇAĞAN ve GÖKER. s. 33.

¹⁷ AKKAYA. s. 47.

¹⁸ ÖNCEL ve KUMRULU ve ÇAĞAN ve GÖKER. s. 27.

nusu olacağını göz ardı etmektedir. Bu durumda Kanun'da ödemenin, satın alınan ürün ve hizmetler karşılığı yapılması şartı, satın alınan bir ürün veya hizmet olmaksızın yapılan ödemeleri de kapsayacak şekilde yorumlamış, Kanun'da açıkça belirtilen şartı ihmal ederek, kapsamını hukuka aykırı biçimde genişletmiştir.¹⁹ Başka bir deyişle, vergi idaresi Kanun'daki çerçevenin dışına çıkmıştır.²⁰ Bu, vergilerin yasallığı ilkesi kapsamında hukuka aykırı sayılan kıyas yasağına²¹ örnek sayılabilecek bir yorum şeklidir. İdare, yorumla kıyas sınırını aşmıştır.

Karar düzeltme başvurusu sonrasında konuyu farklı değerlendiren Danıştay 3. Dairesi dışında, yargı organının vergi idaresi ile aynı görüşte olmadığı belirtilebilir. Bununla birlikte söz konusu kararlara sonucu itibarıyla katılmak mümkün iken, gerekçeleri bakımından aynı hususu belirtmek mümkün değildir. İdarenin yargısal denetimi hukuk devletinin bir gereği olup,²² bu sayede idarenin hukuk sınırları içinde kalması sağlanmaktadır. Bu noktada mahkeme tarafından kaleme alınacak gerekçe önem arz etmektedir.

Ürün veya hizmet karşılığı olup olmadığı araştırılmadan, ödemenin tevkifat oranı %0 olarak belirlenen doğrudan gelir desteği kapsamında sayılması şeklindeki VDDK'nın gerekçesine katılmak mümkün gözükmemektedir. Zira desteğin, tevkifat oranı %0 olarak belirlenen kategoride değerlendirilmesi yerine, öncelikle GVK uyarınca ürün veya hizmet karşılığı yapıp yapılmadığının araştırılması gerekmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 20'de düzenlenen re'sen araştırma yetkisi dikkate alındığında, yargı organını engelleyen bir usul hükmü de bu-

lunmamaktadır. Gerekçede ödemenin karşılıksız olup olmadığına ilişkin bir tespit bulunmamaktadır. Danıştay 3. Dairesi (karar düzeltme başvurusundan önce verdiği karar), İzmir 1. Vergi Mahkemesi ve İzmir Bölge İdare Mahkemesinin, desteklerin çiftçilerden satın alınan hayvanlar ve bunların mahsulleri için bir ödeme mahiyetinde olmadığı gerekçesiyle verdiği kararlarda, GVK madde 94 dikkate alınmıştır. Zira daha önce de sıklıkla vurgulandığı üzere, hizmet veya ürün karşılığı yapılmayan ödeme, GVK uyarınca tevkifat kapsamında değildir. Ancak bu kararlarda da başta verginin yasallığı ilkesi olmak üzere vergi hukukuna ilişkin önemli ilke ve müesseselerin ihmal edildiği göze çarpmaktadır. Şanlıurfa Vergi Mahkemesi tarafından verilen karar ise diğerlerinden farklıdır. Mahkeme, ürün veya hizmet karşılığı olmayan söz konusu ödemenin normun kapsamında yer almadığını tespit etmiş, verginin yasallığı ilkesi üzerinde durduktan sonra, ürün veya hizmet karşılığında yapılmayan desteğin, ürün veya hizmet karşılığı yapılan ödemeler için kesinti öngören norm kapsamında ele alınmasını kıyas yasağı kapsamında hukuka aykırı bulmuştur. Karardaki tespit ve gerekçelere katılmak mümkündür. Ancak, vergi idaresinin bu sonuca GVK madde 94/11'deki "Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için" düzenlemesini ihmal ederek ulaştığı da unutulmamalıdır.

SONUÇ

Bu çalışmada, çiftçilere sağlanan karşılıksız desteklerin zirai kazanç kapsamında tevkifata tabi tutulup tutulamayacağı konusu ele alınmıştır. GVK'da çiftçilerin tevkifat yoluyla vergilendirilebilmeleri için, kendilerine yapılan ödemenin,

¹⁹ Selim KANETİ. *Vergi Hukuku*. Özlem Kardeşler Matbaası. İstanbul. 1986-1987. s. 43.

