

T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

**TÜRKİYE’DE TARIM KESİMİNDE VERGİ UYUMU, VERGİ BİLİNCİ VE
TARIM KESİMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ: MALATYA MERKEZ İLÇE
ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan

Burak SARI

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Ufuk GENÇEL

Çanakkale – 2016

TAAHHÜTNAME

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyumunu, Vergi Bilinci ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği” adlı çalışmamın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yaralandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

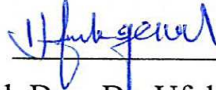
Tarih:

15.02.2016.


Burak SARI

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

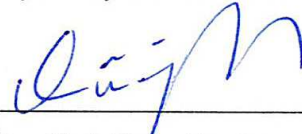
Burak SARI'ya ait "Türkiye'de Tarım Kesiminde Vergi Uyumu, Vergi Bilinci ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği" adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak oybirliği/oyçokluğu ile kabul edilmiştir.



Üye Yrd. Doç. Dr. Ufuk GENCEL (Danışman)



Üye Doç. Dr. Murat AYDIN




Üye Yrd. Doç. Dr. Musa GÖK

Tez No : 10100846

Tez Savunma Tarihi : 27.01.2016

ONAY


Doc. Dr. Şerif KORKMAZ

Enstitü Müdürü

15.02/2016

ÖZET

TÜRKİYE’DE TARIM KESİMİNDE VERGİ UYUMU, VERGİ BİLİNCİ VE TARIM KESİMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ: MALATYA MERKEZ İLÇE ÖRNEĞİ

Tarım, son birkaç yüzyıl hariç, temel üretim sektörü olmuştur ve tarihin bütün evrelerinde ticareti yönlendiren temel unsur olmasına karşın, günümüzde ekonomi içindeki önemi geçmişe oranla azalmıştır. Bununla birlikte halen Türkiye’de istihdamın yaklaşık % 20 – 25’ini, GSMH’nin yaklaşık % 8 -10’unu oluşturmaktadır. Bu nedenle tarım sektörü, ekonomik analizlerde dikkate alınması gereken etkin bir sektör konumundadır. Kamu gelirlerinden en önemlisi vergilerdir. Vergiler mali, ekonomik ve sosyal amaçlarla toplanmaktadır. Bu amaçlara ulaşmak için kullanılan vergi politikaları her zaman istenilen sonucu vermemektedir. Bu sonuçlara ulaşamamasının en önemli nedenleri arasında düşük vergi uyumu ve vergi bilinci gelmektedir. Vergi uyumu ve vergi bilinci, psikolojik kavramlar olmakla birlikte vergilerin etkileri açısından iktisadi kavramlar olarak da sınıflandırılabilirler. Tarım sektörü, vergilendirilen en eski unsurlardan birisidir. Tarihsel süreçte tarım sektörü devamlı olarak vergilendirilmiştir. Bu çalışma, Türkiye’de tarım sektörünün vergilendirilmesini ve Türkiye’de tarım kesiminde vergi bilinci ve vergi uyum düzeylerini araştırmaktadır. Bu amaçla, çalışmanın birinci bölümünde teorik ve kavramsal çerçevede vergi ve tarım, ikinci bölümde Türkiye’de tarım sektörünün vergilendirilmesi incelenmiştir. Son bölümde ise Malatya ili Merkez ilçede kayıtlı gelir vergisi mükellefi çiftçilere, vergi bilinç ve vergi uyum düzeylerini ölçmek amacıyla uygulanan anket sonuçları yorumlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Vergi, Vergilendirme, Tarım, Vergi Bilinci, Vergi Uyumu, Türkiye, Malatya*

ABSTRACT

THE LEVEL OF TAX COMPLIANCE AND TAX CONSCIOUSNESS OF AGRICULTURAL SECTOR AND TAXATION OF AGRICULTURAL SECTOR IN TURKEY: THE CASE OF CENTRAL DISCRICT OF PROVINCE OF MALATYA

Agriculture has been the primary production sector except for the last few centuries; although it is the key element to direct the trade in every phase of history, the importance of agriculture within economy has decreased currently. However, it still accounts for about 20%-25% of employment and about 8%-10% of GNP in Turkey. For this reason, agricultural sector is an effective sector which should be taken into consideration in the analyses in the realm of economics. Taxes are the most important source of public revenue, and collected for financial, economic and social purposes. Tax policies implemented to achieve such purposes do not always yield the desired results, which is primarily due to low tax compliance and tax consciousness. Although tax compliance and tax consciousness are psychological concepts, they can be classified as financial concepts as well given the impacts of taxes. Agricultural sector is one of the first realms on which tax is imposed. The sector has been consistently taxed throughout history. This study analyses the taxation of agricultural sector in Turkey and the levels of tax consciousness and tax compliance in the realm of agriculture in Turkey. Accordingly, the first chapter of the study examines tax and agriculture within theoretical and conceptual frameworks and the second chapter of the study analyses taxation of agricultural sector in Turkey. The last chapter of the study reviews the results of survey conducted with income tax payer farmers registered in the central district of the province of Malatya in order to evaluate the levels of their tax consciousness and tax compliances.

Key Words: *Tax, Taxation, Agriculture, Tax Consciousness, Tax Compliance, Turkey, Malatya*

ÖNSÖZ

“Yeni Türkiye’imizi lâyük olduğu yüceliğe ulaştırabilmek için mutlaka iktisadiyatımıza birinci derecede ve en çok ehemniyet vermek mecburiyetindeyiz. Zamanımız tamamen bir iktisat devrinden başka bir şey değildir.”

Mustafa Kemal ATATÜRK

Gazi Paşa’nın da dediği gibi, zamanımız ekonomik kalkınma ve istikrara en çok önem vereceğimiz dönemdir. Ekonomik kalkınma ve istikrarı sağlamak, gelir dağılımında adaleti mümkün olan en yüksek seviyeye çekmek için gerekli unsurlardan biri, belki de en önemlisi vergilerdir. Vergilerin bu kadar önemli olduğu bir durumda, vergi kavramı esas alınarak yapılan bu çalışmanın alana katkı sağlamasını ümit ediyorum.

Bu çalışmanın hazırlanması aşamasında hem maddi hem manevi desteklerini esirgemeyen başta annem olmak üzere tüm aileme, araştırmanın her aşamasındaki yardım ve katkıları için danışmanım Yrd. Doç. Dr. Ufuk GENCEL’e, her an yanımda olan ve desteklerini hiç esirgemeyen Yrd. Doç. Dr. Sabri Sami TAN ve Doç. Dr. Murat AYDIN’a, analiz aşamasında desteklerini ve değerli bilgilerini esirgemeyen Doç. Dr. İlke EVİN GENCEL ve Yrd. Doç. Dr. Mustafa KARA’ya sonsuz teşekkür ederim.

Araştırmanın alana katkıda bulunması, Cumhuriyet’imizin bizden istediği fikri, vicdanı ve irfanı hür nesiller yetiştirmek dileğiyle.

Burak SARI

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	ix
TABLO VE ŞEKLİLLER LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BÖLÜM I

TARIM VE VERGİ: TEORİK VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1. TARIM VE TARIM SEKTÖRÜNÜN KAVRAMLARI, ÖZELLİKLERİ VE EKONOMİDEKİ YERİ.....	3
1.1. Tarım Kavramı, Önemi, Özellikleri ve Geçmişten Günümüze Türkiye’de Tarım.....	3
1.2. Tarım Sektörünün Türkiye Ekonomisindeki Yeri	7
1.2.1. Tarımın GSMH İçindeki Yeri	7
1.2.2. Tarımın Dış Ticaretteki Yeri	10
1.2.3. Tarımın İstihdamdaki Yeri	11
2. VERGİLEMEYE İLİŞKİN KAVRAMLAR	12
2.1. Verginin Tanımı, Sınıflandırılması, Fonksiyonları ve Vergi ile İlişkili Unsurlar	12
2.1.1. Verginin Tanımı	13
2.1.2. Verginin Sınıflandırılması.....	15
2.1.2.1. Ekonomik Kaynağına Göre Vergiler.....	15
2.1.2.2. Vergiyi Ödeyen ile Vergi Yükünü Taşıyana Göre Vergiler.....	16
2.1.2.3. Oranlarına Göre Vergiler.....	17

2.1.2.4. Matrahlarına Göre Vergiler	17
2.1.2.5. Yükümlünün Kişisel Durumuna Göre Vergiler.....	17
2.1.3. Verginin Fonksiyonları	18
2.1.4. Vergilerin Ekonomik Etkileri.....	19
2.1.5. Vergi ile İlişkili Unsurlar	19
2.2. Vergileme ve Vergileme İlkeleri	22
2.2.1. Klasik Vergileme İlkeleri	25
2.2.2. Modern Vergileme İlkeleri.....	26
2.2.2.1. Vergilemenin Mali İlkeleri	26
2.2.2.2. Vergilemenin İktisadi İlkeleri	27
2.2.2.3. Vergilemenin Sosyal İlkeleri	28
2.2.2.4. İdari Vergileme İlkeleri	29
3. VERGİ BİLİNCİ KAVRAMI VE BU KONUDA ELDE EDİLMİŞ BULGULAR	29
3.1. Vergi Bilinci Kavramı	30
3.2. Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler	32
3.2.1. Kişisel Faktörler	32
3.2.2. Sosyo – Kültürel Faktörler	32
3.2.3. Politik ve Hukuki Faktörler.....	33
3.2.4. Ekonomik Faktörler	35
3.3. Vergi Bilinci ile Alakalı Yapılmış Çalışmalar ve Elde Edilmiş Bulgular	35
4. VERGİ UYUMU KAVRAMI VE BU KONUDA ELDE EDİLMİŞ BULGULAR.	39
4.1. Vergi Uyumu Kavramı	40
4.2. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler	41
4.3. Vergi Uyumu ile Alakalı Yapılmış Çalışmalar ve Elde Edilmiş Bulgular	42

BÖLÜM II

TÜRKİYE’DE TARIM SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ VE GELİŞİMİ

1. TARIMSAL KAZANCIN TANIMI VE KAPSAMI	47
2. TARIM SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİNİN AMAÇLARI	48
2.1. Mali Amaç	48
2.2. Ekonomik Amaç	49
2.2.1. Tasarruf Hacminin Düşüklüğü	49
2.2.2. Üretimin Yönlendirilebilmesi	49
2.2.3. Üretim Boşluklarının Giderilmesi	49
2.2.4. Sosyo – Ekonomik Amaç	50
3. TÜRKİYE’DE TARIM SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİNİN TARİHÇESİ.....	50
3.1. Osmanlı Devleti Dönemi	51
3.2. 1923 – 1960 Dönemi.....	53
3.3.1961 – 1997 Dönemi (4369 Sayılı Kanun Öncesi).....	54
3.3.1. Küçük Çiftçi Muaflığı	54
3.3.2. Götürü Gider Usulü.....	56
3.3.2.1. Hasıllattan Emsal Götürü Giderin İndirilmesi.....	56
3.3.2.2. Gerçek Götürü Giderin Hasıllattan İndirilmesi	58
3.3.3. Gerçek Usul.....	60
3.3.3.1. Bilanço Esası	60
3.3.3.2. Zirai İşletme Hesabı Esası	61
4. TARIM KESİMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE MEVCUT DURUM (4369 SAYILI KANUN SONRASI).....	64
4.1.Zirai Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi	65

4.1.1. Bilanço Esası.....	70
4.1.2. Zirai İşletme Hesabı Esası.....	71
4.2. Zirai Kazançların Tevkifat Yöntemi ile Vergilendirilmesi.....	72
4.3. Zirai Kazançlarda İstisna ve Muafiyetler.....	74
5. TARIM SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK DİĞER VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN DÜZENLEMELER.....	74
5.1. Tarımın Diğer Vergi Kanunlarıyla Vergilendirilmesi	75
5.1.1. Emlak Vergisi Kanunu	75
5.1.2. Katma Değer Vergisi Kanunu	77
5.1.3. Vergi Usul Kanunu.....	80
5.1.4. Kurumlar Vergisi Kanunu.....	81
5.1.5. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu	82
5.1.6. Özel Tüketim Vergisi Kanunu	83
5.1.7. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	83
5.1.8. Banka ve Sigorta Muameleleri Kanunu	83
6. AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK TARIM POLİTİKALARI.....	83
6.1. Ortak Tarım Politikası, Oluşumu ve İlkeleri	83
6.1.1. Ortak Tarım Politikalarının Amaçları ve Araçları	84
6.2. Türkiye’de Ortak Tarım Politikasının Uygulanma Süreci ve Etkileri.....	85
6.2.1. Hukuki Etkiler.....	87
6.2.2. İdari Etkiler	88
6.2.3. Ekonomik Etkiler	89

BÖLÜM III**GELİR VERGİSİ MÜKELLEFİ ÇİFTÇİLERİN VERGİ BİLİNÇ VE
VERGİ UYUM DÜZEYLERİ: BİR ALAN ARAŞTIRMASI**

1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	92
2. ARAŞTIRMANIN PROBLEM CÜMLESİ VE ALT ROBLEMLER.....	93
3. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI	93
4. ARAŞTIRMANIN MODELİ	93
5. ARAŞTIRMANIN EVREN VE ÖRNEKLEMİ	94
6. VERİ TOPLAMA ARACI VE VERİLERİN ÇÖZÜMLENMESİ.....	94
7. BULGULAR VE YORUM	95
7.1. Güvenilirlik Analizi ile Frekans ve Yüzde Dağılımları.....	95
7.2.Uygun Testlerin Seçilmesi, Faktör Analizi, Tek Yönlü Varyans Analizi ve Korelasyon Analizi.....	113
SONUÇ.....	140
KAYNAKÇA	148
EKLER.....	159

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
A.Ş.	: Anonim Şirket
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
BSMVK	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kanunu
DV	: Damga Vergisi
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
Çev.	: Çeviren
De.	: Dekar
Ed.	: Editör
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSH	: Gayri Safi Milli Hâsıla
GÜV	: Gümrük Vergisi
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi

KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Ltd. Şti.	: Limited Şirket
m.	: Madde
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
N	: Gruptaki Eleman Sayısı
OECD	: Organization for Economic Co – operation and Development
OTP	: Ortak Tarım Politikası
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
p	: Anlamlılık Düzeyi
Sd	: Serbestlik Derecesi
SMS	: Short Message Service
SPSS	: Statistical Package for the Social Sciences
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TDK	: Türk Dil Kurumu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TV	: Televizyon
TVS	: Türk Vergi Sistemi
vb.	: Ve benzeri
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
vs.	: Vesaire

TABLO ve ŞEKİLLER LİSTESİ

Tablo 1.1 Tarımın GSMH İçindeki Yeri (Cari Fiyatlarla)	8
Tablo 1.2 Tarımın GSMH İçindeki Yeri (Sabit Fiyatlarla)	9
Tablo 1.3 Tarımın Dış Ticaretteki Yeri	10
Tablo 1.4 Tarımsal İstihdamın Toplam İstihdamdaki Yeri	12
Tablo 1.5 Ülkeler ve Vergi Uyum Düzeyleri	44
Tablo 2.1 İşletme Büyüklüğü Ölçüleri	55
Tablo 2.2 İşletme Büyüklüğü Ölçüleri	67
Tablo 2.3 Tarımsal Ürünlerde Uygulanan KDV Oranları	79
Tablo 3.1 Güvenilirlik Analizi	95
Tablo 3.2 Zirai Faaliyet Türü	96
Tablo 3.3 Sahip Olunan Arazi Büyüklüğü	96
Tablo 3.4 Gelir Düzeyi Yeterliliği	97
Tablo 3.5 Bireysel Vergi Yüğü	97
Tablo 3.6 Vergi Öderken Zorlanıp – Zorlanmama Durumu	98
Tablo 3.7 Devletin Tarım Kesimini Vergi Dışı Bırakıp – Bırakmama Durumu	98
Tablo 3.8 Sizce İnsanlar Neden Vergi Kaçırır?	99
Tablo 3.9 Vergi Sisteminin Adaleti Hakkındaki Görüşler	100
Tablo 3.10 Vergi Ödevinin Kutsallığı	101
Tablo 3.11 Belge Alma Durumu 1	101
Tablo 3.12 Belge Alma Durumu 2	102
Tablo 3.13 Ödenmeyen Vergi – Gelecek Nesiller İlişkisi	102
Tablo 3.14 Ödenen Vergilerle İlgili bilgi Sahibi Olma	103
Tablo 3.15 Ödenen Vergilerin Kullanım Amaçlarının Vergi Ödeme İsteğine Etkileri	103
Tablo 3.16 Ödenen Vergiler – Kamu Hizmeti İlişkisi	104
Tablo 3.17 Vergilerin Kamu Hizmeti Olarak Dönüp – Dönmemeye Durumu	104
Tablo 3.18 Devlet Harcamalarında Savurganlık	105
Tablo 3.19 Herkes Kaçırıyor Bende Kaçırıyorum Anlayışı – Kamu Gelir İlişkisi	105

Tablo 3.20 Katılımcıların Vergi Tanımlamaları	106
Tablo 3.21 Vergi Kaçırانların Varlığı	107
Tablo 3.22 Çiftçi – Vergi Ödeme Durumu	107
Tablo 3.23 Çiftçi – Vergi Kaçırma	108
Tablo 3.24 Vergi Ödeme Durumu	108
Tablo 3.25 Vatandaşların Bir Bölümün Vergisini Tam Olarak Ödememesinin Etkileri	109
Tablo 3.26 Günümüz Şartlarında Vergisini Tam Olarak Ödeyen Mükellefin Durumu	109
Tablo 3.27 Vergisini Zamanında Ödeyen Mükellefin Karşılaşacağı Diğer Durumlar	111
Tablo 3.28 Kamu Giderlerinin Finansmanı – Kamu Geliri İlişkisi	111
Tablo 3.29 Vergi Kaçırانlara Verilecek Cezalar	112
Tablo 3.30 Vergi Afları	112
Tablo 3.31 Vergi Denetimleri Yeterliliği	113
Tablo 3.32 Kolmogorov – Smirnov Normallik Testi Sonuçları	114
Tablo 3.33 KMO ve Barlett Test Sonuçları	115
Tablo 3.34 Toplam Varyans Açıklayıcılığı	116
Tablo 3.35 Alt Boyutları Oluşturan Sorular	116
Tablo 3.36 Vergi Bilinci 1, Vergi Bilinci 2 ve Belge Alma Bilinci Faktörlerinin Güvenilirlik Sonuçları	117
Tablo 3.37 Faktörlerin Raporlaştırılması	118
Tablo 3.38 Vergi Bilinci 1 ve Zirai Üretim Faaliyeti İlişkisi	119
Tablo 3.39 Vergi Bilinci 2 ve Zirai Üretim Faaliyeti İlişkisi	120
Tablo 3.40 Belge Alma Bilinci ve Zirai Üretim Faaliyeti İlişkisi	121
Tablo 3.41 Vergi Bilinci 1 ve Sahip Olunan Arazi Büyüklüğü İlişkisi	122
Tablo 3.42 Vergi Bilinci 2 ve Sahip Olunan Arazi Büyüklüğü İlişkisi	123
Tablo 3.43 Vergi Bilinci 2 ve Sahip Olunan Arazi Büyüklüğü Korelasyon Testi	124
Tablo 3.44 Belge Alma Bilinci ve Sahip Olunan Arazi Büyüklüğü İlişkisi	125
Tablo 3.45 Vergi Bilinci 1 ve Gelir Yeterliliği İlişkisi	126
Tablo 3.46 Vergi Bilinci 1 ve Gelir Yeterliliği Korelasyon Testi	127
Tablo 3.47 Vergi Bilinci 2 ve Gelir Yeterliliği İlişkisi	128
Tablo 3.48 Belge Alma Bilinci ve Gelir Yeterliliği İlişkisi	129
Tablo 3.49 Vergi Bilinci 1 ve Bireysel Vergi Yüğü İlişkisi	130

Tablo 3.50 Vergi Bilinci 1 ve Bireysel Vergi Yüğü Korelasyon Testi	131
Tablo 3.51 Vergi Bilinci 2 ve Bireysel Vergi Yüğü İlişkisi	132
Tablo 3.52 Belge Alma Bilinci ve Bireysel Vergi Yüğü İlişkisi	133
Tablo 3.53 Vergi Bilinci 1 ve Vergi Öderken Zorlanıp – Zorlanmama İlişkisi	134
Tablo 3.54 Vergi Bilinci 2 ve Vergi Öderken Zorlanıp – Zorlanmama İlişkisi	135
Tablo 3.55 Belge Alma Bilinci ve Vergi Öderken Zorlanıp – Zorlanmama İlişkisi	136
Tablo 3.56 Vergi Bilinci 1 ve Tarım Kesiminin Vergi Dışı Bırakılıp – Bırakılmama İlişkisi	137
Tablo 3.57 Vergi Bilinci 2 ve Tarım Kesiminin Vergi Dışı Bırakılıp – Bırakılmama İlişkisi	138
Tablo 3.58 Belge Alma Bilinci ve Tarım Kesiminin Vergi Dışı Bırakılıp – Bırakılmama İlişkisi	139
Şekil 2.1 Zirai Kazançların Vergilendirilme Yöntemleri	65

GİRİŞ

Vergiler ve tarım, hem birey yaşamının hem de ekonomik hayatın temel taşlarını oluşturmuşlardır. Sanayi devriminden önce üretim tamamen tarıma dayanmış ve tarımsal arazilerden elde edilen ürünler sadece gıda ihtiyacını karşılamakla kalmamış, sosyal hayatın neredeyse tamamına yakın bir bölümünde etkin olarak kullanılmıştır. Tarım arazilerinden elde edilen tahıllar, bitkiler, meyve ve sebzeler ile hayvanlardan elde edilen et, süt ve türevleri beslenme ihtiyacını karşılamıştır. Yine hayvanlardan elde edilen yün ve deriler giyecek ve dokuma işlerinde kullanılmıştır. Tarihsel süreçte tarım sektörü, ülkelerin dış ticaretini de şekillendiren en önemli unsurlardan biri olmuştur.