²⁰ Hakan BİRSENOĞUL. "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?", Atatürk Üniversitesi Erzinan Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt VII. Sayı 3-4. Aralık 2003. s. 167.

²¹ ÖNCEL ve KUMRULU ve ÇAĞAN ve GÖKER. s. 33.

²² Sıddık Sami ONAR. *İdare Hukukunun Umumi Esasları*. Cilt I. İsmail Akgün Matbaası. İstanbul. 1966. s. 204.

satın alınan ürün veya hizmet kapsamında yapılması gerekmektedir. Düzenleme bu şekildeyken, karşılıksız sağlanan desteklerden zirai kazanç kapsamında kesinti yapılmaması gerekir. Vergi idaresinin desteği, tevkifat oranının %0 olduğu kategoride görmemesi, kesinti yapılmasını gerektiren diğer ödemeler kapsamında olduğu anlamına gelmemektedir. Vergi idaresi, ödemenin ürün veya hizmet karşılığı yapılmasına ilişkin Kanun'daki şartı ihmal etmiş, böylece Kanun'daki kesinti yapılmasına ilişkin düzenlemenin kapsamını genişletmiş ve kıyas yasağı kapsamında sayılabilecek şekilde yorumlamıştır. Yargı organı ise, ürün veya hizmet kapsamında yapılmayan ödemelerden yapılan kesintilerin iadesi talebinin reddi işlemlerini genel olarak iptal etmektedir. Ancak bu konuda yerleşik bir içtihattan söz etmek çok mümkün değildir.

1982 Anayasası madde 73 uyarınca vergiler ancak kanunla konulabilir. Vergi idaresi, somut olayın nitelendirilmesi, normun yorumlanması esnasında bu ilkeyi ihlal etmemelidir. Vergi idaresi, Kanun'da yer alan düzenlemeyi ihmal edemeyeceği gibi, Kanun'un kapsamı dışındaki bir konuya da Kanun'u uygulayamaz. Ürün veya hizmet karşılığı olmayan ödemelerden tevkifat yapılabilmesinin tek çözüm adresi yasama organıdır. Bu yönde bir yasal düzenleme bulunmadığına göre, yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre ürün veya hizmet karşılığı olmayan bir destekten gelir vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir. Öncesinde yapılmış olan kesintiler içinse, kişilerin kesilen vergilerin iadesi için hata düzeltme müessesesi kapsamında başvuru yapmaları gerekmektedir. Bu noktada vergi yargısının, idarenin hukuk sınırları içinde kalmasını sağlayacak şekilde denetim işlevini yerine getirmesi, hukuk devleti ilkesi adına beklenmektedir.

KAYNAKÇA

- AKKAYA, M. *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. Turhan Kitabevi. Ankara. 2002.
- PAK, S. *Zirai Kazançta Vergilendirme Sistematigi ve Stopaj Uygulaması*. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 302. Kasım 2013.
- BİRSENOĞUL, H. *Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?*. Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt VII. Sayı 3-4. Aralık 2003.
- ÇAĞAN, N. *Vergilendirme Yetkisi*. Kazancı Hukuk Yayınları. İstanbul. 1982.
- ÇEKİRDEKOĞLU, K. *Hukuk Metodolojisinin Kıyas, Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Aksi İle Kanıtlama*. Vergi Dünyası. Sayı 374. Ekim 2012.
- FURTUN, İ. H. *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma – Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*. Yetkin Yayınları. Ankara. 2009.
- KANETİ, S. *Vergi Hukuku*. Özlem Kardeşler Matbaası. İstanbul. 1986-1987.
- KARAKOÇ, Y. *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt: 15. Özel Sayı. 2013. (Basım Yılı: 2014).
- MUTLUER, K. ve DAYANÇ KUZEYLİ, N. N. *Vergi Hukuku*. Yetkin Yayınları. Ankara. 2019.
- ONAR, S. S. *İdare Hukukunun Umumi Esasları*. Cilt I. İsmail Akgün Matbaası. İstanbul. 1966.
- ÖNCEL, M. ve KUMRULU, A. ve ÇAĞAN, N. ve GÖKER, C. *Vergi Hukuku*. 28. Baskı. Turhan Kitabevi. Ankara. 2019.
- TAŞDELEN, A. *Hukuki Açından Zirai Kazançların Vergilendirilmesi*. Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi. 2010. Sayı 23(2).