Vergiler, ilkel devletlerden 21. yüzyılın modern devletlerine kadar istisnasız her devletin vazgeçemediği kamu geliri olmuştur. Kimi zaman adil olarak toplanmış, kimi zaman keyfî uygulamalara konu olmuştur. Toplumsal olaylara (Magna Carta Libertatum) zemin hazırlamış, birey ve devlet arasındaki ilişkiyi şekillendiren ana etkenlerden biri olmuştur. Toplumsal ve ekonomik hayat açısından bu kadar önemli olan iki kavram, tarihsel süreçte birbirini etkilemiştir. Devletlerin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirleri, çoğunlukla devletlerin temel üretim sektörü olan tarım sektöründen alınan vergilerden oluşturmuştur. Bu nedenle tarım sektörünün vergilendirilmesinin incelenmesi oldukça önemlidir.

Günümüzde vergiler hala devletlerin en önemli gelir kaynağı iken, tarım sektörü ekonomi içindeki ağırlığını zamanla kaybetmiştir. Bu önem kaybına rağmen tarım sektörünün vergilendirilmesi, vergi adaleti ve vergi eşitliği ile diğer sosyo – ekonomik nedenler açısından önemlidir. Tarım sektörünün vergi dışı bırakıldığı bir durumda, hem devletler gelir kaybına uğrayacak hem de diğer sektörler ve bireyler açısından adaletsiz bir durum ortaya çıkacaktır. Burada tarım sektörünün vergilendirilmesi esnasında optimum verimlilik gözetilmelidir. Bu amaçla, yıllar içinde vergi sistemleri değişiklikler geçirmiş ve en az maliyet ile en fazla vergi geliri edecek şekilde düzenlenmeye çalışılmıştır.

Vergilendirme işleminin farklı boyutları bulunmaktadır. Vergileme, kişi ya da kurumlardan devlete kaynak aktarımıdır. Bu aktarım esnasında vergilendirilecek kaynağı etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Etkin ve ideal bir vergileme sistemi için vergi adaleti, vergi eşitliği, basit ve anlaşılır bir vergi sistemi vb. gibi unsurların devlet tarafından sağlanması gerekmektedir. Ancak sadece bu unsurların varlığı optimum vergilemeyi sağlamayacaktır. Bunun yanında vergi bilinci, vergi algısı, vergi ahlakı, vergi uyumu gibi bireyin vergi verme isteğini doğrudan etkileyen kavramların dikkatlice incelenmesi gerekmektedir. Mükelleflerin vergiyi algılama biçimleri şeklinde basitçe tanımlanabilecek vergi bilinci ve bireylerin vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmesi diye tanımlanabilecek vergi uyumu kavramları vergi gelirlerini doğrudan etkilemektedir. Yüksek vergi bilinci ve vergi uyumunun olduğu durumlarda elde edilen vergi gelirlerinin artacağı kabul edilmektedir. Çünkü vergi bilinci ve/veya vergi uyumu eksikliğinin doğal sonuçlarından birisi de kayıt dışı ekonomidir.

Bu çalışmada Türkiye’de tarım kesimin vergilendirilmesi ile vergi, vergilendirme, vergi bilinci ve vergi uyumu kavramları açıklanarak bu konuda yapılmış çalışmalar ve elde edilmiş bulgular değerlendirilecektir. Ardından Malatya ili merkez ilçede kayıtlı bulunan gelir vergisi mükellefi çiftçilere yapılan anket çalışması ışığında elde edilen bulgular verilerek, tarım kesiminde vergi bilinci ve vergi uyumunun durumu incelenecektir.

BÖLÜM I

TARIM VE VERGİLEME: TEORİK VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Tarım sektöründe vergi bilinci ve vergiye uyum ile birlikte tarım sektörünün vergilendirilmesine geçmeden önce bu kavramların incelenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda çalışmanın bu kısmında öncelikle tarım kavramı ve özelliklerine değinilerek, tarımın Türkiye ekonomisi içindeki yeri incelenecektir. Ardından vergi ve vergileme kavramları açıklanacak, son olarak vergi bilinci ve vergi uyumu kavramları ile bu konuda yapılmış çalışmalar ve elde edilen bulgular değerlendirilecektir.

1. TARIM VE TARIM SEKTÖRÜNÜN KAVRAMLARI, ÖZELLİKLERİ VE EKONOMİDEKİ YERİ

Bu kısımda öncelikle tarım kavramı ve özellikleri, tarihsel süreçte Anadolu topraklarında tarım ve tarımın Türkiye ekonomisi içindeki yeri incelenecektir.

1.1. Tarım Kavramı, Önemi, Özellikleri ve Geçmişten Günümüze Türkiye’de Tarım

Tarım; insanların tarımsal arazilerde bitkisel ve hayvansal ürünleri elde etmek için yaptıkları faaliyetlerdir. Dar anlamda; arazide ekim, dikim, bakım ve yetiştirme yollarıyla bitki, hayvan ve hayvansal ürünler üretilmesi veya bunların üreticileri tarafından işlenip değerlendirilmesi faaliyetidir. Geniş anlamda ise; bitkisel ve hayvansal ürünler üretiminin yanında, bu ürünlerin yetiştiricileri tarafından işlenmesi, ormancılık ve balıkçılık faaliyetleri, tarımsal ürünlerin yetiştiricileri tarafından taşınması ve saklanması, mağazalara devredilmeden üreticileri tarafından satılması ile tarım alet ve makinelerinin diğer tarım

üreticilerinin üretimle ilgili faaliyetlerine bir bedel karşılığında kullandırılmasını kapsamaktadır (Karluk 1997: 157).

Tarım, geçmişten günümüze bütün toplumlar için hayati önem arz eden ekonomik faaliyet alanıdır. Bu durumunun temelde iki sebebi mevcuttur: Birincisi, insanların en temel sorunu olan beslenme ihtiyacını doğrudan karşılayan sektör olması; ikincisi ise, çağımızda her toplum için zorunlu bir amaç haline gelen ekonomik kalkınmayı sürükleyici kaynakları sağlamasıdır. Diğer taraftan tarım, gelişmekte olan ülkelerin ihracatlarına bağlı olarak en önemli döviz kaynağını oluşturması, gıda maddeleri ithaline gidebilecek dövizlerden tasarruf sağlaması, önemli bir istihdam alanı teşkil etmesi gibi nedenlerle yüksek öneme sahip ekonomik bir sektördür (Kılıçkap ve diğerleri 2001:147).

Tarım sektörünün, yalnız bitkisel ve hayvansal üretim faaliyetinde bulunarak ülke nüfusunun gıda ve diğer tarımsal kökenli ihtiyaç maddelerini karşılayan, ihtiyaç fazlasının da ihracatına olanak sağlayan bir uğraşı olarak görülmesi, önemli bir eksikliklerdir. Tarımsal yapıdaki bir ekonomiden, sanayileşmiş bir ekonomiye geçilirken tarım sektörü başlıca dört fonksiyonu yerine getirmelidir: Tarım, her şeyden önce ülke nüfusunun gıda maddeleri ihtiyacını karşılamalıdır. Tarım, ithalat için gerekli döviz talebine katkıda bulunmak üzere bir üretim fazlası oluşturmalıdır. Ekonominin diğer sektörlerle sermaye ve işgücü transferini de üstlenen tarım, ülkede üretilen sanayi malları için talep potansiyeli de oluşturmalıdır. Dolayısıyla ekonomi için tarım; nüfus ve istihdam, beslenme, tarımsal üretim, yurt içi tüketim, sanayiye olan katkısı, milli gelir ve ödemeler dengesi açısından önemini sürekli koruyan bir sektör konumundadır (Tan ve diğerleri 2015: 588).

Tarım sektörü, ülke ekonomisine olan bu olumlu katkılarının yanında; ayrıca stratejik silah olan gıdaların üretilmesi¹, beslenme, giyinme, ekolojik dengenin kurulması ve bu dengenin korunması açısından da olanaklar sunmaktadır. Bütün bu olanaklar ise sektörün ne derecede önemli olduğunu göstermektedir (Tekinel, Deniz 2000: 187).

Tarım sektörü, ekonomik sistemin ayrılmaz bir parçasıdır. Tarım sektörünün genel ekonomi içindeki yeri, yarattığı katma değerinin genel ekonomi içindeki payı ile

¹ Burada stratejik silah olarak ifade edilen gıdaların temel gıda maddeleri olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Çünkü toplumun beslenme ihtiyacının iç kaynaklarla karşılanmaması durumunda ithalata yönelim artacak ve ülkenin kaynakları dışa akacaktır. Bu nedenle temel gıda maddeleri üretiminin ülke içinde gerçekleşiyor olması stratejik bir öneme sahiptir.

ölçülmektedir. Tarım sektörünün ekonomideki önemini ise tarımsal üretimin genel istihdam, dış ticaret ve ekonominin diğer sektörleriyle olan ilişkisi belirlemektedir. (Ege 2011: 1).

Tarım sektörü, hammadde üretmesi ve tarımı ilgilendiren sanayisi ile birlikte ülkemizde yüksek ekonomik öneme sahiptir. Gayri Safi Milli Hâsılayı (GSMH) oluşturan sektörler incelendiğinde tarım sektörünün payı belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de, tarımsal sanayide daha çok yerli hammadde kullanılırken katma değeri daha yüksek ürünler üretilmektedir. Diğer sektörlerin hammaddeyi büyük miktarlarda ithal ederek değerlendirmesi, dış ticaret açığının başlıca sebebidir. Öte yandan tarımsal dış ticaret açığı yıllar itibariyle ya hiç olmamakta ya da çok az miktarlarda olmaktadır. Bununla birlikte yaşanan işsizlik göz önüne alındığında tarımın genel istihdama (özellikle kriz dönemlerinde) yaptığı sosyal ve ekonomik katkı da göz önüne alınmalıdır (Ege 2011: 4).

Hem bireysel hem de ekonomik açıdan oldukça önemli olan tarım sektörünün genel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Tarım ürünlerine olan talebin gelir esnekliği düşüktür.
- Tarımsal üretime doğa koşullarının hâkim olması nedeniyle arz esnek değildir.
- Üretimi yıllık yapılan tarımsal ürünlerin fiyatlarında görülen devresel dalgalanmalar, üreticiler tarafından yapılan planlamalarda, bir önceki yıl fiyatlarını değerlendirmeleri sonucu ortaya çıkmaktadır.
- Tarım ürünlerinin, sanayi ürünleri ile değişim haddi tarım ürünlerinin aleyhine gelişmektedir (Yağbasan 2011: 4 – 5).
- Tarım sektöründe azalan verimler yasağı geçerlidir.
- Tarım sektöründe istihdam edilen birey sayısı yüksek ve bireylerin marjinal verimlilikleri düşüktür.
- Tarım sektöründe gizli işsizlik mevcuttur.
- Tarım sektöründe kayıt dışılık ve kayıt dışı istihdam fazladır.

Tarihsel süreçte, Türkiye toprakları ve özellikle Anadolu birbirinden önemli birçok uygarlığa ev sahipliği yapmıştır. Dönem koşulları, iklim ve toprak çeşitliliği bölgede yer alan bu uygarlıklarda en önemli ekonomik faaliyetin tarım olmasına ön ayak olmuştur. Anılan uygarlıkların en önemlileri Asurlar, Hititler, Selçuklular, Anadolu Selçukluları ve Osmanlılardır.

Asurlarda halk tarımla uğraşmıştır. Asur Devleti'nin ve diğer devletlerin en önemli geliri olan vergilerin ana kaynağı tarımsal üretim olmuştur. Yaygın olarak buğday, arpa ve belirli bölgelerde üzüm yetiştiriciliği yapılmıştır (Ateş, Ünal 2004: 36). Hitit Devleti'nin ekonomisi ülkenin koşulları gereği tarıma dayanmıştır. Sıradan vatandaşın günlük yaşamı da doğal olarak tarımı işlemek üzere kurulmuştur. Metinlerden isimleri tespit edildiği üzere öncelikle; arpa, buğday gibi hububatlar ve bir takım baklagiller yetiştirilmiştir (Hoffner 1970: 60 – 80). Bunun yanında üzüm bağları ve incirliklerde bulunmaktaydı ve yağ üretimi için zeytin de yetiştirilmiştir (Ertem 1987: 1 – 33). Batı Anadolu'ya Yunanlıların yerleşmesi ile zeytin ve zeytinyağı üretimi ağırlık kazanmış ve son olarak Bizans döneminde ise mevcut üretime portakal, limon ve dut eklenmiştir (Yavuz, Çağlayan 2005: 1 – 2).

Selçuklularda (Anadolu ve Büyük) durum biraz farklı olmuştur. İslamiyet inancından gelen toprak bölüşüm sistemi² mevcuttu. Arazilerin bir bölümü asker veyahut kumandanlara devredilmiş ve ikta sistemi adı verilen bir sistem oluşturulmuştur. Bölgede yaşayan halk işleyebileceği kadar toprağı sahiplenip işleyerek, hasat zamanı tarlanın verimliliğine göre ikta sahibine vergi ödemiştir. Bu vergi toplam hasadın onda biri tutarında olmuştur. Çiftçilerin tarlaları satmalarına, vakfetmelerine ya da kiralamalarına izin verilmemiştir. İkta sahipleri ise bu parayla asker beslemiş ve hazırda bulundurmıştır. Yetiştirilen meyveler Bizans, Trabzon Rum İmparatorluğu ve Arap ülkelerine satılarak gelir elde edilmiştir. Özellikle tiftik keçisi yetiştirilmiş, elde edilen kıllar ya işlenmiş kumaş vb. olarak ya da ham olarak İngiltere ve Fransa'ya ihraç edilmiştir. Selçuklular dokuma alanında oldukça ileri bir millet olmuştur. Bu durum Fransız Tarihçi Fernand Grenard tarafından şöyle ifade edilmiştir: “*Romalılar iç çamaşırının ne olduğunu bilmezken Türkler yün gömlek giyiyordu.*” Selçuklularda ekonomi tam anlamıyla tarım ve tarımsal ürünlerin ihracına dayanmıştır (Yavuz, Çağlayan 2005: 2 – 3).

Kuruluşundan itibaren Osmanlı tarımında sosyo – ekonomik örgütlenmenin temelini tımar sistemi oluşturmuştur. Tımar, sultana ait topraklar üzerinde üretici sınıfça yapılan, tarımsal artığa dayalı gelirlerin merkez ve merkez tarafından belirli bir kamu hizmeti karşılığı imtiyaz sahibi kişilerce paylaşılmasına dayalı bir sistemdir (Şahinöz, Teoman 2002: 67). 16. yüzyıl tahrir defterlerinden elde edilen bilgiler toplam nüfusun % 80 – 90'ının tarımdan gelir elde ettiğini göstermektedir. Osmanlı'da tarımsal faaliyetlerin neredeyse

² Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Yavuz, Fahri; Tayfur Çağlayan. “Türkiye Tarımının Tarihi”, *Türkiye'de Tarım*, T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı (Ed. Fahri Yavuz), Ankara 2005, 1 – 8.

tamamı devletin kontrolünde gerçekleşmiştir. Arazilerin çıplak mülkiyetleri devlete ait olmak üzere, çiftçiler vergi karşılığında burayı işlemişlerdir. Selçukludaki gibi tarım arazileri belirli kişilere asker beslemesi karşılığı verilmiştir. Osmanlı Devleti, tarıma oldukça önem vermiştir. Toprakların atıl kalması istenmemiştir. Öyle ki tarlasını üç yıl üst üste işlemeyenden çift bozan ya da leventlik akçesi adı altında vergi almıştır. Osmanlı çok geniş topraklara yayıldığından hemen her türlü ürün yetiştirilmiştir. Küçükbaş ve büyükbaş hayvancılığın yanı sıra ipekböcekçiliği de oldukça yaygındır (Yavuz, Çağlayan 2005: 3 – 4; T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı 2004; Dinler 1996; Öz 2000).

1.2. Tarım Sektörünün Türkiye Ekonomisindeki Yeri

Tarım sektörü, ülkelerin büyüme ve kalkınma hızına katkıda bulunmaktadır. Bu nedenle bu kısımda tarım sektörünün Türkiye GSMH'si içindeki, dış ticaretindeki ve istihdamdaki yeri verilere açıklanmaya çalışılacaktır³.

1.2.1. Tarımın GSMH İçindeki Yeri

GSMH, bir takvim yılı içerisinde bir ülkede üretilen nihai mal ve hizmetlerin toplam parasal değeri olarak ifade edilmektedir. GSMH birden farklı yöntem ile hesaplanabilmektedir. Bu yöntemler; üretim yöntemi, harcama yöntemi ve gelir yöntemidir. Çalışmada, üretim yöntemi ile hesaplanan GSMH rakamları esas alınacaktır.

³ Bu kısımda, tarım sektörünün ekonomi içinde edindiği pay daha detaylandırılmak istenmiştir. Bu amaçla Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ile resmi yazışmalara başlanmış, ilgili kurumdan; tarımdan alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, tevkifat yöntemi ile vergilendirilen çiftçilerden tahsil edilen vergilerin yıllar itibari ile vergi gelirleri içindeki yeri, yıllar itibari ile toplam zirai kazanç erbabı mükellef sayısı talep edilmiştir. GİB bu talebi 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 7/2. maddesini gerekçe göstererek reddetmiştir. İlgili yazışmalar çalışmanın ekler bölümünde verilmiştir.

Tablo 1.1 Tarımın GSMH İçindeki Yeri (Cari Fiyatlarla)*

YIL	TARIM			GENEL		
	Değer (TL)	Pay%	Büyüme Hızı %	Değer (TL)	Pay%	Büyüme Hızı %
1923	379 000 000	39,8	-	953 000 000	100,0	-
1925	733 000 000	48,0	27,9	1 526 000 000	100,0	26,7
1930	723 000 000	45,7	-32,8	1 581 000 000	100,0	-23,7
1935	465 000 000	35,5	11,5	1 310 000 000	100,0	7,7
1940	930 000 000	38,7	15,1	2 403 000 000	100,0	16,5
1945	2 102 000 000	38,4	-28,8	5 470 000 000	100,0	-18,2
1947	2 912 000 000	38,6	-7,2	7 543 000 000	100,0	10,0
1948	4 310 000 000	45,4	48	9 493 000 000	100,0	25,9
1950	4 068 000 000	42,0	11,2	9 694 000 000	100,0	7,1
1955	7 547 000 000	39,5	21,6	19 117 000 000	100,0	20,1
1960	17 837 000 000	38,2	8,4	46 664 000 000	100,0	6,9
1965	23 837 000 000	31,1	-1,6	76 726 000 000	100,0	7,6
1967	30 270 000 000	29,8	4,9	101 481 000 000	100,0	11
1970	77 000	37,3	6,7	208 000	100,0	13,7
1975	228 000	33,8	27,4	691 000	100,0	28,4
1980	1 368 000	26,1	76,6	5 303 000	100,0	84,3
1985	6 910 000	19,7	48,2	35 350 000	100,0	59,5
1987	13 314 000	17,8	33,6	75 019 000	100,0	46,6
1990	68 692 000	17,5	82,2	397 178 000	100,0	72,4
1995	1 218 178 000	15,2	103,7	7 854 887 000	100,0	102,0
1998	8 756 883 000 000	12,5	-	70 203 147 000 000	100,0	-
1999	10 976 380 000 000	10,5	25,3	104 595 916 000 000	100,0	49,0
2000	16 816 164 000 000	10,1	53,2	166 658 021 000 000	100,0	59,3
2001	21 335 210 000 000	8,8	26,9	240 224 083 000 000	100,0	44,1
2002	36 055 787 000 000	10,3	69,0	350 476 089 000 000	100,0	45,9
2003	45 134 860 000 000	9,9	25,2	454 780 659 000 000	100,0	29,8
2004	52 994 026 000 000	9,5	17,4	559 033 026 000 000	100,0	22,9
2005	60 709 608 000 000	9,4	14,3	648 931 712 000 000	100,0	16,1
2006	62 658 502 000 000	8,3	3,2	758 390 785 000 000	100,0	16,9
2007	64 327 333 000 000	7,6	2,7	843 178 421 000 000	100,0	11,2
2008	72 269 626 000 000	7,6	12,3	950 534 251 000 000	100,0	12,7
2009	78 770 465 000 000	8,3	9,0	952 558 579 000 000	100,0	0,2
2010	92 732 631 000 000	8,4	17,7	1 098 799 348 000 000	100,0	15,4
2011	103 628 154 000 000	8,0	11,7	1 297 713 210 000 000	100,0	18,1
2012	111 682 488 000 000	7,9	7,8	1 416 798 490 000 000	100,0	9,2
2013	115 658 178 000 000	7,4	3,6	1 567 289 238 000 000	100,0	10,6
2014	125 018 135 000 000	7,1	8,1	1 749 782 267 000 000	100,0	11,6

Kaynak: T.C. Kalkınma Bakanlığı tarafından Temmuz 2015'te yayınlanan "Ekonomik ve Sosyal Göstergeler" isimli kitapçıktan alınan bilgilerle oluşturulmuştur.

*1923 – 1947 arası 1948, 1948 – 1967 arası 1968, 1968 – 1998 arası 1987 ve 1998 sonrası 1998 baz yılı uygulama vardır.

GSMH büyümeleri, aynı zamanda ekonomik büyümeyi de ifade etmektedir. Ancak bu büyüme rakamlarının geçerli bilgiler verebilmesi için GSMH'nin enflasyondan arındırılması gerekmektedir. Bu işlem birkaç farklı yöntem ile yapılabilmektedir. Bunlar GSMH deflatörü, baz yıl uygulaması ve sabit fiyat uygulaması gibi yöntemlerdir. Türkiye'de 1948, 1968, 1987 ve 1998 yılları sabit fiyatları ile bu işlem gerçekleştirilmiştir. Bu sebeple tarım

sektörünün ve GSMH'nin daha doğru bilgiler vermesi adına yukarıda anılan yıllar sabit fiyatları ile Tablo 1.2 oluşturulmuştur.

Tablo 1.2 Tarımın GSMH İçindeki Yeri (Sabit Fiyatlarla)*

YIL	TARIM			GENEL		
	Değer (TL)	Pay%	Büyüme Hızı %	Değer (TL)	Pay%	Büyüme Hızı %
1923	1270 000 000	43,4	-	2 929 000 000	100,0	-
1925	1706 000 000	45,2	5,5	3 764 000 000	100,0	11,9
1930	2 542 000 000	47,1	-3,8	5 394 000 000	100,0	2,2
1935	2 435 000 000	39,1	-6,2	6 234 000 000	100,0	-3,0
1940	3 905 000 000	44,5	-1,3	8 678 000 000	100,0	-4,9
1945	2 329 000 000	39,1	-23,3	5 960 000 000	100,0	-15,3
1947	3 177 000 000	38,8	-11,6	8 192 000 000	100,0	4,2
1948	16 526 000 000	-	-	37 065 000 000	100,0	-
1950	15 868 000 000	44,6	10,8	38 506 000 000	100,0	9,4
1955	21 483 000 000	37,9	9,6	56 642 000 000	100,0	7,9
1960	26 836 000 000	37,9	2,2	70 869 000 000	100,0	3,4
1965	28 101 000 000	31,1	-3,8	90 368 000 000	100,0	3,1
1967	31 205 000 000	29,6	0,2	105 461 000 000	100,0	4,2
1970	10 768 000	31,2	2,8	34 469 000	100,0	4,4
1975	11 583 000	25,0	3,1	46 275 000	100,0	6,1
1980	12 636 000	24,8	1,1	50 870 000	100,0	-2,8
1985	12 669 000	19,8	-0,5	63 989 000	100,0	4,3
1987	13 314 000	17,7	0,4	75 019 000	100,0	9,8
1990	14 177 000	16,8	6,8	84 592 000	100,0	9,4
1995	14 640 000	14,8	2,0	99 028 000	100,0	8,0
1998	8 756 882 539	12,5	-	70 203 147 160	100,0	-
1999	8 259 283 961	12,2	-5,7	67 840 569 794	100,0	-3,4
2000	8 844 041 101	12,2	7,1	72 436 398 870	100,0	6,8
2001	8 146 815 724	11,9	-7,9	68 309 352 088	100,0	-5,7
2002	8 860 011 104	12,2	8,8	72 519 831 007	100,0	6,2
2003	8 683 024 297	11,4	-2,0	76 338 192 546	100,0	5,3
2004	8 928 675 888	10,7	2,8	83 485 590 611	100,0	9,4
2005	9 570 096 812	10,6	7,2	90 499 730 897	100,0	8,4
2006	9 700 280 414	10,0	1,4	96 738 320 212	100,0	6,9
2007	9 046 107 435	8,9	-6,7	101 254 625 465	100,0	4,7
2008	9 432 905 072	9,3	4,3	101 921 729 924	100,0	0,7
2009	9 767 969 109	10,1	3,6	97 003 114 411	100,0	-4,8
2010	9 998 744 725	9,4	2,4	105 885 643 938	100,0	9,2
2011	10 604 053 474	9,2	6,1	115 174 724 189	100,0	8,8
2012	10 935 277 208	9,3	3,1	117 625 021 083	100,0	2,1
2013	11 315 314 597	9,2	3,5	122 556 461 022	100,0	4,2
2014	11 095 102 191	8,8	-1,9	126 069 789 192	100,0	2,9

Kaynak: T.C. Kalkınma Bakanlığı tarafından Temmuz 2015'te yayınlanan "Ekonomik ve Sosyal Göstergeler" isimli kitapçıktan alınan bilgilerle oluşturulmuştur.

*1923 – 1947 arası 1948 yılı, 1948 – 1967 arası 1968 yılı, 1968 – 1998 arası 1987 yılı ve 1998 sonrası 1998 yılı sabit fiyat uygulaması vardır.

Tablo 1.2'den elde edilen bilgilere göre 1923 – 2014 yılları arasında tarım sektörü dalgalı bir seyir izlemiş, bazı yıllarda büyüme bazı yıllarda ise küçülme göstermiştir. Genel eğilim olarak tarım sektörünün büyüdüğünü ifade etmek mümkündür. Ancak bu büyümeye

rağmen, sektörün GSMH içindeki payı bazı yıllar hariç düşmüştür ve istikrarsız da olsa düşme eğilimi göstermiştir. Tarım sektörünün ekonomi içerisindeki payı hali hazırda gelişmiş ve sanayileşmiş ülkeler seviyesinden oldukça fazladır. Şu koşullarda ekonomi içerisinde ortalama % 10 civarında pay edinen bir sektörün vergilendirilmesine hassasiyet gösterilmesi ve ekonomi içindeki payının kademeli olarak % 2 seviyelerine indirilmesi gerekmektedir. Çünkü tarım sektöründe üretimin ve istihdamın marjinal verimliliği sıfıra yakındır. Üretilen ürünler, katma değeri yüksek ürünler sınıfında yer almamaktadır. Burada yapılması gereken istihdamın ve dolayısıyla üretimin marjinal verimliliği daha yüksek sektörlere kaydırılması ve üretimden daha fazla katma değer elde edilmesidir.

1.2.2. Tarımın Dış Ticaretteki Yeri

Dış ticaret, bir ülkenin başka bir ülke ya da ülkelere mal veya hizmet satması veyahut onlardan mal veya hizmet satın almasıdır. Bir ülkenin, yabancı ülkelere mal veya hizmet satması ihracat, diğer ülkelerden mal veya hizmet satın alması ise ithalat olarak ifade edilmektedir. Tablo 1.3’de tarımın Türkiye dış ticaretindeki yeri verilmektedir.

Tablo 1.3 Tarımın Dış Ticaretteki Yeri (Bin Dolar)

Yıllar	İHRACAT			İTHALAT		
	Tarımsal İhracat (Bin Dolar)	Toplam İhracat (Bin Dolar)	Payı (%)	Tarımsal İthalat (Bin Dolar)	Toplam İthalat (Bin Dolar)	Payı (%)
1996	2 179 084	23 224 465	9,4	2 167 236	43 626 642	5
1997	2 387 019	26 261 072	9	2 418 434	48 558 721	5
1998	2 374 607	26 973 952	8,8	2 126 516	45 921 392	4,7
1999	2 095 407	26 587 225	7,9	1 649 708	40 671 272	4
2000	1 683 598	27 774 906	6,1	2 124 848	54 502 821	3,9
2001	2 006 351	31 334 216	6,4	1 410 192	41 399 083	3,4
2002	1 805 706	36 059 089	5	1 703 841	51 553 797	3,3
2003	2 201 436	47 252 836	4,7	2 537 855	69 339 692	3,7
2004	2 644 895	63 167 153	4,2	2 765 260	97 539 766	2,9
2005	3 468 314	73 476 408	4,7	2 825 598	116 774 151	2,4
2006	3 611 397	85 534 676	4,2	2 934 996	139 576 174	2,1
2007	3 883 465	107 271 750	3,6	4 671 512	170 062 715	2,8
2008	4 177 041	132 027 196	3,2	6 433 039	201 963 574	3,2
2009	4 536 473	102 142 613	4,4	4 625 056	140 928 421	3,3
2010	5 090 724	113 883 219	4,5	6 490 029	185 544 332	3,5
2011	5 352 613	134 906 869	4	8 943 901	240 841 676	3,7
2012	5 379 198	152 461 737	3,5	7 502 847	236 545 141	3,2
2013	5 911 500	151 802 637	3,9	7 776 060	251 661 250	3,1
2014	6 377 383	157 627 674	4	8 657 888	242 182 568	3,6
2015*	1 131 549	24 587 210	4,6	1 412 707	33 563 132	4,2

Kaynak: TÜİK <<http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>> (25. 06. 2015)

* 2015 yılı rakamları sadece Ocak ve Şubat aylarını kapsamaktadır.

Tablodan görüleceği üzere tarımın Türkiye ithalatındaki yeri 1996 – 2006 yılları arası düşme eğilimi göstermiş, 2006 yılından itibaren ise yükselmeye başlamıştır. Yine aynı yıllar bazında ihracat incelendiğinde ise 2001 ve 2005 yılları hariç tarımın Türkiye ihracatındaki yeri düşme eğilimi göstermiştir. Türkiye'nin dış ticaretini şekillendiren en önemli olgu Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ile 1963 yılında imzalanan Ankara anlaşması ile başlayan ve 1 Ocak 1996 yılında tamamlanan Gümrük Birliği'dir. Bu birlik ile beraber Türkiye dış ticareti yeni bir boyut kazanmıştır.

1.2.3. Tarımın İstihdamdaki Yeri

İstihdamın sözlük anlamı kullanım, çalıştırma veya çalışma demektir. Dar anlamda, üretim faktörlerinden sadece emeğin ne ölçüde kullanıldığını ifade etmektedir. Geniş anlamda ise, ekonomide belirli bir dönemde tüm üretim faktörlerinin (emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim) var olan teknolojik düzeye göre ne ölçüde kullanıldığıdır. Bir ekonomide mevcut olan iş gücü ve sermaye stokunun tamamı, her zaman için fiili olarak üretimde yer almıyor olabilir. Üretim faktörlerinin ise fiili olarak üretime katılmasına istihdam denmektedir (Yıldırım ve diğerleri 2012: 20).

Bir ülkedeki istihdam ve işsizlik düzeyi o ülkenin gelişmişlik ve kalkınmışlık düzeyi hakkında fikir verebilmektedir. Türkiye gibi yetmiş milyonu aşan nüfus ve iş gücü potansiyelinin de büyük bir kısmını genç nüfusun oluşturduğu ülke konumunda olması nedeniyle tarım sektörü istihdam için de önemli bir yere sahip olmuştur. Tablo 1.4'te tarımsal istihdamın toplam istihdam içindeki payı verilmektedir. Burada istihdamdan kasıt emek arzıdır.

Tablo 1.4 Tarımsal İstihdamın Toplam İstihdam İçindeki Yeri

Yıllar	Nüfus (Bin Kişi)	Toplam İstihdam (Bin Kişi)	Tarımsal İstihdam (Bin Kişi)	Tarımsal İstihdamın Toplam İstihdam İçindeki Payı (%)
1923	-	5 031 000	4 525 000	89,9
1930	14 440 000	5 975 000	5 229 000	87,5
1940	17 728 000	7 259 000	6 243 000	86,0
1950	25 250 000	8 790 000	7 408 000	84,3
1960	27 507 000	11 945 000	8 344 000	69,9
1970	35 605 000	13 768 000	8 243 000	59,9
1980	44 737 000	16 523 000	8 360 000	50,6
1990	56 473 000	17 988 000	8 444 000	47,0
2000	67 804 000	21 580 000	7 769 000	36,0
2001	68 912 000	21 524 000	8 089 000	37,6
2002	69 626 000	21 354 000	7 458 000	34,9
2003	70 363 000	21 147 000	7 165 000	33,9
2004	71 152 000	19 632 000	5 713 000	29,1
2005	72 065 000	20 067 000	5 154 000	25,7
2006	72 974 000	20 423 000	4 907 000	24,0
2007	70 586 000	20 738 000	4 867 000	23,5
2008	71 517 000	21 194 000	5 016 000	23,7
2009	72 561 000	21 277 000	5 240 000	24,6
2010	73 723 000	22 594 000	5 683 000	25,2
2011	74 724 000	24 100 000	6 143 000	25,5
2012	75 627 000	24 821 000	6 097 000	24,6
2013	76 668 000	25 524 000	6 015 000	23,6
2014	76 668 000	25 599 000	5 605 000	22,0

Kaynak: T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Tarımsal Veriler, Mart 2015. <http://www.tarim.gov.tr/Belgeler/SagMenuVeriler/Tarimsal_Veriler.pdf> (25. 06. 2015) ve T.C. Kalkınma Bakanlığı tarafından Temmuz 2015’te yayınlanan “Ekonomik ve Sosyal Göstergeler” isimli kitapçıktan alınan bilgilerle oluşturulmuştur.

2. VERGİLEMEYE İLİŞKİN KAVRAMLAR

Vergiler ve vergileme, iktisadi yaşamda ilk çağlardan bugüne çok önemli kavramlar olmuştur. Bu sebeple, bu kısımda vergilemeye ilişkin kavramlar açıklanacak aynı zamanda bu kavramlarla ilişkili olan diğer unsurlar (vergileme ilkeleri, verginin konusu gibi) ve vergilerin fonksiyonları incelenecektir.

2.1.Verginin Tanımı, Sınıflandırılması, Fonksiyonları ve Vergi ile İlişkili Unsurlar

Bu kısımda genel itibari ile vergi kavramının tanımına değinilecek ardından ise vergi kavramının özellikleri verilecektir. Vergiler, ekonomik kaynağına göre (gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcama üzerinden alınan vergiler) üç başlıkta; vergiyi ödeyen ile vergi yükünü taşıyana göre (dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler) iki ana başlıkta; oranlarına göre (artan, sabit, azalan oranlı vergiler) üç başlıkta; matrahlarına

göre (miktar esaslı(spesifik) ve değer esaslı (advalorem) olarak) iki ana başlıkta ve son olarak yükümlünün kişisel durumuna göre (nesnel vergiler ve öznel vergiler) şeklinde sınıflandırılacaktır. Vergilerin fonksiyonları ve vergi ile ilişkili unsurlar açıklandıktan sonra vergilerin ekonomik etkileri incelenecektir.

2.1.1. Verginin Tanımı

Vergiler, dünyada örgütlü kamu yönetimleri olduğu sürece var olmuş (Stiglitz 1994: 474) ve tarihsel süreçte devletlerin vazgeçmeyi göze alamayacağı en önemli gelir kaynakları olmuştur (Gencel, Sarı 2014: 71). Vergiler, çağdaş devletlerin en önemli geliridir. Kaynağı milli gelir ve servettir (Nadaroğlu 1998: 192). Devletler gelir ihtiyaçlarının büyük bir bölümünü vergiler aracılığıyla karşılamaktadır. Bu durum, çoğu ülkelerde benzerlik göstermektedir. Klasik devlet anlayışının değişime uğraması ve devletin sosyo – ekonomik nitelikte önemli fonksiyonları görür hale gelmesi, verimli ve özellikle hasılat oluşturabilir şekilde uygulanabilme olanağı, kamu gelirleri içerisinde vergilerin önemini artırmıştır (Akdoğan 2011b: 105). Piyasa ve karma ekonomi sistemlerinin hâkim olduğu ülkelerde devlet gelirleri içerisinde vergi gelirleri %70 - %90 arasında paya sahip olup, önemli bir miktara ulaşmaktadır (Erdem ve diğerleri 2007: 65). Devletler, yerine getirmek üzere olduğu kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak üzere ihtiyaç duyduğu gelirlerin büyük bir bölümünü vergilerle karşılamaktadır (Özbilen 2010: 196).

Modern maliye anlayışıyla birlikte, vergiler sadece kamu harcamalarını finanse etmek amacı ile tahsil edilen araçlar olmaktan çıkmışlardır. Vergiler, kamu harcamalarını finanse etmek amacının yanı sıra; ekonomik istikrar ve gelir dağılımında adaletin sağlanması, büyüme ve kalkınma hamlelerinin başarılı olması, dış ticaret dengesinin oluşturulması, bölgesel farklılıkların giderilmesi, teknolojik gelişmenin sağlanması, nüfus politikası gibi birçok amaca ulaşmada etkili bir maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır. Örneğin, enflasyonist baskıların şiddetlendiği bir durumda, kısa vadede talebi kıstak amaçlı vergi oranlarını artırmak daraltıcı maliye politikası olarak ifade edilmektedir. Sektörel ya da bölgesel dengesizliklerin olduğu bir durumda, dengesizliğin aleyhte olduğu bölgeye ya da sektöre yapılacak yatırımlarda vergi indirimi, vergi tatili gibi vergisel teşvikler kullanılarak dengesizlikler ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır. Vergiler; kamu harcamalarının finansmanını için tahsil edilen, sosyo – ekonomik sorunların çözümü için politika aracı olarak kullanılan araçlardır.

Vergi, kelime kökü olarak Türkçe bir kelimedir, vermek kökünden türemiştir ve hediye edilen ya da karşılıksız verilen değer olarak ifade edilebilmektedir. Genel itibari ile sözlük anlamı; devlet örgütünü yürütebilmek için hükümetin aldığı para olarak ifade edilebilmektedir (Hançerlioğlu 1999: 468).

Kamu maliyesi alan yazınında verginin çeşitli tanımları yapılmıştır. Bu tanımların çoğunda verginin hukuki özellikleri tanımlanmaya çalışılmıştır. Azınlıkta da olsa verginin iktisadi tanımı yapılmıştır (Nadaroğlu 1998: 215). En basit ifade ile vergi “modern bir toplumda yaşamak için ödenen fiyatın bir parçasıdır” (Kasimbazi 2004: 9). Klasik maliyeciler tarafından vergiler; “kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak istenen mali bir yükümlülüktür” şeklinde tanımlanmıştır. Modern maliyeciler tarafından ise; “kişilerden kamu harcamalarını karşılamak veya devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini sağlamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak, doğrudan doğruya istenen parasal yükümlülüktür.” şeklinde tanımlanmaktadır (Karabulut ve diğerleri 2009: 65). Bir diğer tanıma göre vergi; “devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan, ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorla aldığı ekonomik değerlerdir.” (Pehlivan 2012: 87). Bir başka tanıma göre ise vergi; “devletin kamu hizmetlerini karşılamak üzere, egemenlik hakkına dayanarak ve toplum kesimlerinden zora dayanarak, nakit olarak ve nakit geri ödemesi olmamak kaydıyla, bunların sağladıkları hizmetlerle eşdeğerde olmayacak şekilde, kanunlara dayalı olarak ve kanun gücüyle aldığı ekonomik değerlerdir” (Özbilen 2010, 196). Bütün bu bilgiler ışığında denilebilir ki vergi; devlet ve diğer vergilendirme yetkisine sahip yönetimlerin, kamu harcamalarını finanse etmek ve/veya ekonomik, sosyal vb. durumlara çözümler üretmek amacıyla kişi ve kurumlardan, egemenlik yetkisine dayanarak, yine bu kişi ve kurumların ödeme güçleri ile orantılı olarak tahsil etmeyi planladıkları zorunlu, parasal, geri ödemesi olmayan, karşılıksız ve kanuni ödemelerdir.

Vergilerin en temel ve önemli sayılan özelliği, kanunlarla ve hukuk kurallarına dayalı olarak alınmalarıdır. Bu nedenle vergiler cebir (zor) unsuru taşımaktadır. Bu cebir, kaynağını anayasadan alan siyasi ve hukuki bir cebirdir. Vergilerin kanunla alınması ise kanunsuz vergi olmamasının bir çeşit ifadesidir (Özbilen 2010, 196). Ancak verginin tek özelliği hukuki zora dayanması değildir. Vergilerin özelliklerini aşağıdaki başlıklar halinde sıralamak mümkündür (Erdem ve diğerleri 2007: 65):

- Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kurumlarca alınmaktadır.

- Vergilerle kamu hizmetlerinin sunumunda gerekli mali kaynaklara ve/veya sosyo – ekonomik hedeflere ulaşmak amaçlanmaktadır.
- Vergide karşılık yoktur. Bu nedenle belirli bir hizmet karşılığı olarak alınmamaktadır. Yani ödenen vergi ile sağlanan kamu hizmeti arasında bir ilişki bulunmamaktadır. Ancak kamu hizmetlerinin genel karşılığı olarak alınması suretiyle vergilerde genel bir karşılık bulunmakla birlikte özel bir karşılık bulunmamaktadır.
- Vergi, fert ya da kurumlardan alınmaktadır.
- Vergi, devletin egemenlik hakkına dayanılarak toplanmaktadır.
- Verginin temelinde hukuki zor bulunmaktadır.
- Vergi, kanunla alınmaktadır.
- Vergi, parasal bir ödemedir.

2.1.2. Verginin Sınıflandırılması

Bu kısımda, Türk Vergi Sistemi'nde (TVS) yar alan vergiler; ekonomik kaynaklarına göre (gelir üzerinden, servet üzerinden ve harcama üzerinden alınan vergiler) üç başlıkta; vergiyi ödeyen ile vergi yükünü taşıyana göre (dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler) iki ana başlıkta; oranlarına göre (artan, sabit, azalan oranlı vergiler) üç başlıkta; matrahlarına göre (miktar esaslı (spesifik) ve değer esaslı (advalorem) olarak) iki ana başlıkta ve son olarak yükümlünün kişisel durumuna göre (nesnel vergiler ve öznel vergiler) sınıflandırılacaktır.

2.1.2.1. Ekonomik Kaynağına Göre Vergiler

Ödeme gücü ölçütüne göre vergiler üç ana başlıkta incelenebilmektedir. Bunlar; gelir üzerinden alınan vergiler, harcama üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergilerdir.

Türk Vergi Sistemi'nde gelir üzerinden alınan iki tür vergi bulunmaktadır. Bunlar; Gelir Vergisi (GV) ve Kurumlar Vergisi'dir (KV). GV, genel itibari ile gerçek kişilerin gelirleri üzerinden tahsil edilmekte; KV, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) tanımlı kurumların kazançları üzerinden tahsil edilmektedir. Burada gelir ile kast edilen bir gerçek kişinin bir takvim yılı boyunca elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu tür vergilerde vergiyi doğuran olay gelirin/kurum kazancının elde edilmesidir.

Servet üzerinden alınan vergiler, vergilerin gelişim sürecinde karşılaşılan en eski vergilerdir. Zaman içinde ve ülkeler yönünden farklılıklar gösterse de servet üzerinden

alınan vergilerin ortak yönü kişilerin iktisadi faaliyetlerini değil, iktisadi varlıklarını konu almasıdır (Turhan 1998: 170). Bu tür vergilerde vergiyi doğuran olay servetin mal varlığında bulundurulması ya da servetin el değiştirmesidir. Ülkemizde servet üzerinden alınan vergiler; Veraset ve İntikal Vergisi (VİV), Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) ve Emlak Vergisidir (EV).

Harcama üzerinden alınan vergiler, kişi veya kurumların harcamaları üzerinden öncelikle kesinti yolu ile tahsil edilen vergilerdir. Bu vergileri; Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Özel İletişim Vergisi (ÖİV), Şans Oyunları Vergisi, Damga Vergisi (DV), Gümrük Vergisi (GÜV) ve belediyelere ödenen vergiler olarak sınıflandırmak mümkündür. Harcama üzerinden alınan vergilerde vergiyi doğuran olay çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır. Örneğin; ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler; her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'nin vergiyi doğuran olaylarından sayılırken, ÖTV'de I – II – III ve IV sayılı listelerdeki malların ithalatı, teslimi vergiyi doğuran olay kapsamına alınmıştır (Sarılı 2010: 505 – 601).

2.1.2.2. Vergiyi Ödeyen ile Vergi Yükünü Taşıyana Göre Vergiler

Vergilerin sınıflandırılması esas alındığında en eski sınıflandırma, dolaylı – dolaysız vergi sınıflandırması olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilerin bu tarz sınıflandırılmasında etkili olan hususlardan birisi vergilerin genel fiyat düzeyini etkileme durumlarıdır. Öyle ki, bazı vergiler fiyat düzeyini yükseltirken bazıları yükseltmez ya da nispeten daha az yükseltirler. İşte bu tarz vergilerden birinci gruba girenler dolaylı vergiler, ikinci gruba girenler ise dolaysız vergiler olarak nitelendirilmektedirler. Ancak genel fiyat düzeyi üzerindeki etkilerini ölçmek oldukça zor olduğundan nispi fiyat düzeyi üzerindeki etkilerini dikkate almak daha uygun olacaktır (Uluatam 2009: 265).

Diğer bir kıstasa göre ise gelir akımları ve gelirin harcanması esas alınabilir. Örneğin gelir elde edilmesinden doğan vergilere dolaysız vergiler, elde edilen bu gelirlerin harcanmasından doğan vergilere ise dolaylı vergiler denilebilmektedir. TVS'nde yer alan vergilerden; GV, KV, VİV, EV, MTV dolaysız vergilere örnek olarak gösterilebilmektedir. KDV, ÖTV, BSMV, ÖİV, Eğlence Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Çevre ve Temizlik Vergisi, GÜV, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Damga Vergisi gibi vergiler, dolaylı vergilere örnek olarak gösterilebilmektedir.

2.1.2.3. Oranlarına Göre Vergiler

Vergiler, belirli bir matraha belirli bir vergi oranının uygulanması ile elde edilmektedir. Bu nedenle vergileri oranlarına göre de bir sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür. Vergi matrahı büyüdükçe matraha isabet eden vergi oranının da arttığı vergilere artan oranlı vergiler; matrah büyüdükçe vergi oranının artmayıp sabit kaldığı vergi türlerine sabit oranlı vergiler; matrah büyüdükçe vergi oranının azaldığı vergiler ise azalan oranlı vergiler olarak isimlendirilmektedir.

Türkiye’de azalan oranlı vergilere rastlanmamakla birlikte sabit oranlı ve artan oranlı vergiler uygulanmaktadır. Örneğin TVS’nde yer alan vergilerden GV, VİV artan oranlı vergilere örnek gösterilebilmektedir. Aynı zamanda KDV, ÖTV, KV gibi vergiler de düz oranlı vergilere örnek olarak gösterilebilmektedir.

2.1.2.4. Matrahlarına Göre Vergiler

Burada ayırım vergi borcunun hesaplanma biçimine dayanmaktadır. Adet, ağırlık, hacim, uzunluk vb. ölçütlerin matrah olduğu vergilere miktar esaslı vergiler, matrahın değer olduğu vergiler ise değer esaslı vergiler olarak tanımlanmaktadır. Günümüzde miktar esaslı vergiler vergi sistemleri içinde fazla yer almamasına karşın geçmişte bu tür vergilere sıklıkla rastlamak mümkündür. Osmanlı döneminde alınan vergiler arasından ağnam resmi ya da canavar resmi örnek olarak verilebilir. Ağnam resmi küçükbaş hayvanlar üzerinden alınırken canavar resmi kasaplık domuz üzerinden alınmıştır. TVS’nde yer alan MTV ve ÖTV miktar esaslı, GV ve KV değer esaslı vergilere örnek olarak verilebilir.

2.1.2.5. Yükümlünün Kişisel Durumuna Göre Vergiler

Bu ayırım, vergilemede mükellefin kişisel durumunun dikkate alınıp – alınmaması ile alakalıdır. Buna göre mükellefin kişisel durumunu – evli, bekâr, çocuk sayısı, engelli olup olmadığı – dikkate alan vergiler öznel vergiler, almayan vergiler ise nesnel vergiler olarak nitelendirilmektedir (Uluatam 2009: 269). Gelir vergisi, uygulamasında bulunan asgari geçim indirimi, sakatlık indirimi nedeniyle öznel vergilere örnek olarak verilebilecekken; KDV, ÖTV gibi vergiler uygulamasında mükellefin özel durumunu dikkate almadığından nesnel vergilere örnek olarak verilebilmektedir.

2.1.3. Verginin Fonksiyonları

Verginin temel fonksiyonu, kamu harcamalarını finanse etmektir. Ancak devletin fonksiyonlarının zamanla değişmesiyle birlikte verginin de fonksiyonları değişmiştir (Pehlivan 2012: 97). Bu nedenle günümüzde vergiler, finansman aracı olma özelliğinin yanında, gelir dağılımında adaleti sağlamak, ekonomik istikrarı sağlamak, büyüme ve kalkınmayı sağlamak, bölgelerarası gelişmişlik farklarını gidermek, işsizliği önlemek, çevreyi korumak, teknolojik gelişmeyi desteklemek, nüfus politikasına destek olmak, tüketim, yatırım ve tasarruf kararlarını etkilemek gibi pek çok amaç için etkili bir araç olarak kullanılmaktadır (Gencel 2015: 10). Bu bağlamda verginin fonksiyonları genel olarak; mali fonksiyon, iktisadi fonksiyon, sosyal fonksiyon olarak sıralanabilir.

Verginin mali fonksiyonu, genel itibari ile devletin asli fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyulan finansman kaynaklarının vergilerle sağlanmasından ileri gelmektedir. Bu asli fonksiyonları toplumun dış güvenliğini sağlamak için ordu, iç güvenliği sağlamak için jandarma ve polis, yargı hizmetleri vs. gibi kurumların zaruri varlığı olarak ifade edilebilir.

Vergilemenin en eski ve geleneksel amacı devlete kamu harcamalarını finanse edecek geliri sağlamasıdır. Vergiler, hazineye bol, yeterli ve süreklilik arz eden gelirleri sağladığı sürece mali amacına ulaşmış demektir (Özkara 2004: 7). Ancak vergilemenin mali yönünden, sadece kamu harcamalarını finanse etmek değil, aynı zamanda kamu gelirlerinin yükünün bireyler arasında adil şekilde dağıtılması da anlaşılmalıdır (Aksoy 1991: 181).

Verginin iktisadi fonksiyonu, ekonomik büyüme ve kalkınma, fiyat istikrarı, tam istihdamın sağlanmasında vergilerden yararlanmak olarak ifade edilmektedir. Ekonominin düzenlenmesinde etkili araçlar olarak kullanılması, vergilere iktisadi fonksiyon yüklemektedir. Vergilerin iktisadi fonksiyonu, 1929 Buhranından sonra ağırlık kazanmaya başlamıştır (Pehlivan 2012: 98).

Verginin sosyal fonksiyonu, vergilerin gelir dağılımında adaleti sağlamakta etkin bir araç olarak kullanılmasını ifade etmektedir (Pehlivan 2012: 98). Vergiler, gelir dağılımında adaleti sağlama amaçlı araçlar olarak kullanılırken birkaç temel uygulama göze çarpmaktadır: Bu uygulamalardan ilki artan oranlı tarifler uygulanmasıdır. Artan oranlı öznel vergilerde (örneğin gelir vergisi) vergi oranı matraha göre değişmektedir. Matrah arttıkça vergi oranı da artmakta bunun bir sonucu olarak daha fazla gelir elde eden birey,

daha az gelir elde eden bireye göre daha fazla marjinal vergi yüküne katlanmaktadır. Elde edilen bu vergi gelirlerinden bir kısmı, ekonomik ya da sosyal transferler aracılığıyla düşük gelirli kesime aktarılarak gelir dağılımında var olan adaletsizlik nispeten azaltılmaya çalışılmaktadır. Diğer uygulamalara örnek olarak da vergi iadesi, muaflık ve istisnalar gösterilebilir.

2.1.4. Vergilerin Ekonomik Etkileri

Devletin kişilerden zorla ve ödeme güçlerine göre almayı arzuladıkları vergilerin makro ve mikro düzeyde ekonomi üzerinde pek çok etkileri bulunmaktadır. Vergiler; tasarruf ve yatırım kararlarını, finansal piyasaları, emek arz ve talebini doğrudan ve/veya dolaylı olarak etkileyebilmenin yanında, ekonomi politikası amaçları için kullanıldıkları zaman bu amaçları da etkileyen oldukça önemli bir maliye politikası aracıdır. Bunun yanında ekonomik ve sosyal yaşam içinde oldukça önemli olan vergiler, bireylerin yaşam biçimleri, beslenme alışkanlıkları ve hatta aile planlaması üzerinde bile etkili olabilmektedir. Ayrıca vergiler çevre düzenleyici fonksiyonları ile yaşam ve sağlık kalitesini de etkileyebilmektedir. Bu bağlamda vergilerin ekonomik etkileri genel itibari ile şöyle sınıflandırılabilirler (Gencel 2015: 18 – 19):

- Vergilerin emek piyasası üzerindeki etkileri
- Vergilerin kaynak dağılımı üzerindeki etkileri
- Vergilerin tasarruflar, yatırımlar ve büyüme üzerindeki etkileri
- Vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkileri
- Vergilerin ekonomik istikrar üzerindeki etkileri
- Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkileri
- Vergilerin kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkileri
- Vergilerin çevre üzerindeki etkileri
- Vergilerin finansal piyasalar üzerindeki etkileri

2.1.5. Vergi ile İlişkili Unsurlar

Vergi ile ilişkili unsurlar kapsamında; verginin konusu, verginin matrahı, vergi mükellefi, vergi sorumlusu, vergi istisnası, vergi muafiyeti, verginin tarhı, verginin tebliği, verginin tahakkuku, verginin tahsili, vergi yansımaları, vergi tarifesi, vergi yükü, vergi kapasitesi, vergi gayreti kavramları açıklanacaktır.

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur. Vergi borcunun doğumuna neden olan ekonomik unsurlar vergini konusunu oluşturmaktadır. Verginin konusu, verginin uygulandığı bir madde, bir olay, bir iş ya da işlem olabilmektedir (Öztürk 2013: 130).

Vergi matrahı, verginin hesaplanması esnasında temel alınan değerler toplamına matrah denilmektedir. Matrah üzerine vergi tarifesi uygulanarak vergi borcuna ulaşılmaktadır.

Vergi mükellefi, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8/1. maddesinde “Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi” olarak tanımlanmıştır (VUK 1961: m.8). Vergi mükellefi olmak için hukuki anlamda işlem ehliyetine sahip olmak gerekmemektedir (Öztürk 2013: 130). Henüz doğmamış bir çocuk, sağlıklı doğmak ve vergiyi doğuran olayla temasa geçmek kaydı ile vergi mükellefi olabilmektedir. Bu nedenle bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için; vergiyi doğuran olayın kişinin şahsında gerçekleşmesi ve vergi borcunu kendi mal varlığından ödemek zorunda olması gerekmektedir (Gerçek 2005: 159). Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması da mükellefiyete engel değildir.

Vergi sorumlusu, VUK'nın 8/2. maddesinde “Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir” şeklinde tanımlanmıştır (VUK 1961: m. 8/2). Dolayısıyla, vergi sorumlusu kavramını; başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanları ifade eden *vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu*, başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olanları ifade eden *fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu* ve başkasının şekli vergi ödevlerini doğru yapmaktan sorumlu olanları ifade eden *vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu* şeklinde üç başlıkta ifade etmek mümkündür (Gerçek 2005: 160).

Vergi istisnası, vergilendirilmiş bir konunun kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılması olarak ifade edilmektedir. Başka bir ifade ile objektif vergi yükünün vergi yasalarında yer alan bir takım hükümlerle sınırlandırılmasına vergi istisnası denilmektedir (Öztürk 2013: 131).

Vergi muafiyeti, vergi kanunlarında vergi ödemekle yükümlü olan kişi veya kurumların yine aynı kanunlarla ve/veya başka kanunlarla vergi dışında bırakılmasına vergi muafiyeti denilmektedir. Bir başka ifade ile subjektif vergi yükümlülüğünün, vergi yasalarında yer alan bir takım yükümlerle sınırlandırılması işlemidir (Öztürk 2013: 131).

Vergi tarhi, en basit ifade ile vergi alacağına vergi kanunlarda belirlenen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanmasıdır. Türk vergi mevzuatında re'sen, idarece, beyanen ve ikmalen olmak üzere dört çeşit tarh yöntemi mevcuttur. *Verginin tebliği*, tarh edilen verginin, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların mükellefe ya da ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi işlemidir. *Verginin tahakkuku*, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenme aşamasına gelmesidir. Diğer bir ifade ile verginin kesinleşmesidir. *Verginin tahsili*, kesinleşen verginin ödenmesidir.

Vergi yansımaları, verginin, bir mükelleften alındığı halde başka bir mükellef tarafından ödenmesi durumudur. Yansıma birkaç farklı şekilde gerçekleşebilmektedir (Akdoğan 2011a: 289 – 292; Erginay 1998: 116 – 118):

- Satılan malın fiyatına verginin de eklenerek verginin tüketiciye ödenmesine *ileriye doğru yansıma* denilmektedir.
- Üreticilerin kendi üzerlerindeki vergileri yanında çalıştırdığı işçilere ya da hammadde tedarikçilerine yüklemesine *geriye doğru yansıma* denilmektedir.
- Yansıma kamu kesimi tarafından arzulanmakta ve bu şekilde gerçekleşmekte ise *kanuni yansıma* ortaya çıkmaktadır.
- Yansıma piyasa koşullarından kaynaklanıyor ise buna *fili yansıma* denilmektedir.
- Bireyler kendilerine herhangi bir yolla yansıtılan vergileri başka mükelleflere yansıtabiliyorsa bu duruma *sınırsız yansıma* denilmektedir.
- Bireyler kendilerine yansıtılan vergiyi başka mükelleflere yansıtamıyorsa bu durumda *sınırlı yansıma* geçerli olmaktadır.
- Ülke içerisinde uygulanan vergilerden herhangi birinin oranlarında yapılacak bir artışın gelir dağılımı üzerinde oluşturduğu etkiye *mutlak yansıma* denilmektedir.
- Kamu harcamalarının sabit kaldığı bir durumda, bir vergi ile bir diğer verginin değiştirilmesinin gelir dağılımında oluşturacağı etkiye *diferansiyel yansıma* denilmektedir.
- Belirli bir mal üzerine konulmuş verginin, esnekliği düşük bir başka malın fiyatını yükselterek devredilmesi şeklinde gerçekleşen yansıma türü ise *çapraz yansıma*dır.

Vergi tarifesi, vergi oranlarının ve vergi miktarlarının yer aldığı çizelgelere vergi tarifeleri denilmektedir. Vergi tarifeleri vergi miktarının hesaplanabilmesi için matraha uygulanması gereken ölçülerdir. Vergi tarifeleri kendi içinde sabit (değişmez) tarifler ve oransal tarifler olarak ikiye ayrılmaktadır (Öztürk 2103: 132). Oransal tarifeler ise daha

önce de açıklandığı gibi artan oranlı, azalan oranlı, sabit oranlı tarifeler şeklinde ifade edilmektedir.

Vergi yükü, toplam vergi yükü, bireysel vergi yükü, bölgesel vergi yükü, sektörel vergi yükü, gelir gruplarına göre vergi yükü, toplumsal vergi yükü, net vergi yükü ve gerçek vergi yükü olmak üzere sekiz kısımdır. Bir ülkede tahsil edilen toplam vergilerin GSMH'ye oranına toplam vergi yükü, bir bireyin ödediği vergilerin toplam gelirine oranına ise bireysel vergi yükü denilmektedir. Örneğin A ülkesinde tahsil edilen toplam vergilerin 1.000.000 birim ve toplam GSMH'nin ise 10.000.000 birim olduğunu; B kişinin toplam ödediği vergilerin 340 birim ve toplam gelirinin 2000 birim olduğunu varsayalım. Bu durumda;

$$\text{Toplam vergi yükü} = 10.000.000/1.000.000 = \%10$$

$$\text{Bireysel vergi yükü} = 2.000 / 340 = \% 17 \text{ olmaktadır.}$$

Vergi kapasitesi, bir ülkede potansiyel vergilenebilir miktarı ifade etmektedir. Vergi kapasitesi, hem kamuyu hem de vergi mükelleflerini ilgilendirmektedir (Öztürk 2013: 133).

Vergi gayreti, bir ekonomideki vergi kapasitesi ile fiili vergi hasılatı arasındaki oransal ilişkidir. Belirli bir dönemde devletin toplayabildiği vergi hasılatının GSMH'ye oranı *fiili vergi gayreti* olarak tanımlanmaktadır (Ağcakaya 2003: 130).

2.2. Vergileme ve Vergileme İlkeleri

Vergileme, bireyler arasında gerçekleşen para aktarımlarına benzemez. Bireyler arası para transferleri genellikle gönüllü yapılırken, vergileme zorunlu bir para transferidir (Stiglitz 1994: 473). Ancak unutulmamalıdır ki, devlet zora dayanarak vergi alsa da vatandaşlarından alacağı vergiler sınırsız değildir. Daha açık bir ifade ile vergilemenin bir sınırı vardır (Erdem ve diğerleri 2007: 154). Vergilerin birçok fonksiyonu bulunmaktadır. Hem kamu harcamalarını finanse etmek hem de yukarıda sayılan fonksiyonları yerine getirmek için verginin sürekli bir biçimde tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde vergileme, oldukça önemli bir husustur ve vergileme ilkelerinin iyi belirlenmesi ve uygulaması gerekmektedir.

Vergileme işleminin oldukça eski tarihlere dayanan bir yapısı olduğunu ifade etmek mümkündür. Örneğin, Mısır'da vergi yükündeki ağırlık İsraililerin Mısır'dan kaçmasına neden olmuştur. Bunun sebebi de verginin tahsili konusunda son derece sert davranılmasıdır. Eski memur şehri olarak tabir edilen Sakkaro bei Memphis'deki bir rölyef, üç vergi

mükellefinin firavunun tahsildarları önünde diz çökmesi ve dördüncü mükellefin bir denetçi tarafından ensesinden yakalanarak diz çökmeye zorlanması, vergi konusundaki sert tutumları ortaya koymaktadır (Schmölders 1976: 7 – 9). Helenistik dönemde ise vergiler, Yunanistan’da isteğe bağlı bir şekilde ödenmiştir. Ancak bu sadece tam vatandaşlar için geçerliydi. Esirler ve Antik Yunan’da oturma hakkına sahip olup ticaret yapan yabancılar ise vergi ödemek zorundaydı. Verginin ihtiyari olmasındaki sebep ise kamu giderlerinin düşük olmasıydı. Söz konusu giderler daha ziyade kamusal işlerden dolayı ortaya çıkmıştır. Örneğin dini ve özel merasimler, zenginler tarafından toplum adına yapılmayan kamusal binalar ve tesislerin inşası gibi harcamalar kamu giderlerini oluşturmuştur. Kamusal gelirler ise müttefik devletlerin hediyelerinden ve belirli hizmetler karşılığında alınan harçlardan oluşmuştur. Antik Yunan Devleti’nin nihayetinde dönem koşullarında mükemmel sayılabilecek bir vergi sistemine kavuşmasının nedeni ise isteğe bağlı ödemelerin kamusal hizmetlerin finansmanını sağlaması, dolaylı vergilerin ağırlık kazanması ve iltizam usulünün kullanılmış olmasıydı. Antik Yunan mirasını devralan Roma İmparatorluğu’nda ise vergileme sistemi pek gelişmemiş olmakla birlikte oluşan gelir açığı Roma’nın fethettiği ülkeleri vergi yönünden sömürmesiyle kapatılmıştır. Roma vatandaşları ise “tributum” adı verilen, ordunun finansmanı için kullanılan bir vergiye tabi tutulmuştur. Ancak fethedilen toprakların genişlemesiyle birlikte bu vergi de ortadan kalkmıştır (Tekin, Gümüş 2014: 243).

Orta Çağ’a geçildiğinde ise vergileme yetkisinin devri hakkında en önemli gelişme olarak Magna Carta Libertatum’u gösterilebilir. Yine aynı dönemde Haklar Dilekçesi (1628) ve İngiliz Haklar Bildirgesi (1628) de vergileme yetkisinin parlamentoya devredilmesi konusunda oldukça önemli gelişmedir. Yeni Çağ’da Fransız İhtilali ile başlayan süreç vergilemeye yeni bir bakış açısı getirmiştir. 3 Eylül 1791 tarihinde yayınlanan Fransız İnsan Hakları ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nin 13. maddesinde, ödeme gücü ilkesine atıfta bulunulurken, aynı bildirinin 14. maddesinde genellik, eşitlik ve yasallık gibi vergileme ilkelerine değinilmiştir (Tekin, Gümüş 2014: 244).

Toplumca ulaşılmak istenen çeşitli hedeflerin gerçekleştirilmesi görevinin devletçe yüklenilmesi, kullanılacak her araç gibi vergilerin de bu hedeflere ne ölçüde uyumlu olduğu sorusunu ortaya çıkarmıştır. Siyasal karar organları, kullanılacak vergileri seçerken ve seçilen vergilerin uygulanmasını düzenlerken, toplumun temel hedeflerine ters düşmemeye özen göstermek durumundadırlar. Toplumun kabul edilmiş hedeflerine göre vergilerin ve

vergi sisteminin taşınması gereken nitelikler, vergileme ilkeleri denilen kuralları, kıstasları ortaya çıkarmıştır (Uluatam 2009: 279).

Vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için, bir vergi sisteminde yer alan çeşitli vergilerin seçiminde ve uygulanmasında göz önünde bulundurulması gereken hususları ifade etmektedir. Vergileme ilkelerini, vergileme ile güdülen amaçların gerçekleştirilebilmesi için uyulması gereken prensipler şeklinde tanımlamak mümkündür (Pehlivan 2012: 145). Vergileme ilkeleri, vergilerin tercihinde ve uygulanmasında vergiden beklenen mali ve mali olmayan fonksiyonların gerçekleştirilebilmesi için göz önünde bulundurulması gereken ilkelerdir (Sağbaş 2011: 73).

Aristo, Platon, İbn-i Haldun gibi birçok düşünür vergileme ilkeleri hakkında görüş bildirmiştir. Ancak modern vergilemeye ilişkin ilk kapsamlı çalışma yapan kişi Adam Smith olmuştur. Wagner ise daha önceki ilke ve kurallardan yararlanarak vergileme ilkelerini tamamlamaya ve sistematik olarak düzenlemeye çalışmıştır (Arslan, Arslan 2011: 24 – 25).

Stiglitz'e (1994: 479) göre herhangi bir vergi sisteminin sahip olması gereken beş temel özellik şöyle sıralanabilmektedir:

- *İktisadi etkinlik*; vergi sistemi kaynakların etkin dağılımına müdahale etmemelidir.
- *Vergi yönetiminde basitlik*; vergi sisteminin kolay ve nispeten ucuz yönetilir olması gerekmektedir.
- *Esneklik*; vergi sisteminin değişen ekonomik koşullara kolayca ayak uydurabilmesi (bazı hallerde otomatik olarak) gerekmektedir.
- *Siyasal sorumluluk*; vergi sistemi öyle bir biçimde planlanmalıdır ki – siyasal sistemin bireylerin tercihlerini doğru bir biçimde yansıtacak şekilde – herkes devlete ne ödediğinden emin olmalıdır.
- *Adalet*; vergi sistemi farklı bireylere nispi muamelesinde adil olmalıdır.

Stiglitz vergi sisteminin sahip olması gereken temel özellikleri sıralarken hem klasik vergileme ilkelerine hem de modern vergileme ilkelerine kısmen değinmiştir. Vergileme ilkeleri; klasik vergileme ilkeleri ve modern vergileme ilkeleri olarak iki başlığa ayrılarak açıklanacaktır.

2.2.1. Klasik Vergileme İlkeleri

Klasik vergileme ilkeleri, klasik iktisatçıların vergileme ilkeleri olarak da değerlendirilebilmektedir. Zira bu ilkeler klasik iktisadın en önemli isimlerinden Adam Smith'in alan yazına kattığı ilkelere aittir. Bu ilkeler *adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik* ilkeleridir.

Vergilemede adalet ilkesi, büyük ölçüde eşit durumdakilerin eşit muameleye tabi tutulmasına, verginin ödeme gücü ile orantılı olmasına, gelir ve servetlerin belirli bir düzen içinde yeniden dağıtılmasına yönelik bir ilkedir (Neumark 1970: 21). Bu ilkeye göre, vergilerin mükellef arasında dağılımı adil bir biçimde olmalıdır.

Vergilemede belirlilik ilkesi, vergilemede keyfiyeti ortadan kaldıran ve hukuki güvenliği sağlayan bir ilkedir. Bu ilkeye göre, mükelleflerin ödeyeceği vergilerin konuları, matrahları, vergiyi doğuran olayları, tarifeleri vs. gerek vatandaşlar gerekse idare açısından hiçbir tereddütte yer vermeyecek şekilde açık, seçik, belirli ve kesin olmalıdır (Bakkal 2003: 104 – 105).

Vergilemede uygunluk ilkesi, verginin mükellef açısından en uygun şartlarda ve zamanda alınarak mükellef – idare ilişkisi açısından etkin bir vergi idaresini ortaya çıkarmasıdır (Devrim 2002: 206 – 207). Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) gelir vergisinin Mart ve Temmuz aylarında iki taksit halinde ödeneceği ifade edilmiştir. Ancak elde ettiği toplam gelirinin en az % 75'i veya daha fazlası zirai kazançlardan oluşan mükellefler vergilerini yine iki taksit halinde fakat Kasım ve Aralık aylarında ödeyeceklerdir. Uygunluk ilkesinin üç koşulu bulunmaktadır (Çelik 2001: 19 – 21). İlk olarak çifte vergilemenin, vergiden kaçınmanın ve vergi kaçakçılığının önlenmesi ile gelir sağlama amacının yerine getirebilmesi için uygun vergi konusunun seçilebilmesidir. İkincisi, vergiden azami verimin sağlanabilmesi için doğru zamanda tahsil edilebilmesidir. Üçüncü ve son olarak, verginin kabaca mükellefleri zahmete sokmadan alınabilmesidir.

Vergilemede iktisadilik ilkesi, vergileme maliyetinin oldukça düşük olmasını ve vergilerin iktisadi hayatın işleyişini bozmamasını ifade eder. Vergilerin maliyetinin düşük olması, toplanan vergilerin büyük bir bölümünün devlet hazinesine girmesini sağlamakla mümkün olabilir. Bu nedenle vergi toplamak için yapılan giderlerin mümkün olduğunca düşük olması gerekmektedir (Pehlivan 2012: 146 – 147).

2.2.2. Modern Vergileme İlkeleri

Modern vergileme ilkelerini; vergilemenin mali ilkeleri, vergilemenin iktisadi ilkeleri, vergilemenin sosyal ilkeleri ve idari vergileme ilkeleri olarak sıralamak mümkündür (Gökbunar 1998: 181).

2.2.2.1. Vergilemenin Mali İlkeleri

Vergilemenin mali ilkeleri; vergilerin mali fonksiyonlarını gerçekleştirecek biçimde düzenlenmesini ifade etmektedir. Vergilemenin en önemli mali fonksiyonu kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla gelir elde etmektir. Adolph Wagner “Devletin varlığı, bireylerin varlığından daha önemlidir. Bu nedenle bireylerin varlığı, devletin varlığı ile korunabilir” diyerek verginin mali önemine değinmiştir. Dolayısıyla etkin bir vergi sistemi, verimli ve esnek bir yapıya sahip olmalıdır (Nadaroğlu 1998: 310). Bu durumda vergilemenin mali ilkelerini esneklik ve verimlilik olarak açıklamak mümkündür.

Vergilemede verimlilik ilkesi, vergiler tahsil edildikten sonra elde edilen toplam tutardan, tarh ve tahsil giderlerinin çıkılmasından sonra kalan tutarın, kamu harcamalarını finanse etmek adına yeterli olmasıdır (İlkmen 1970: 131). Başka bir deyişle, verginin milli geliri artırıcı faaliyetleri engellememesi, tam tersine bu konuda bir teşvik aracı olarak görev yapması olarak ifade edilebilmektedir (Özer 1977: 70). Vergilemede verimlilik ilkesi, günümüzde oldukça önemlidir. Şöyle ki, belirli bir bütçe yılında vergiden beklenen tahmini gelir elde edilemediği takdirde, kamu hizmetlerinin aksatılması ya da yapılan kamu hizmetlerinin değişik yollardan karşılanması sorunu ortaya çıkar (Pehlivan 2012: 147). Bu yollar, borçlanma ya da emisyonudur. Emisyon, enflasyon oranının yükselmesine neden olmaktadır. Borçlanma ise dış borçlanma olduğu durumda yurt dışına kaynak çıkışına neden olacağından ekonomik etkinliği bozacaktır. İç borçlanma ise gelir dağılımında adaleti bozucu etki oluşturacaktır. Bu nedenlerle vergilemede verimlilik ilkesi oldukça önemlidir.

Vergilemede esneklik ilkesi, belirli vergilerin ya da bir bütün olarak vergi sisteminin artan kamu harcamalarının finansmanını karşılamaya yeterli derecede esnek olmasıdır (Plank 1953: 63). Esneklik, mali ihtiyaçlarda, konjonktürel sebeplerden dolayı çeşitliliğin ortaya çıkması ve verginin bu çeşitliliğe cevap vermesi olarak da ifade edilebilmektedir (Altıok 2007: 12). Neumark (1975: 63), vergilemede esneklik ilkesini “vergilemenin bütçe giderlerini karşılama politikası ile ilgili uyum kabiliyeti ilkesi” şeklinde ele almıştır.

Esneklik ilkesini, “vergi sistemi, ihtiyaç halinde, kısa bir süre içinde vergi hukukuna uygun tedbirler aracılığıyla, iktisadi açıdan rasyonel yollarla karşılanamayan, normal ölçüyü fazlasıyla geçen, devamlı olarak, yeniden veya bir defaya mahsus olağanüstü giderler neticesinde meydana gelen birden fazla ihtiyaç için gerekli ilave gelirleri sağlamaya elverişli olması” şeklinde açıklamıştır.

2.2.2.2. Vergilemenin İktisadi İlkeleri

Vergilemenin iktisadi ilkelerini vergilemenin tarafsızlığı ilkesi ve vergilemenin iktisadi etkinlik ilkesi olarak iki başlıkta incelemek mümkündür (Gökbunar 1998: 183).

Vergilemenin tarafsızlığı ilkesi, verginin ekonomik etkisini vurgulamaktadır. Bu ilkeye göre, üretici ve tüketicilerin tercihlerini en az etkileyen vergi politikaları uygulanmalı ve vergiler tek tek analiz edilmelidir. Örneğin gelir vergisinin yüksek oranda uygulanması verginin ikame etkisini ortaya çıkarabilirken emlak vergisinin düşük oranlarda uygulanması emlak talebini artırabilir (Orhaner 2000: 155). Başka bir deyişle mükelleflerin mali durumlarının vergi alındıktan sonra da aynı kalacak şekilde vergi sisteminin ayarlanması olarak da ifade edilebilmektedir (Dikmen 1973: 223.). Vergi sistemi ile ulaşılmak istenen amacın dışında, kaynakların ekonomide verimli kullanılması ve yönlendirilmesine müdahale edilmemelidir. Bu ilkeyle verginin, mükellefler üzerinde aşırı bir yük oluşturmaması, sadece ekonomiden soyutlanarak kendi politikası ve amacı doğrultusunda kullanılması öngörülmektedir (Gökbunar 1998: 183 – 184).

Vergilemenin iktisadi etkinlik ilkesi, vergi sisteminin günün ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine uygun bir biçimde düzenlenmesi ekonomik etkinlik görüşünün ortaya koyduğu bir ilkedir. Bu ilkeye göre vergi sistemleri, içinde bulunulan ekonomik duruma, gerekli etkiyi sağlayacak biçimde yapılandırılmalıdır. Vergi, kamu ekonomisinin finansmanında kullanılan önemli bir araç niteliğinin ötesinde, konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına olanak verdiği ölçüde etki edebilecek bir biçimde düzenlenmelidir (Herekman 1988: 32). Vergilemede ekonomik etkinlik ilkesi ile bir vergi sisteminin, kişi başına üretimin azamileştirilmesi ve mümkün olan en yüksek kalkınma hızının sağlanmasını kolaylaştırmak için, bir taraftan aşırı vergi yükünü önleyecek diğer taraftan reel gelir artışına yararlı ekonomik davranışları teşvik edecek bir niteliğe sahip olması hedeflenmektedir (Özer 1993: 74).

2.2.2.3. Vergilemenin Sosyal İlkeleri

Vergilemenin sosyal ilkeleri; vergilemede adalet ilkesi, vergilemede eşitlik ilkesi, vergilemede genellik ilkesi, vergilemede ödeme gücü ve vergilemede fayda (istifade) ilkesidir (Gökbunar 1998: 184 – 189).

Vergilemede adalet ilkesi: Vergilemede adalet kavramı, normatif bir kavram olup; zamana, mekâna, ideolojilere ve kurumlara göre değişmektedir. Vergilemede adalet, tarihsel süreç içinde değişik şekillerde değerlendirilmiş, ancak herkes tarafından kabul edilebilir bir şekilde sınırlarını çizme olanağı hala bulunamamıştır (Sheffrin 1993: 301). Vergi yükü dağılımı, çağdaş toplumların gelir dağılımının ve dağılımda adaletin en iyi olduğu duruma uygun ve onu bozmayacak şekilde olmalıdır (Due 1964: 593). Bu noktada adalet ilkesi kavramı matematiksel ve şahsi adalet olup; matematiksel adalet mükelleflerin elde ettikleri gelir üzerinden eşit oranda vergi ödemesi anlamına gelirken, şahsi adalet ise mükellefin şahsi ve ailevi durumları dikkate alınarak yapılan vergileme anlamına gelmektedir (Türk 2010: 120).

Vergilemede eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi borçlarının tespitinde, sahip oldukları ödeme güçlerinin dikkate alınması ifade eder. Vergi borcunun tahsil edilmesinde mükelleflerin ödeme güçlerini etkileyen bütün unsurların dikkate alınması eşitlik ilkesinin gereğidir (Pehlivan 2012: 151). Vergi sistemlerinde adalet konusundaki iki temel ölçüt; dikey eşitlik ve yatay eşitliktir. Vergilemede eşitlik, eşit durumda bulunan kimselerin aynı (yatay eşitlik), farklı durumlarda bulunan kimselerin ise farklı (dikey eşitlik) miktar ve oranlarda vergilendirilmesidir (Hancock 1996: 49). Burada, mükelleflerin ödedikleri vergilerle belirli oranlarda fedakârlıkta bulduklarını göz önüne almak gereklidir. Mükelleflerin elde ettikleri gelirler arttıkça, bu gelirlerin marjinal faydaları azalmaktadır. Burada mükelleflerin ödedikleri vergiler dolayısıyla eşit fedakârlıkta bulunmaları esas alınmalıdır. Bu duruma, fedakârlıkta eşitlik ilkesi denilmektedir. Dikmen (1973: 222) fedakârlıkta eşitlik ilkesini, çeşitli mükelleflere ödetilen vergi tutarlarının aynı ya da eşit fedakârlıklar ifade etmesi için vergi sisteminin bu mekanizmaya göre düzenlenmesi olarak ifade etmektedir.

Vergilemede genellik ilkesi; vergi ödeme gücü bulunan herkesin hiçbir ayırıma tabi tutulmadan vergi ödemesini ifade etmektedir. Vergilemede genellik ilkesine göre bir ülkede yaşayan herkes, sosyal sınıf farkı gözetmeksizin, kendi gelir ve servetinden vergi vermek zorundadır (Öner 1986: 77). Vatandaşlar arasında dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce vb. iktisat

dışı ayrımlara dayanarak vergilendirilmeye gidilmesi, vergilemede genellik ilkesi açısından uygun değildir (Çağan 1982: 147). Herkesin vergi ödemek zorunda olması ilkesine rağmen, hiç bir ülkede bunun tam olarak gerçekleştirilebilme olanağı yoktur. Çünkü herhangi bir kazanç veya serveti olmayan veya başkasının yardımıyla geçinen kişilerden vergi alınabilmesi mümkün değildir. Yardım dernekleri, siyasi partiler ve kamu hizmeti gören kuruluşlar vb. bazı nedenler yüzünden genellikle vergilemeye tabi tutulmazlar. Ayrıca ekonomik amaçlarla da, yatırımları teşvik için vergi ayrıcalıkları kabul edilir (Erginay 1998: 35).

Vergilemede ödeme gücü ilkesi, mükelleflerin sahip oldukları ödeme güçlerine göre, ödeyecekleri vergilerin belirlenmesini esas alan bir ilkedir. Asgari geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, vergi kanunlarında yer alan muafiyet ve istisnalar, ayırma ilkesi gibi uygulamalar bu ilke doğrultusunda oluşturulmuştur. Turhan (1998: 329) vergilemede ödeme gücüne göre vergilendirmeyi, “belirli bir karşılık veya fayda göz önüne alınmaksızın, kamu hizmetleri için her ferdin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üstünde sahip olduğu servet ve gelire göre vergi yüküne katılmasıdır” şeklinde açıklamaktadır. Bu ilkeye göre vergi yükü, vergi mükelleflerinin ödeme kapasitelerine uygun olarak dağıtılmalıdır (Musgrave, Musgrave 1984: 232).

2.2.2.4. İdari Vergileme İlkeleri

İdari vergileme ilkeleri; belirlilik, tasarruf, kolaylık, açıklık, kanunilik, istikrarlılık, vergi tedbirlerinin tutarlılığı ve sistematik bütünlüğü, vergi tedbirlerinin uygulanabilirliği şeklinde sıralanabilmektedir (Gökbunar 1998: 190 – 193).

3. VERGİ BİLİNCİ KAVRAMI VE BU KONUDA ELDE EDİLMİŞ BULGULAR

Tarım sektörü, yukarıda görüldüğü gibi, Türkiye ekonomisi içinde önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle tarım sektörünün vergilendirilmesinde, sektörün yapısına ve önemine uygun bir yöntem uygulanması gerekmektedir. Vergileme çok yönlü bir olgu olmakla birlikte, vergi idaresinin tutum ve davranışları yanında mükellefin vergiyi algılama biçimleri, vergiye karşı sergiledikleri tutum ve davranışlar da vergileme işleminin sorunsuz işlemesi açısından önemlidir. Bu amaçla bu kısımda vergi bilinci kavramı tanımlanarak, vergi bilincinin önemi ve vergi bilincini etkileyen faktörler ifade edilerek, vergi bilincinin

yeterince yerleşmemesinin doğal sonucu olan kayıt dışı ekonomi ve vergi bilinci ile alakalı yapılmış çalışmalar ile elde edilmiş bulgular verilecektir.

3.1. Vergi Bilinci Kavramı

Vergilemenin en temel ve eski amacı, hazineye kamu harcamalarında kullanılacak kaynağı sağlamaktır. Bu nedenle vergiler, geçmişten günümüze önemini korumuştur (Biyar 2004: 2). Bu mali amacın yanı sıra devletin mali olmayan amacı da vardır. Sosyal, ekonomik ve siyasi amaçların sağlanması için öncelikle mükelleflerin vergi uyumu sağlanmalıdır. Yani mükellefin vergiyi algılaması ve verginin farkında olması gerekmektedir (Burgess, Stern 2007: 2). Bu da toplumun vergi bilincinin gelişmesi ile oluşmaktadır.

Vergi bilinci, vergilemeyi siyasi araç olarak görmekten çok, vergilemenin sosyal ve ekonomik faydalarının farkında olan çoğu gelişmiş ülkenin yerleştirmeye çalıştığı bir olgudur. Alan yazında vergi bilinci kavramı üzerinde uzlaşmış bir tanıma rastlanılmamaktadır. Vergi bilinci, Dornstein (1987: 59) tarafından “verginin farkında olunması” şeklinde tanımlanırken, Savaşan ve Odabaş (2005: 8) “mükellefin ödediği vergi ile aldığı kamusal mal ve hizmetlerin ilişkilendirilmesi” şeklinde tanımlamıştır. Akdoğan’a (2011a: 180) göre ise vergi bilinci, “kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyidir”. Vergi bilinci kavramının tanımı üzerine bir uzlaşma sağlanamamış olsa da genel itibari ile bakıldığında tanımların ana temasını, bireylerin vergileri algılama biçimi ve bunu davranışlarına olumlu bir biçimde yansıtmaları oluşturmaktadır (Taytak 2010: 498).

Vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda bireyler ödedikleri vergilerin kendilerine ne şekilde döneceğini, ödedikleri vergilerin kamu tarafından nerelere harcandığını bilirler ve bunun neticesinde üzerlerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini kendilerinden beklenildiği gibi ve içlerinden gelerek yerine getirirler (Organ, Yegen 2013: 243).

Vergi bilinci; vergilerini beyan yöntemiyle ödeyen mükelleflerin, vergiye karşı sergiledikleri tutum ve davranışları ve aynı zamanda vergi ödemede gönüllülük düzeyleri ya da vergi ödeme istek düzeyleri olarak da ifade edilmektedir. Vergi bilinci, mükelleflerin kendi mükellefiyetleri karşısında sergiledikleri davranışlardır. Şener’e (1997) göre vergi bilinci sadece vergi ödeme bilinci değildir. Vergi bilinci, ödenen vergilerin amaçlarının ve fonksiyonlarının da algılanmasıdır.

Mükellefin, vergi ödevinin boş bir ödeme olmadığı konusunda bilgilendirilmesi, vergi bilincinin temel amacıdır. Ayrıca mükelleflerin önyargılı yaklaşımlarından biri olan vergilerin kullanımı konusunun vergi bilinci üzerinde etkisi yadsınamaz. Çünkü mükelleflerin ödediği verginin yararlı bir şekilde kullanıldığını algılaması, vergi uyumunu artıracaktır (Torgler ve diğerleri 2008: 2).

Vergi bilincinin önemi, en başta verginin devletler için ifade ettiği anlamda kendini göstermektedir. Günümüzde vergiler, ülkelerin bütçelerinde önemli bir ağırlığa sahip olan ve vazgeçilemez gelir kaynaklarıdır. Diğer taraftan sürekli bir artış içinde olan kamu harcamalarını finanse etmek ülkeler için her geçen gün daha da zorlaşmaktadır. Harcamalardaki bu artışı, vergi kayıp ve kaçakları, vergi harcamaları vb. nedenlerle her zaman vergilerle, tam anlamıyla, finanse etmek mümkün olamamakta ve devletler bu finansman açığını başka mali araçlarla kapatmak zorunda kalmaktadır (Güner 2008: 7).

Vergi bilincinin toplumda yerleşmesinin devletler açısından önemi, tam da bu noktada kendini göstermektedir. Vergi bilinci yerleşmiş olan toplumlarda, mükellefler vergiye karşı olumsuz davranış göstermeden vergi borçlarını titizlikle ödemektedir. Buna karşılık vergi bilinci yerleşmemiş olan ülkelerde, mükellefler vergiyi bir yük olarak algılamakta ve her fırsatta bundan kurtulmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla bir ülkedeki vergi bilincinin düzeyi, vergi tahsilatını etkileyen önemli bir faktördür (Gerçek 2003: 211).

Çağdaş vergilemede en etkin yol, beyan usulüdür. Bu usul, mükelleflerin kendi kendilerini vergileme usulü olarak da adlandırılmaktadır. Beyan usulünün dayanak noktası, mükellefin vergi karşısındaki durumunu en iyi kendisinin belirleyeceğidir. Ancak, beyan usulünün başarılı olması, geniş ölçüde mükellefin vergi bilincine ve idarenin mükelleflere ait bildirimlerin doğruluğunu araştırmada göstereceği başarıya bağlıdır. Vergi idaresinin, sayıları günümüzde milyonlarla ifade edilen mükellefleri teker teker ele alıp inceleyemeyeceği gerçeği göz önünde bulundurulduğundan, burada en önemli görev mükelleflere düşmektedir. Buna göre, başarılı bir vergilemenin temel şartı, mükelleflerdeki vergi bilincinin geliştirilmesidir (Sürmen 1992, 26 – 27).

Vergi bilincinin yükseltilmesi açısından yapılması gereken şey; verginin bütünüyle yük olmadığı, içsel ve dışsal şekilde yararlanılan kamusal hizmetlerin bir bedeli olduğu bilincini yerleştirerek, eğitim programlarının yürütülmesidir. Bu programların küçük yaşlarda başlatılması oldukça önemlidir (Gerçek 1992: 18).

Vergi gelirinin artmasında etkili olan vergi bilinci, vergi uyumu ile gerçekleştirmektedir. Bu uyumun gerçekleşmesi için günümüzde pek çok çalışma yapılmaktadır. Vergilemede sadece mevzuatı sıklıkla değiştirerek başarılı olunmayacağı anlaşılmış ve mükellefin verginin farkında olmasına önem verilmiştir (Hasseldine, Hite 2003: 529).

Bir ülkede vergi bilinci sağlandığında, kayıt dışı ekonomi önemli oranda azalır ve sosyo – ekonomik gelişmeler sağlanır. Vergi idaresinin organizasyonları ve vergi denetimleri daha kolay, hızlı ve etkin olur. Bireyler ödedikleri vergilerin nasıl kullanıldığını denetlemek için ise vergi tekniğinin açık, şeffaf ve net olması konusunda otoriteye baskı yaparak demokrasinin gelişimine katkı sağlamış olurlar (Çak ve diğerleri 2010: 76 – 77).

3.2. Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler

Vergi bilincini etkileyen faktörler bireysel yaşamın belirleyicileri olan algı – tutum – davranış ilişkileri sonucunda oluşmaktadır (Buchanan, Huczynski 1967: 668). Burada vergi bilincini etkileyen faktörler; kişisel, sosyo – kültürel, ekonomik, politik ve hukuki faktörlerdir (Taytak 2010: 499).

3.2.1. Kişisel Faktörler

Vergiye karşı davranışları dolayısıyla vergi bilincini etkileyen kişisel faktörler içerisinde demografik faktörler ile bireyin tutum ve davranışları yer almaktadır. Demografik faktörler içerisinde kişinin cinsiyeti, yaşı, medeni durumu, eğitim düzeyi, gelir düzeyi ve mesleği gibi faktörler sayılabilmektedir (Taytak 2010: 499). Örneğin, bireylerin eğitim düzeyleri arttıkça vatandaşlık bilinçleri de artacaktır. Vatandaş olma bilinci, bireyleri kamu harcamalarının finansmanına aktif olarak katılma konusunda daha istekli bireyler haline getirecektir. Bunun sonucunda eğitim düzeyinin artması ile vergi bilincinin de artacağı öngörülmektedir. Dubin ve Wilde (1988: 64) yaş ilerledikçe vergi bilincinin de arttığını dolayısıyla vergi bilinci ile yaş arasında doğru orantı olduğunu ifade etmişlerdir.

3.2.2. Sosyo – Kültürel Faktörler

Vergi bilincini etkileyen sosyo – kültürel faktörler arasında toplumun kültürel değerleri, inançları, yaşam düzeyleri, aile yapısı, sosyal gruplar, danışma grupları yer almaktadır (Taytak 2010: 499). Örneğin, dini inançlar vergi bilinci üzerinde olumlu etki

oluşturabilmektedir. Dinen hırsızlık ve kul hakkı denilen kavramların iyi idrak edilmesi durumunda, mükellef vergi kaçakçılığının da hırsızlık olduğu kanaatine vararak vergi kaçırma davranışından vazgeçebilmektedir. Ayrıca aile yapısı da oldukça önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira birey ilk eğitimini aileden almaktadır. Bireyin bilinç düzeyi, ailesinin bilinç düzeyi ile paralellik göstermektedir. Vergi bilinci yüksek bir aile içinde yetişen birey, genel itibari ile vergi bilinci yüksek bir birey olarak karşımıza çıkabilmektedir.

3.2.3. Politik ve Hukuki Faktörler

Politik ve hukuki faktörler olarak; vergi politikaları, vergi idaresine bakış, vergi sistemine bakış, vergi adaleti, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi oranları, vergi afları, vergi cezaları ve denetim gibi faktörleri sıralamak mümkündür.

Vergi politikaları, genel itibari ile hükümetlerin gerekli iktisadi ve sosyal hedeflere ulaşmak adına, vergiyi bir araç olarak kullandıkları politikalardır. Burada vergi politikalarının uygulanması esnasında amaç – sonuç ilişkisi iyi planlanmazsa bir kesimin vergi bilinci olumsuz etkilenirken, diğer kesimin vergi bilinci olumlu yönde etkilenecektir. Örneğin, tasarruf ve dolayısıyla yatırımları artırmayı hedefleyen bir vergi politikası vergi yükünü ücretli kesime yansıtacaktır. Ücretli kesimin marjinal tüketim eğilimi yüksektir. Devlet ihtiyacı olan geliri ücretli kesime dolaylı vergiler aracılığı ile yansıtarak vergi kaybı yaşamayacak aynı anda sermaye üzerinde oluşan vergi yükünü azaltacaktır. Sermaye üzerinden azalan bu vergi yükü tasarrufa yönelecektir⁴. Böylelikle tasarruf oranı artırılacaktır. Bu durumda ücretli kesimde vergi bilincinin düşük olmasına ve vergiye karşı olumsuz tutum ve davranış sergilenmesine neden olmaktadır. Tam tersi durumda ise sermayedar kesimde vergi bilinci olumsuz yönde oluşacaktır.

Vergi idaresine bakış, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkiler, mükelleflerin vergiye bakışını etkilemektedir. Hatta mükellefler vergi olayını, adeta, vergi dairesi ve vergi idaresinden gördükleri muamelelerle özdeşleştirmektedir. Bu nedenle kişilerin vergiye bakışının olumlu yönde olması için vergi idaresi hem niceliksel hem de niteliksel personel sorununu çözümlenmeli, çalışma şartlarını iyileştirmeli, halkla ilişkilere önem vermeli, vergi inceleme ve denetim yetersizliğini gidermeli ve teknolojik imkânlardan faydalanmalıdır.

⁴ Burada spekülasyon yatırımlarının (lüks harcamaların) olmadığı varsayılmıştır.

Ayrıca vergi idaresi güven vermeli, işlemlerde hız, tarafsızlık ve samimiyeti ön planda tutmalıdır (Başoğlu 2006: 39).

Vergi sistemine bakış, mükelleflerin vergi sistemini algılama biçimleri, vergi bilinci açısından oldukça önemlidir. Mükelleflerin vergi sistemini karmaşık ya da anlaşılabilir olarak görmesi ya da adaletsiz olarak algılamaları, vergi bilincinin olumsuz yönde oluşmasına neden olabilecektir (Karaot 2010: 22).

Vergi adaleti, vergi bilinci açısından önemli bir kavramdır. Yatay ve dikey adaleti sağlanmamış vergileme mükelleflerin kendilerine haksızlık yapıldığı düşüncesine kapılmalarına neden olmaktadır. Bu durumda, olumsuz vergi bilinci ortaya çıkacaktır (Buyrukoğlu, Erasa 2012: 125).

Vergi sisteminin karmaşıklığı, mükelleflerin bilinçli ya da bilinçsiz olarak olumsuz bilince yönelmelerini sağlayabilmektedir. Ayrıca sistemin karmaşası, vergi denetimi ve yargısının olumsuz yönde etkilenmesini de sağlayabilmektedir (Kılıç 2004: 89)

Vergi oranları ile vergi bilinci arasında doğrudan bir bağlantı kurulamamasına rağmen, vergi oranlarının çok yüksek olduğu durumlarda bireylerin elde ettikleri gelirlerin büyük bir bölümünü vergi olarak ödemeleri gelirlerinin marjinal faydasını düşürmektedir. Bu durum mükelleflerin vergi bilinçlerinin olumsuz olarak etkileyebilmekte ve vergiye karşı olumsuz tutum ve davranış sergilemelerine neden olabilmektedir (Buyrukoğlu, Erasa 2014: 124).

Vergi afları iki yönden mükelleflerin vergi bilinci üzerinde olumsuz etki yapmaktadır. Bunlardan ilki vergisini düzenli ödeyen mükelleflerdir. Sık sık gerçekleşen vergi afları düzenli vergi ödeyen mükelleflerin kendilerini haksızlığa uğramış hissetmelerine neden olacaktır. Diğer taraftan, vergilerini zamanında ödemeyen mükelleflerin sık sık affedilmesi bu mükellefleri vergilerini ödememe gibi bir davranışa sevk edebilecektir (Karaot 2010: 23).

Vergi cezaları ve denetim faktörü, vergi bilincinin oluşması açısından diğer faktörlerden biraz farklıdır. Diğer faktörler vergi bilincinin kişide gönüllü oluşmasına neden olurken, cezalar ve denetim unsuru zora dayalı bir oluşum sergilemektedir. Bir mükellefin vergisini ödemediği takdirde ceza yükümlülüğünün olacağını bilmesi durumunda, vergi ödememenin faydasının maliyetinden düşük olması nedeniyle zorunlu bir vergi bilincinin oluşacağından söz etmek mümkündür (Başoğlu 2006: 42).

3.2.4. Ekonomik Faktörler

Vergi bilincini etkileyen ekonomik faktörler; milli gelir düzeyi, kişi başına düşen milli gelir, ekonomik istikrarsızlıklar ve kamu harcamalarının miktarı olarak sınıflandırılabilir (Herekman 1988: 156). Örneğin ülkede enflasyonist baskıların söz konusu olduğu bir durumda mükellefin geliri, reel olarak azalmaktadır. Bu durumda vergi oranları sabit kalsa dahi mükellefte oluşturacağı marjinal maliyet artacağından, mükellefin vergi yükü de artacaktır ve bu durumda mükellefin vergi bilinci de olumsuz etkilenecektir. Aynı şekilde kişi başına düşen gelir miktarı arttıkça birey bir üst kültür düzeyinde yer alacağından vergi bilinci ile vergiye karşı tutum ve davranışları olumlu yönde değişecektir. (Herekman 1988: 159).

3.3. Vergi Bilinci ile Alakalı Yapılmış Çalışmalar ve Elde Edilmiş Bulgular

Demir ve Küçükilhan (2013), yaptıkları araştırma sonucunda, Türkiye’de yürütülen faaliyetlerin % 41’inin kayıt dışı olduğunu düşündüklerini ifade etmişlerdir. Araştırma esnasında Ordered Probit regresyon analizi yapan yazarlar, kayıt dışılığın temel nedenleri arasında düşük vergi bilinci olduğunu vurgulamışlardır. Aynı zamanda vergi bilincinin artırılmasının da kayıt dışılığın azaltılması açısından oldukça önemli bir faktör olduğunu belirtmişlerdir.

Taytak (2010), katılımcıların büyük çoğunluğunun (% 48,3) vergi kelimesini ilk olarak ailelerinden, çocuk yaşta öğrendiklerini ve vergi bilinci adına ilk eğitimin aile tarafından verildiğini tespit etmiştir. Bunun yanında katılımcıların % 52,9’u bu eğitimin yeterli olmadığını ve vergi idaresi ile okulların da ilköğretim çağındaki çocuklara vergi eğitimi vermesi gerektiğini ifade ettiğini bildirmiştir. Katılımcılar, ilköğretim 6, 7 ve 8. sınıf öğrencilerinden oluşmaktadır. Katılımcıların % 52,9’u kız, % 47,1’i erkektir. Öğrencilerin % 47,6’sı vergiyi *devletin verdiği kamu hizmetlerinin karşılığı* olarak tanımlamıştır. % 39,2’si ise vergiyi *vatandaşlık görevi* olarak tanımlamıştır. Öğrencilerden % 63,4’ü vergisini ödemeyen mükellefleri *kötü kişi ve hırsız* olarak tanımlamış, % 25,6’sı ise *iyi bir vatandaş, zeki ve kurnaz* olarak tanımlamıştır. Burada vergi vermeyenlere karşı olumlu bakışın yadsınamayacak kadar çok olduğu göz ardı edilmemelidir. Yine öğrencilerden % 81’i *vergi, devletin varlığı için ödenmelidir* görüşüne katılırken % 5,3’ü bu görüşe katılmamaktadır. Çalışmada öğrencilerin eğitim düzeyi arttıkça vergi bilinçlerinin de arttığı tespit edilmiştir.

Demir ve Gülten (2013) yaptıkları çalışmada katılımcıların % 46,3'ünün vergilerin ne amaçla alındığı konusunda tam anlamıyla bilgi sahibi olduklarını, vergi bilinci ile vergi adaleti arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğunu, vergi bilinci arttıkça mükelleflerdeki vergi yükününün adaletli ve dengeli dağıtıldığına dair inancın da arttığını ifade etmişlerdir.

Muter, Sakıncı ve Çelebi'nin (1993) yaptığı çalışmada; *verginin bir tanımını yapmanız istendiğinde, aşağıdakilerden hangisini daha uygun buluyorsunuz?* sorusuna katılımcıların % 7,5'i vergi kâr marjını azaltan bir tür maliyet unsurudur; % 37,2'si vergi vermek, askerlik gibi bir vatandaşlık görevidir; % 52,9'u vergi, karşılığı "daha fazla devlet hizmeti demek" olan bedeldir şeklinde cevap vermişken, % 2,4'ü cevapsız bırakmıştır.

Ay, Şahin ve Soylu'nun (2010) araştırmasında; *vergilerin nereye harcandığı* hakkında katılımcıların % 20,6'sı devletin açık ve şeffaf olduğunu belirtirken, % 58,8'si olumsuz cevap vermiştir.

Schneider, Buehn ve Montenegro'nun (2010) 162 ülke üzerinde kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin çalışmalarından; kayıt dışılık oranı gelişmekte olan Afrika ve Latin Amerika ülkelerinde ortalama % 40 – 41, Asya ülkelerinde % 30, geçiş ekonomilerinde % 32 – 36, gelişmiş 25 OECD ülkesinde ise ortalama % 16 – 17 olarak tespit edilmiştir. Türkiye'de ise kayıt dışılık oranı son 10 yılda ortalama % 28 – 29 ile OECD ortalamasının oldukça üzerinde gerçekleşmiştir. Yine Schneider (2012) çalışmasında tespit etmiştir ki; 29 OECD ülkesinde son 10 yılın ortalamasına göre kayıt dışı ekonominin en yüksek olduğu ülkeler sıralamasında % 29,5 olan Estonya'dan sonra Türkiye % 29,4 ile ilk sıralarda yer almaktadır. Bilindiği gibi vergi bilinci eksikliği, kayıt dışı ekonomiye yol açan unsurlardan biridir.

Türkiye'de vergi oranlarının yüksek olduğuna ilişkin yaygın bir kanı bulunmaktadır. Cansız (2006) ve Saraçoğlu (2008) yaptıkları araştırmalardan elde ettikleri sonuçlardan hareketle, mükelleflerin büyük çoğunluğunun vergi oranlarını yüksek bulduğunu ve bu durumun vergi kaçırma davranışı üzerinde etkili olduğunu belirtmişlerdir. Miller (2010) yaptığı çalışmasında, vergi dâhil fiyatların vergi bilincini olumsuz etkilediği sonucunda ulaşmıştır.

Çetin ve Gökbunar (2010) Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı (MVDB) çalışanlarına uyguladıkları anketler sonucunda elde ettikleri çalışmalarında MVDB çalışanlarının %78,6'sı "mükellef hakları konusunda aile içi ve okul eğitimi verilmesi, vergi bilincinin artırılması konusunda önemlidir" demişlerdir. Yine aynı çalışmada MVDB çalışanlarının

%66,3'ü “medyada, yazılı ve görsel basında mükellef haklarının anlatılması vergi bilincini ve vergiye gönüllü uyumu artıracaktır” ifadesine katılmaktadır.

Akıncı ve Başol (2015) çalışmalarında; cinsiyetin, eğitim durumunun ve medeni durumun vergi bilinci üzerinde bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Vergi bilincinin düşük olduğunu, vergiye yönelik eğitim ve reklam kampanyalarıyla vergi bilincinin artırılması gerektiğini ifade etmişlerdir. Devlet kurumlarında çalışan bireylerin vergi bilinç düzeyleri, özel kurumlarda çalışan bireylerin vergi bilinç düzeylerinden daha yüksektir. Katılımcılara vergi bilincinin nasıl artırılması gerektiği sorulduğunda ise en yüksek orandan en düşük olana alınan cevaplar sırası ile şöyledir: (1) Adil bir vergi reformu, (2) Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi, (3) Toplumun eğitim seviyesinin yükseltilmesi, (4) Ödenen vergilerin çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi, (5) Toplumun gelir seviyesinin artırılması, (6) aile içi eğitim ve okul eğitimi gelmektedir. En son atılması gereken üç adım ise şöyledir: (1) Ekonomik ve mali politikaların sonuçlarının vatandaşa yansımaları, (2) Ağır cezai yaptırımlar, (3) Reklam kampanyaları. Son olarak yaş ile vergi bilinci arasında düşük ve anlamlı bir pozitif ilişki olduğunu bulmuşlardır.

Ömürbek, Çiçek ve Çiçek (2007) Maliye, İktisat, İşletme ve Kamu Yönetimi bölümleri öğrencileri üzerinde anket çalışması yapmıştır. Ankete katılan öğrenciler “verginin sosyal sorumluluk anlayışının bir parçası ve kutsal bir vatandaşlık görevi olduğu, bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü arttırdığı, vergilendirmenin hukuki ve ahlaki bir konu olduğu” şeklindeki hipotezleri kabul etmiştir. “Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim” şeklindeki hipotez ise reddedilmiştir. Çalışma, 21 – 25 yaş arası İİBF öğrencilerine yapılmıştır ve genel itibari ile öğrencilerin vergi bilinç düzeylerinin ortalamasının üzerinde olduğu görülmüştür. Ankette, “vergi bilincinin oluşması ve artırılmasını etkileyen faktörlerin” öğrenciler tarafından beşli ölçekte değerlendirilmeleri istenmiştir. En önemli faktörler arasında “ödenilen vergilerin çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi, daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi, adil bir vergi reformu” yer almaktadır. Vergi bilincini artıracak bu faktörlerin ortak yönü ise vergi uyumunun sağlanmasının ekonomik, sosyal, kültürel, dini veya psikolojik etkenlerin katkılarından ziyade devletin bu konudaki faaliyetlerine bağlı olduğunun ortaya konulmasıdır.

Özdemir ve Ayvalı (2007) Türkiye’deki maliye öğretim üyelerinden seçtikleri bir örneklem üzerinde yaptıkları çalışmalarında şu bulguları elde etmişlerdir: Evli öğretim

üyelerinin bekârlara göre daha fazla fiş ve fatura aldığı tespit edilmiştir. Nispeten genç olanlar, yaşlılara göre ve çocuk sahibi olanlar, çocuk sahibi olmayanlara göre daha sık fiş veya fatura almaktadırlar. Öğretim üyelerinden daha yüksek ünvanlı olanlar, daha düşük ünvanlı olanlara göre daha az sıklıkla fiş ya da fatura almaktadırlar. Ancak bu değişkenler her modelde anlamlı olmadığından kesin yoruma varmaktan kaçınılmaktadır. Araştırmada vergi bilinci ile fiş fatura alma sıklığı arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Yani vatandaşlar ödedikleri vergilerin farkında oldukları, nerelere harcadıklarını bildikleri kadar fiş ve fatura almaktadırlar.

Egeli ve Diril (2014), yaptıkları çalışmalarında katılımcılara vergileme işlemi ile ilgili bazı sorular sormuş ve şu cevaplara ulaşmışlardır: (1) Katılımcıların % 53,21'i teknolojik gelişmelerin yeterince kullanılmamasının vergi işlemlerini uzattığını düşünmektedir. (2) Katılımcıların % 81,04'üne göre, Vergi idaresinin, vergi sisteminde yapacağı değişiklikleri önceden sosyal medyada (Facebook, Twitter vb.) mükellef ile paylaşması, mükellefin vergi bilincini arttıracaktır. (3) Katılımcıların % 91,44'ü elektronik vergilemedeki gelişmelerin, vergi daireleri arasındaki uygulama farklılıklarını azaltacağını düşünmektedir. (4) Katılımcıların % 66,05'i vergilemenin reklam araçları kullanılarak mükellefe sunumunun, mükellefin vergilemeye katılımını güçlendireceği görüşündedir. (5) Katılımcıların %83,18'i, maliye – mükellef iletişimini güçlendirmek için mükellef gruplarına göre farklı bilgi teknolojilerinin (Short Message Service, Facebook, Televizyon, Reklam Araçları vb.) kullanılması görüşündedir. (6) Katılımcıların % 74,31'i, vergileme işlemlerinde mükellefin haklarını koruyacak ve devlet tarafından görevlendirilen bir *Vergi Avukatının* olmasının, vergi kaybını azaltacağı görüşündedir. (7) Katılımcıların % 90,21'i, vergi işlemlerinin elektronik ortamda yapılmasının, mükellefin vergi işlemleri sırasında yaşadığı sıkıntıları (kuyruk, mesai kısıtı, vergi idaresinde fiziksel yapı vs.) azaltacağı görüşündedir. (8) Katılımcıların % 70,95'i, vergilerini bankamatik makinaları gibi otomatik ödeyebilecekleri *Vergimatiklerin* olması görüşündedir. (9) Katılımcıların % 64,83'ü, vergilerin ne zaman ve ne kadar ödeneceğini gösteren bir *Vergi Kartı* ile işlem yapılması halinde, vergi sisteminin daha basitleşeceği görüşündedirler. (10) Katılımcıların % 59,33'ü, devletin mükelleflere ücretsiz vergi danışmanı atmasının, mükelleflerin vergi bilincini artıracığı görüşündedir. (11) Katılımcıların % 55,35'ine göre, vergilerin tümü otomatik ödemeye göre düzenlenirse mükellefin vergi ödemedede yaşadığı psikolojik tepkiler azalacaktır. (12) Katılımcıların % 72,47'sine göre, vergi borcunu mükellefe otomatik sunan bir sistemin olması, vergi tahsilatını olumlu yönde etkileyecektir. (13) Katılımcıların % 75,85'i, işitsel ve görsel

araçlar ile vergi reklamının yapılmasının, mükellefin vergi bilincini arttıracığı görüşündedirler. (14) Katılımcıların % 70,95'i devletin, vergilerle ilgili olarak sosyal ağlarda mükellef ile buluşmasının vergi sisteminin öğrenilmesini kolaylaştıracağını düşünmektedirler. (15) Katılımcıların % 64,53'üne göre, vergi ile ilgili her sorunu Twitter'de danışabileceği bir birimin olması, mükellefin vergi bilincini arttıracaktır. (16) Katılımcıların % 86,55'i, erken vergi ödemenin ödüllendirilmesinin, vergi ödeme isteğini arttıracığını düşünmektedirler.

Gencil ve Karaot (2014), İzmir ili Aliğa ilçesinde ilköğretim çağındaki öğrencilerin vergi bilinç düzeylerini ölçmek amacıyla yaptıkları çalışmalarında şu bulgulara ulaşımlardır: Araştırmaya katılan 213 katılımcıdan 203'ü (% 95,3) vergi kelimesini daha önceden duymuş ya da vergi hakkında bilgi sahibi olduklarını söylerken, 10 (% 4,7) katılımcı vergi kelimesini daha önce duymamış ya da vergi hakkında bilgi sahibi olmadıklarını söylemişlerdir. 110 (%52,9) katılımcı vergi kelimesini ailesinden, 54'ü (% 26) televizyondan, 17'si (% 8,2) okulda, 14'ü (% 6,7) harcama yaparken, 11'i (% 5,3) internette, 1'i (% 0,5) akrabalarından ve 1'i (% 0,5) vergi dairesinde iken duyduğunu söylemişlerdir. Katılımcıların % 32'si vergiyi olumlu, % 4'ü olumsuz algılamakta % 64'ü olumlu ya da olumsuz bir vergi algılarının olmadığını ifade etmiştir. Katılımcıların % 48'i belge alma alışkanlıklarının olduğunu, % 46'sı bazen belge aldıklarını ve % 6'sı ise belge alma alışkanlıklarının olmadığını söylemişlerdir. Öğrencilerin 70'i (% 34,15) belge aldıklarında vergi ödevlerini yerine getirdiklerini, 55'i (% 26,83) belge aldıklarında ne kadar para harcadıklarını öğrendiklerini, 38'i (% 18,54) belge almanın önemini bilmediklerini, 34'ü (% 16,59) belge aldıklarında devlete para kazandırdıklarını, 8'i (% 3,9) ise vergi cezasıyla karşılaşmaktan kurtulacaklarını söylemişlerdir. 30 katılımcı alışveriş sonrasında belge almamanın doğru olduğunu düşünürken, 176 katılımcı belge almamanın doğru olmadığını düşündüklerini ifade etmişlerdir. 91 katılımcı vergi ödemeyen vatandaş kötü, 62'si kurnaz, 36'sı hırsız, 11'i zeki, 5'i dürüst ve son olarak 1 katılımcıda bilinçsiz olarak tanımlamıştır.

4. VERGİ UYUMU KAVRAMI VE BU KONUDA ELDE EDİLMİŞ BULGULAR

Bu kısımda, vergi uyumu kavramı tanımlanacak ve önemine değinilecektir. Ardından vergi uyumu kavramını etkileyen faktörler ve son olarak vergi uyumu kavramı ile alakalı yapılmış çalışmalar ve elde edilmiş bulgular verilecektir.

4.1. Vergi Uyum Kavramı

Vergi uyumuna ilişkin araştırmalar, Allingham ve Sandmo ile Srinivasan'ın çalışmalarıyla başlamıştır. Vergi uyumu, vergi mükelleflerinin kendi rızaları ile vergi yükümlülüklerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmeleridir (Biberoğlu 2006: 28). Vergi uyumu kavramı, “gerekli vergisel bilgilerin zamanında, vergi borçlularının yükümlülüklerini kendiliğinden yapması ve yaptırım olmaksızın vergilerini zamanında ödemeleri” şeklinde tanımlanabilir (Silvani, Baer 2000: 198). Bir başka tanıma göre “vergi uyumu; beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesini” ifade eder (Aygün 2012: 89). Torgler ve Murphy (2004) vergi uyumunu, vergi yükümlülüklerinin doğru ve eksiksiz bir biçimde yerine getirilmesi olarak tanımlamaktadırlar. Vergi uyumu genel itibari ile vergisel görevlerin doğru ve eksiksiz yerine getirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda vergi uyumunun; vergiye tabi olan gelirin doğru beyan edilmesi, ödenecek verginin doğru bir şekilde hesaplanması, kanunen kabul edilen giderlerin düşülmesi, kanunen kabul edilmeyen giderlerin ise matraha eklenerek gelir düzeltmesi yapılması, beyannamenin kanuni süreleri içinde ve eksiksiz doldurulması gibi çeşitli unsurlarının olduğu söylenmektedir (Roth ve diğerleri 1989: 21). Bu tanımlardan yola çıkılarak vergi uyumu, terimsel olarak kabul etmek anlamında kullanılabilir. Kabul etmenin altında, bir şeyin pozitif ve negatif getirilerinin düşünülerek, olumlu manada sonuca varmak anlamı yatmaktadır. Vergi uyumu kavramı, alan yazında “kabul” olarak da isimlendirilmekte ve bu aşamada yükümlülerin vergilere karşı olumlu yaklaşımlar sergiledikleri ve üzerlerine düşen vergileri severek, isteyerek ödedikleri belirtilmektedir (Aktan 2006: 102).

Vergiye uyum sorunu, en az vergilerin kendisi kadar eski bir sorundur. Vergi uyumsuzluğunun (non – compliance) gözlenen yapısının karakterize edilmesi, açıklanması ve sonuç olarak vergi uyumunun sağlanması için yollar bulmak, dünya üzerinde var olan bütün devletler için önem taşımaktadır. Bir kamu maliyesi konusu olarak vergi uyumu; eşitlik, verimlilik ve yansıma konularını kapsamaktadır (Andreoni ve diğerleri 1998: 818).

Vergilemede etkinliğe ulaşabilmek adına verginin göz önünde bulundurulması gereken en önemli özelliklerinden bir tanesi, insan unsuruyla etkileşim içinde olan sosyal bir olgu olmasıdır. Bu nedenle, vergi sisteminin mali anlamda başarılı olması ve vergi gelirlerinin arttırılabilmesi için yükümlülerin yüksek vergi uyumuna sahip olmaları, bir

başka deyişle vergiye karşı bakış açılarının olumlu olması gereklidir (İpek, Kaynar 2009a: 117).

Alan yazında vergiyi ödemeyi ya da ödememeyi açıklayan iki farklı teori bulunmaktadır: Bunlardan birincisi rasyonel tercih yaklaşımı, ikincisi ahlaki duygular yaklaşımıdır (Aktan 2012: 15). Torgler ve Murphy'e (2004) göre mükelleflerin hem vergi uyumu hem de uyumsuzluğu bütün dünyadaki vergi idareleri açısından oldukça önemlidir. Bireyler, vergiyi ya öderler (compliance) ya da yakalanma ve cezalandırma riskini göze alarak ödemezler (non – compliance).

4.2. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

Vergi uyumu ya da uyumsuzluğu; vergi oranları, denetim olasılığı, para ve hapis cezaları, vergi ahlakı, vergi yönetiminin etkinliği, vergi afları ve vergi yardımcıları⁵ gibi bir dizi faktör tarafından belirlenmektedir. Bu faktörler üzerinde değişiklikler yapılarak vergi uyumsuzluğu ve vergi uyumsuzluğundan kaynaklanan etkinsizlikler azaltılabilir (Tunçer 2005: 218). Aygün (2012: 89), bu faktörlere gelir dağılımında adalet, vergi kanunlarının değiştirilme sıklığı, mükellefin yaşı, cinsiyeti, eğitim durumu, medeni durumu, devlete olan bağlılığı, gelir seviyesi, kamu harcamalarındaki savurganlık, vergilendirmede yatay ya da dikey adaletin sağlanması gibi kavramları da eklemiştir. Burada vergi uyumunu etkileyen faktörleri şu ana başlıklar şeklinde sıralamak mümkündür (Aktan 2012: 18; Bülbül 2014: 29 – 68; Çil 2012: 51 – 74; Külekçi 2011: 50 – 105; Biberoğlu 2006: 30 – 84):

- Ekonomik faktörler; serbest piyasa koşulları ve rekabet ortamı, mükellefin ödeme gücü, enflasyonist ortam, GMSH ve reel gelir, kayıt dışı ekonomi, istikrarsız ekonomik yapı, işsizlik, kamu harcamalarının durumu, yolsuzluktur.
- Demografik faktörler; yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim durumu, yaşanan sosyal çevre, meslek, aile ölçeği, kültür, dini inançtır.
- Vergi yönetimine ilişkin faktörler; vergi afları, istisna ve muafiyetler, mükellef haklarının durumu, vergi oranları, vergi denetimi ve sıklığı, vergi cezalarının caydırıcılığı, vergi idaresi ile mükellef ilişkileri, vergi tekniği, vergi sisteminin

⁵ Türkiye açısından incelendiğinde vergi yardımcılığı sistemi, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği çerçevesinde yerine getirilen hizmetlerdir. Bu açıdan vergi yardımcıları bu hizmetleri sağlayan kişilerdir. Türkiye'de bulunan "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri vergi yardımcılığı olarak adlandırılmaktadır.

karmaşıklığı, vergi sisteminin sık sık değişmesi, vergi adaletidir (yatay ve dikey adalet).

- Vergi politikaları; dolaylı vergilerin durumu, dolaysız vergilerin durumudur.
- Psikolojik faktörler; vergi bilinci, vergi ahlakı, vergi algısı, diğer mükelleflerin davranış biçimleri ve verginin bir vatandaşlık görevi olması yaklaşımıdır.
- Ahlaki faktörler; gelenek ve göreneklere bağlılıktır.
- İdari, hukuki ve siyasi faktörler; devlete olan bağlılık, iktidar ve mükellefin düşüncelerinin uyum düzeyi, hukuk sisteminin etkileri ve kamusal mal ve hizmete bakış açısıdır.

4.3. Vergi Uyumu ile Alakalı Yapılmış Çalışmalar ve Elde Edilmiş Bulgular

İpek ve Kaynar (2009a) çalışmalarında şu sonuçlara ulaşmışlardır: 50 yaş ve üzerindeki mükelleflerin çoğunluğu vergi mevzuatını basit ve anlaşılır bulmamaktadır ve vergi sisteminin ekonomik gelişmelere uyum sağlayamadığı yönünde görüş bildirmişlerdir. 30 yaş ve altı mükelleflerin çoğunluğu, tahsil edilen vergilerin kamu tarafından etkin kullanılmadığını düşünmektedir. Vergi ödemenin devlete bağlılık göstergesi olduğu düşüncesi evli mükelleflerde daha yaygındır. Yine “herkes kaçırıyor ben neden kaçırmayayım” düşüncesinin bütün mükelleflerde yaygın olduğu, başkalarının vergi mükellefiyetlerini yerine getirmemesinin diğer mükelleflere olumsuz yansıdığı, verilen vergilerin kamu hizmeti olarak dönmediği ve vergilerin genellikle kamu borç faizi ödemelerine gittiği yönündeki inanç, bekârlara nispeten evli mükelleflerde daha yaygındır. Yine evli mükellefler geniş kapsamlı muafiyet ve istisnaların, vergi eşitsizliğine neden olduğu görüşünü taşımaktadır. Kadınlar, erkeklere nispeten daha fazla vergi uyumu göstermektedir. İlköğretim mezunu mükellefler, lise ve üniversite mezunu mükelleflere nispeten, olağanüstü durumlarda yeni vergilerin getirilmesini daha az olumlu görmektedir.

İpek ve Kaynar (2009b) yaptıkları çalışmalarında şu sonuçlara ulaşmışlardır: Katılımcıların %87,8'i, vergi sisteminin adil olmadığını ifade etmiştir. % 59,3'ü vergi cezalarının caydırıcı olmadığını belirtmiştir. Katılımcıların % 90'ına göre geniş kapsamlı muafiyet ve istisnalar vergi eşitsizliğine neden olmaktadır. Katılımcıların % 79'u yüksek enflasyonun vergi uyumunu olumsuz etkilediğini ifade etmiştir. Ölçekte yer alan soruların genel dağılımlarına bakıldığında, yükümlüler; vergiye ilişkin sorumlulukların yerine getirilmesinin gerekliliğine, vergi ödemenin devlete bağlılığın bir göstergesi olduğuna,

kendi birtakım çıkar ve geleceğe yönelik endişelerinin vergi kaçırmak için geçerli bir neden olmadığına, gelir getiren faaliyetleri kayıt dışı tutmamak gerektiğine inanmaktadır. Ancak, olması gerekeni ifade eden bu sorulara verilen cevaplar açısından olumlu bir tablo ortaya çıkmakla birlikte, ankette yer alan ve mevcut duruma yönelik yaklaşımları ölçmeyi amaçlayan diğer sorulara verilen cevaplar, yükümlülerin vergiye yaklaşımlarının olumsuz olduğunu göstermiştir.

Tunçer (2002), “Hükümet – Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi” isimli çalışmasında şu sonuçlara ulaşmıştır. Hükümet – birey ilişkileri; siyasal karar alma mekanizması, bu mekanizmanın işleyişi ve bu sürece bireylerin katılımı; kamu harcamalarının yapılış süreci ve bu süreçte ortaya çıkabilen aşırı bürokrasi, israf ve yolsuzluk gibi sorunlar; vergi mükelleflerinin, vergilerinin karşılığını alıp-almadıklarına yönelik inançları; idarenin sunmuş olduğu hizmetlerin kalitesi ve hizmetleri sunuş biçimiyle, yönetimin meşruiyeti ve yönetime bağlılık gibi önemli konuları ifade etmektedir. Bu konularla ilgili yaşanabilecek değişik sorunlar, mükellefin vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyecektir.

Tunçer (2005), yaptığı çalışmasında vergi yardımcılarının vergi uyumu üzerinde çift yönlü etkilerinin olduğunu ifade etmektedir. Vergi yardımcılarını, yasal olarak belirsiz olmayan düzenlemeleri daha iyi uygulamaları ve özellikle vergi sisteminde yeni düzenlemelere gidildiği dönemlerde vergi idaresi ile mükellef arasında etkin bir şekilde aracılık etmeleri nedeniyle, mükelleflerin vergi uyum düzeylerine olumlu yönde katkıda bulunmaktadır. Bununla birlikte kimi mükelleflerin yasal boşluklardan yararlanarak daha az vergi ödemelerine yardımcı olarak, diğer mükelleflerin vergi uyumlarına olumsuz katkıda bulunmaktadır.

Aygün (2012), ekonomik krizler ve olağanüstü durumlardan sonra oluşan vergi ödeme güçlüklerini ortadan kaldırmak, toplumsal barışı sağlamak ve yeni bir sayfa açmak için uygulanan vergi aflarının, vergi uyumuna olumlu katkı yapacağını ifade etmiştir. Ancak vergi aflarının siyasi propaganda aracı olarak kullanılması, vergi afları sonrası kapsamlı vergi reformlarının gerçekleştirilmesi, afların kısa vadeli gelir kaynağı olarak görülmesi ve sık sık başvuru bir araç olması durumunda, vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyeceğini ifade etmektedir. Yine Şenyüz (1995), Alm ve Beck (1993), Saraçoğlu ve Çaşkurlu (2011), Laborda ve Rodrigo (2003) ve Weinreb (2009) vergi afları ile vergi uyumu arasında ters

orantılı bir ilişki olduğunu, vergi afları arttıkça vergi uyumunun azalacağını ifade etmektedirler.

Riahi – Belkaoui (2004), 30 farklı ülkeden elde ettiği bulgularla oluşturduğu çalışmada; yüksek ekonomik özgürlüğün, önemli hisse senedi piyasalarının, etkin rekabet yasalarının ve düşük ciddi suç oranlarının olduğu ülkelerde, vergi uyumunun oldukça yüksek olduğunu belirlemiştir. Tablo 1.5’den görüleceği üzere; vergi uyum düzeyleri 1 – 6 arasında değer almıştır. 6 en yüksek değeri, 1 en düşük değeri ifade etmektedir. Araştırma yapılan ülkelerden en yüksek vergiye uyum düzeyi Singapur’da görülmüştür. Türkiye, 2,07 puan ile düşük vergiye uyum gösteren ülkeler sınıfında yer almaktadır.

Tablo 1.5 Ülkeler ve Vergi Uyum Düzeyleri

Ülkeler Listesi	Vergi Uyum Düzeyleri*
Singapur	5,05
Yeni Zelanda	5,00
Birleşik Krallık	4,67
Avustralya	4,58
Hong Kong	4,56
İsviçre	4,49
ABD	4,47
Japonya	4,41
Malezya	4,34
Şili	4,20
Norveç	3,96
Fransa	3,86
Kanada	3,77
Danimarka	3,70
Avusturya	3,60
Finlandiya	3,53
Almanya	3,41
Tayland	3,41
Hollanda	3,40
İspanya	3,29
Tayvan	3,25
Endonezya	2,53
Meksika	2,46
Arjantin	2,41
Polonya	2,19
Portekiz	2,18
Türkiye	2,07
İsveç	1,91
Filipinler	1,83
İtalya	1,77

Kaynak: Belkaoui – Riahi, Ahmed. “Relationship between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Moral”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Sayı 13, 135 – 143.

*Vergi uyum düzeyleri 0 – 6 arasında değişmektedir. 0 en düşük düzeyi 6 ise en yüksek düzeyi göstermektedir.

Lignier (2009), vergi uyumunun yönetsel faydalarını konu aldığı çalışmada şu bulgulara ulaşmıştır. Küçük işletme sahipleri, eksiksiz kayıt tutma işleminin vergi

uyumunun gerekliliği olduğunu dűşündüklerini ifade etmişlerdir. Aynı zamanda bu alışkanlıklarının işletme sahiplerine, kendi işletmeleri hakkında daha fazla bilgi sahibi olmalarında faydalı olduğunu dűşündüklerini ifade etmişlerdir.

İpek, Öksüz ve Özkaya (2012), çalışmalarında şu sonuçlara ulaşmışlardır. Hükümet yetkililerinin çok sık vergi affından bahsetmeleri durumunda mükellefler bir vergi affı beklentisi içine girecekler ve vergilerini düzenli ödemeyeceklerdir. Yüksek vergi bilincine sahip mükelleflerin bulunduğu ülkelerde, yüksek vergi uyumuna rastlanmaktadır. Son olarak vergi afları, vergi kaçırmaı teşvik ederek vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir.

Reckers, Sanders ve Roark (1994) vergi ahlakını, vergi uyumunun olası ve açıklayıcı bir değişkeni olarak kabul ettikleri çalışmalarında; bireysel ahlaki inanışların vergi uyumu kararlarında oldukça etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bulgulara göre vergi kaçakçılığı ahlaki bir mesele olarak görüldüğu sürece, bireylerin vergi kaçırma olasılıklarının azalarak vergi uyumlarının artacağı ifade edilmektedir.

BÖLÜM II

TÜRKİYE'DE TARIM SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ VE GELİŞİMİ

Türkiye ekonomisinde, tarih boyunca, tarım sektörünün önemli bir yeri bulunmaktadır. Bu nedenle bu bölümde tarım sektöründe vergileme incelenecektir. Tarım kesiminin vergilendirilmesine değinmeden önce tarımsal kazanç kavramı ve kapsamı ile tarım kesiminin vergilendirilmesindeki amaçlar açıklanacaktır. Daha sonra ise Osmanlı'dan başlamak üzere Türkiye'de tarımın vergilendirilmesinin tarihçesi verilecektir. Burada sıralama Osmanlı dönemi, 1923 – 1960 dönemi, 1961 – 1997 dönemi ve 1997 sonrası şeklinde ifade edilecektir. Burada sınıflandırmanın bu şekilde yapılmasının sebebi anılan dönemlerde vergileme açısından önemli gelişmeler yaşanmış olmasıdır. Bu dönemlerde genel ilkelere yer verilecek, mevzuatın tamamı açıklanmayacaktır. Ardından tarımsal kazancın vergilendirilmesi, güncel mevzuata göre açıklanacaktır. Ardından tarım sektörünün GVK dışında kalan kanunlarla vergilendirilmesi ve diğer vergi kanunlarında tarım sektörü ile alakalı düzenlemeler ele alınacaktır.

Türkiye 2001 yılında Katılım Ortaklığı Belgesini imzalayarak Avrupa Birliği'ne (AB) aday ülke olmuştur. Bu adaylıktan sonra belirli müzakere başlıkları açılmış ve Türkiye'nin bu başlıklarda yer alan düzenlemeleri yerine getirmesi istenmiştir. Bu başlıklardan birisi de Ortak Tarım Politikalarına uyum sağlamaktır. Türkiye'nin olası üyeliği durumunda tarım sektörünü ilgilendiren bütün mevzuat ve uygulamalar köklü bir değişikliğe uğrayacaktır. Bu nedenlerle son kısımda Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikalarına ve olası etkilerine değinilecektir.

1. TARIMSAL KAZANCIN TANIMI VE KAPSAMI

Tarımsal kazanç, diğer bir ifade ile zirai kazanç; 193 sayılı GVK'da “zirai faaliyetten doğan kazanç” biçiminde tanımlanmıştır (GVK 1961: m. 52). Yine aynı maddede zirai faaliyet ise; “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 üretimini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır (GVK 1961: m. 52). Ek olarak;

- Mantar veya ipek böcekçiliği gibi arazi üzerinde yapılmayan bazı hayvansal ve bitkisel üretimin yapılması,
- Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, zirai makine, araç ve gereçlerin başka çiftçilerin emrinde ücret karşılığı çalıştırılması,
- Mahsullerin değerlendirilmesi maksadı ile zirai üretimden kaynaklanan bir işleme tabi tutulması (örneğin; süttten peynir, domatesten salça, zeytinden zeytinyağı elde edilmesi) ve bu işlemin yapıldığı üretim alanının sınai işletme ölçüsünde olmaması,
- Satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, ürünlerin mağaza ya da dükkâna gelmesi için yapılan taşıma işlemi zirai faaliyet kapsamında sayılmıştır.

Yukarıda sayılan işleri yapmakta olan her kişi, vergi mükellefi olsun veya olmasın “çiftçi” ve bu faaliyetler sonucunda üretilen ürünlerinde “mahsul” olarak ifade edilmektedir. GVK'ye göre kolektif şirketler, adi komandit şirketler ve eshamlı (paylı) komandit şirketler zirai faaliyet yapsalar dahi çiftçi sayılmazlar ve elde ettikleri gelir zirai değil, ticari kazançtır. Çünkü çiftçi olmak için gerçek kişi olmak esastır. Zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere “zirai işletme” denilmiştir.

Zirai faaliyetin diğer gelir unsurları⁶ ile karıştırılmaması için sınırlarının ve zirai faaliyetin nerede son bulduğunun belirlenmesi oldukça önemlidir. Örneğin hayvan alım satım işi ticari faaliyet sayılırken, bir hayvanın yetiştirilerek⁷ satılması zirai faaliyet kapsamında değerlendirilmektedir (Sarılı 2010: 71 – 72). Ücret karşılığında başka çiftçilere de yağ çıkartan veya başka çiftçilerden zeytin alarak bunlardan elde ettiği yağı satan bir

⁶ Ticari Kazançlar, Ücretler, Serbest Meslek Kazancı, Gayri Menkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları, Diğer Kazanç ve İratlar.

⁷ Burada yetiştirmekten kasıt hayvanın küçük yaşta alınarak belirli bir süre beslenmesi ve sonrasında satılmasını ifade etmektedir. Zira celepik diye de tabir edilen hayvanın satın alınarak çok kısa bir süre beslenmesi sonrasında satılması bu kapsamda değildir.

çiftçi, kendi tarlasında yetiştirdiği zeytinleri de kendi fabrikasında zeytinyağına dönüştürüp satıyor ise yağ fabrikası sınaî işletme ölçüsünde olduğu için faaliyetin tamamı zirai faaliyet sayılmamaktadır. Zeytinler fabrikaya gelene kadar yapılan işlem zirai, fabrikadan yağın çıkarılıp satılması ticari kazanç hükmündedir (Şenyüz 2002: 98 – 99). Bir arazi sahibinin üçüncü bir kişiyle ortaklık kurması durumunda, ortaklıktan sağlanan gelirin zirai kazanç sayılması için, sermaye olarak arazinin konmasından başka, arazi sahibinin faaliyetin sevk ve idaresine fiilen katılması ve yalnızca kârdan pay alması değil, zarar edilmesi durumunda zararın payına düşen kısmını ödemesi gerekmektedir (Tosuner, Arıkan, Yereli 2005: 75). Aksi halde tarladan elde edilen gelir bir kira hükmündedir ve zirai kazanç hükümlerine göre değil, gayrimenkul sermaye iradı hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Bir çiftçinin makine, araç ve gereçlerinin diğer çiftçilerin emrinde ücret karşılığı çalıştırılmasına karşın Şenyüz, Yüce ve Gerçek'in de (2008: 44 – 45) ifade ettiği gibi çiftçi kendi arazisinde zirai faaliyet yapmıyor, zirai makine, araç ve gereçlerini diğer çiftçilerin emrinde ve ücret karşılığında çalıştırıyorsa burada elde edilen kazanç zirai kazanç değil, ticari kazançtır ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

2. TARIM SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİNİN AMAÇLARI

Türkiye'de 2014 yılı verilerine göre tarım sektörü, sabit fiyatlarla ve üretim yöntemine göre hesaplanan GSMH'nin % 8,8'ini, toplam ihracatın % 4'ünü ve toplam ithalatın % 3,6'sını ve son olarak toplam istihdamın ise % 22'sini oluşturmaktadır. Kamu gelirleri açısından belirtilen büyüklükteki bir sektörün vergilendirilmesi oldukça önemlidir. Tarım kesiminin vergilendirilmesinin amaçlarını iki ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar; mali ve ekonomik amaçtır.

2.1. Mali Amaç

Devletlerin en önemli gelir kaynakları vergilerdir. Bu açıdan bakıldığında tarım kesiminin vergilendirilmesindeki asli amaç, devlete gelir kaynağı oluşturmaktır. Bu sebeple tarım kesimi de diğer sektörler gibi, vergileme ilkelerine uygun bir biçimde, vergilendirilmektedir.

2.2. Ekonomik Amaç

Tarım kesiminin vergilendirilmesinin çeşitli ekonomik amaçları bulunmaktadır. Bu amaçlar tasarruf hacminin düşüklüğü, üretimin yönlendirilmesi, üretim boşluklarının giderilmesi ve sosyo – ekonomik nedenlerdir (Birinci 2010: 45; Metin 2007: 23).

2.2.1. Tasarruf Hacminin Düşüklüğü

Bir ekonominin büyüyüp kalkınması için lokomotif unsurların başında yatırımlar gelmektedir. Çoğu iktisadi modelde yatırımların tasarruflara eşit olduğu anlatılmaktadır. Dolayısıyla tasarruf, büyüme için vazgeçilmez bir unsur haline gelmektedir. Tarım sektöründe tasarruflar düşüktür. Dolayısıyla tarımdan tasarruf edilerek diğer sektörlerle (hizmet ve sanayi) yapılan yatırımlar da düşük olmakta ve diğer sektörlerde de düşüş gözlenebilmektedir. Tarım sektöründe çalışan kesimin gelir düzeyi genel olarak düşük olduğundan, tarımsal üreticilerin bir bölümü ancak asgari ihtiyaçlarını idame ettirebildiğinden ve son olarak yüksek gelirli kesim de lüks tüketime yöneldiğinden tasarruf hacmi düşüktür. Bu durumda devlet tasarruf edilmeyen bu miktarı vergi olarak alıp yatırıma yönlendirebilmektedir (Metin 2007: 23 – 24).

2.2.2. Üretimin Yönlendirilebilmesi

Etkin bir maliye politika aracı olarak vergiler ile hedeflenen sektörler ve bölgeler teşvik edilebilmektedir. Örneğin, otomobil üretiminin arttırılması hedeflendiğinde otomobil üreticilerine vergi indirimleri vb. teşvikler uygulanarak bu alanda üretim artışı sağlanabilmektedir. Aynı mantıkla tarım kesiminin vergilendirilmesinde de kimi ürünlerin üretimini teşvik etmek ya da kimi üretim miktarını sınırlamak adına vergi politikaları uygulanabilmektedir. Bazı faaliyetlerde teşvikler verilerek, istisna ve muafiyetler uygulanarak üretim miktarı uyarılabilmektedir. Benzer şekilde toprak ve arazi vergileri ya da gümrük tarifeleri farklılaştırabilmektedir. (Pınar 2014)

2.2.3. Üretim Boşluklarının Giderilmesi

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde tarımsal üretim – diğer sektör üretimlerinde olduğu gibi – üretim imkânları eğrisinin⁸ altındadır ve üretim potansiyelinin altında üretim

⁸ Üretim imkânları eğrisi, üretim faktörlerinin miktarı ve teknoloji sabitken bir toplumun üretebileceği ve üretemeyeceği mal demetlerini ayıran bir sınır çizgisidir. Eğrinin altındaki noktalar kaynak tam olarak

yapılmaktadır. Sektörde eksik üretim söz konusudur ve objektif bir vergi politikası ile bu durum düzenlenebilmektedir. Örneğin bir ülkede hasat makinesinin olmadığını ve bu makinenin ithalatının yasak olduğu bir durumda makinenin ithalat yasağı kaldırılır ve vergiden muaf tutulursa hasat daha hızlı gerçekleşecektir (Metin 2007: 24). Sonuç olarak yapılan düzenleme, hem üretim miktarını hem de üretimin verimliliğini etkileyecektir.

2.2.4. Sosyo – Ekonomik Amaç

Tarımsal üretim yapılan araziler sınırlı miktarlarda bulunmaktadır. Özellikle az gelişmiş ülkelerde arazilerin mülkiyeti belirli kişilerin elinde toplanmaktadır. Bu da diğer çiftçilerin üretim yapacak arazilerinin sınırlı olması anlamına gelmektedir. Bu yapının düzenlenmesi için vergilerden yararlanılabilir. Kullanılmayan araziler artan oranlı vergilerle vergilendirilerek, arazi sahiplerinin ya topraklarını kullanmaları ya da elden çıkarmaları sağlanabilir. Böylelikle verimsiz kullanılan topraklar diğer çiftçilerin ellerine geçerek verim ve gelir artışı ile o çiftçilerin de vergi mükellefi olmaları sağlanabilir. Ayrıca artan oranlı vergilerle, geliri yüksek olandan yüksek vergi, düşük gelirliden düşük vergi alınarak vergi adaleti sağlanmış olur (Birinci 2010: 46).

3. TÜRKİYE’DE TARIM SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİNİN TARİHÇESİ

Türkiye’de tarımın vergilendirilmesi dört temel başlık altında ele alınabilir. Bu başlıklar Osmanlı dönemi, 1923 – 1960, 1961 – 1997 arası ve 1997 sonrası dönemleri kapsamaktadır. Sınıflama için belirlenen zaman dilimleri tarım sektöründe vergileme alanında dönüm noktalarını ifade etmektedir. Örneğin Osmanlı dönemi vergileme sistemi ile Cumhuriyet dönemi birbirinden farklıdır. 1960 yılında hem askeri ihtilal hem de 1961 yılında çıkarılan vergi kanunlarının etkisiyle mevzuat önemli ölçüde değişmiş, 1997 yılında çıkarılan 4369 sayılı kanunla birlikte vergileme alanına yenilikler getirilmiştir. Bu sebeple zaman dilimleri değerlendirilmiştir.

kullanılsa dahi üretilmeyecek mal demetlerini göstermektedir. Eğrinin üstü ise kaynakların tam kullanılmadığı ya da kötü kullanıldığı durumda yapılan üretimi göstermektedir (Gümüş, Şişman 2014: 6 – 8).

3.1. Osmanlı Devleti Dönemi

Osmanlı Devleti'nde vergiler şer'i ve örfi vergiler olarak iki ana başlık altında toplanmaktadır. Ancak devletin toplumdaki aldığı vergiler üç ana bölüme ayrılmaktadır (Miroğlu 1990: 178):

- Rüşum- ı Şer' iye⁹ (Haraç, Cizye, Öşür, Zekât)
- Rüşum- ı Örfiye (Çift, İспенç, Arus, Cürüm, Cinayet vb.)
- Avarız- ı Divaniye ve Tekâlif- i Örfiye¹⁰ (Avarız Akçesi, Nüzul Bedeli, Sürsat vb.)

Osmanlı Devletinde şer'i vergiler, esasen devletin mülkü olan arazinin ekilmesi ve araziden elde edilen ürünlerden ya da arazinin otu veya suyu sayesinde yetiştirilen hayvanlardan alınan vergileri ifade etmektedir (Akdağ 1999a: 409). Örfi vergiler ise hükümeti oluşturan kişilerin maaşlarının, reaya tarafından ödenmesidir (Akdağ 1999b: 190). Bu vergiler, devlet yönetiminde esas alınan teamüllere göre salınan ve uygulanan vergilerdir. Avarız vergileri ise padişah emri ve divan kararı ile toplanan olağanüstü vergilerdir. Bu vergiler, İslam hukuku da denilen şeriat hükümlerince tahsil edilmektedirler.

Şer'i vergilerden öşür, İslam hukukuna göre Müslüman olan vatandaşları ilgilendiren ve tarım ürünleri üzerinden alınan bir vergidir. Kelime anlamı olarak onda bir ya da on cüzde bir cüz anlamına gelse de, bazı durumlarda elde edilen ürünlerin onda biri, bazı durumlarda yirmide biri veya kırkta biri ve hatta ikide biri olarak tahsil edilmiştir. Bu tahsilat arazinin verimi, yılda kaç kez ürün verdiğine bağlıydı. Öşür (ya da aşar) vergisi 1925 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Bu vergileri toplayan kişilere "aşır" ismi verilmiştir ve bu kişiler devlet memurudur. İltizam sistemi uygulanmaya başlayana kadar bu vergi klasik bir gelir vergisi konumunda iken daha sonra dağıtım vergisi şeklini almıştır.

Şer'i vergilerden haraç ise öşür ile aynı mantığa sahiptir ancak gayri müslimlerden tahsil edilmiştir. Haraç vergisi harac-ı muvazzaf ve harac-ı mukaseme olarak ikiye ayrılmıştır. Harac-ı muvazzaf üretilen ürünle alakası olmayan arazinin genişliği üzerinden alınan vergilerdi. Harac-ı mukaseme ise gayri müslimlerin ürettikleri tarım ürünleri üzerinden, öşür hesabı ile tahsil edilmiş vergilerdi. Hem öşür hem de haraç safi ürün üzerinden değil, gayrisafi ürün üzerinden alınmıştır.

⁹ Şer'i vergiler anlamına gelmektedir. Rüşum, resm kelimesinin çoğuludur. Resm kelimesi vergi anlamına gelmektedir ve rüşum vergiler demektir. Şer'i kelimesi ise şeriata dayanan anlamına gelmektedir.

¹⁰ Tekâlif, teklif kelimesinin çoğuludur ve teklif, yapılması meşakkatli bir işi emretmek anlamına gelmektedir.

Osmanlı Devleti döneminde tarımsal üretim ve ilişkili unsurlardan tahsil edilen örfi vergiler aşağıda verilmiştir (Taşkın 2013: 58 – 67):

- *Çift Resmi*: Bir çiftçi aileye verilen ve bir öküz ile sürülebilecek miktarda olan topraklar çiftlik olarak adlandırılmıştır. Kişilerin tasarruf ettikleri bu çiftlikler üzerinden ödedikleri vergi çift resmidir. Tasarruf edilen bu toprakların miras yoluyla varis sayısına bölünmesine izin verilmemiştir. En fazla ikiye bölünmesine izin verilmiş ve bu durumda tasarruf sahibi arazi bölünmeden önceki çift resminin yarısını ödemek zorunda bırakılmıştır. Çift resminin tutarı ise bölgeler arası farklılıklar gösterilmekle birlikte, 22 – 60 akçe olarak tahsil edilmiştir.
- *Ağnam Resmi*: Hayvanalar üzerinden alınan bir vergidir. Genel itibari ile ağnam kelimesi, ganem kelimesinin çoğuludur ve koyunlar anlamına gelmektedir. Ancak ağnam resmi koyun, keçi, sığır, at, eşek vb. hayvanlar üzerinden alınmıştır. Devletin hemen hemen bütün bölgelerinde 2 ya da 3 koyuna karşılık 1 akçe olarak tahsil edilmiştir.
- *Canavar Resmi veya Bidat-ı Hinazır*: Kasaplık domuz üzerinden alınan bir vergidir. 2 ya da 3 domuz karşılık 1 akçe olarak tahsil edilmiştir.
- *Selamet Akçesi, Tırtıl Bacı veya Toprakbastı Parası*: Koyun veya keçi sürülerinin derbent, iskele veya geçitlerden geçmeleri dolayısıyla alınmış bir vergidir (Taşkın 2006: 235).
- *Ağnam Bacı, Avâid Resmi veya Ayak Bacı*: Pazara getirilen ve satılan hayvanların alış – satış bedelleri üzerinden tahsil edilmiştir.
- *Resm-i Kevvare, Resm-i Kovan, Resm-i Asel, Resm-i Zenburiye, Öşr-i Petek veya Resm-i Nahl*: Arı ve bal üreticiliğinden alınmış vergilerdir.
- *Resm-i Harir ve Resm-i Gögül*: İpek böcekçiliği üzerinden alınmış ve mahsulün % 10 ile % 50'si gibi oranlarda tahsil edilmiş vergilerdir.
- *Resm-i Çayır*: Hayvanlarını otlaklarda otlatan kişilerden alınmış bir vergidir.

Osmanlı döneminde tarımsal üretim ve ilişkili unsurlardan alınan başka vergiler de olmasına karşın, en önemlileri yukarıda açıklanan vergilerdir. Osmanlı tarımsal vergileme usulleri mevcut vergi sisteminden oldukça farklıdır.

3.2. 1923 – 1960 Dönemi

Cumhuriyet'in ilk yıllarını da kapsayan bu dönemin başında ülke nüfusunun %85'i köylerde yaşamaktadır ve ulusal ekonominin yaklaşık %50'sini tarım sektörü oluşturmaktadır (Türkiye İstatistik Kurumu 2014). Bu nedenle vergileme ağırlıklı olarak tarım sektörüne yönelmiştir ve vergi gelirlerinin önemli bir kısmı tarım sektöründen elde edilmiştir.

Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte 1960 yılına kadar geçen sürede tarım kesiminden alınan vergiler gelir, servet ve objektif yükümlülükler şeklinde üç önemli kategoride incelenebilmektedir. Gelirler üzerinden alınan vergiler olarak Aşar (öşür), Toprak Mahsulleri Vergisi ve Gelir Vergisi; servetler üzerinden alınan vergiler; Arazi Vergisi ve Ağnam Vergisi; objektif yükümlülükler grubuna giren ve baş vergisi niteliğinde olan Yol Vergisi mevcuttur (Önder 1988: 117). Aşar vergisi, 17 Şubat 1925 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. 1926 yılında Kazanç Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Böylelikle vergileme alanında daha modern bir yapıya ulaşılması için ilk reformlar yapılmaya başlanmıştır.

1924 yılında yürürlüğe giren Sayım Vergisi Kanunu ile Ağnam Vergisi'nde geniş ölçüde değişiklikler yapılmış, verginin konusuna büyükbaş hayvanlar da dâhil edilmiştir. Hayvan başına alınan ağnam resmi ile ilgili olarak 1931, 1936 ve 1941 yıllarında çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Ağnam Vergisi özellikle Cumhuriyetin ilk yıllarından 1940'a kadar olan dönemde önemli bir gelir kaynağı olmuştur. 1926 yılında toplam vergi gelirleri içinde % 9,5 gibi bir orana sahip olmuştur. 1937 yılında bu oran % 10,1'e kadar çıkmıştır. 1941 yılından itibaren ise oran zamanla düşerek 1961 yılında % 0,56 olmuştur. 1962 yılında da uygulamadan kaldırılmıştır (Birinci 2010: 49).

1943 yılında, Aşar Vergisinin biraz daha modern hali olan Toprak Mahsulleri Vergisi adı altında yeni bir vergi getirilmiştir. Bu vergi, Aşar vergisinden farklı olarak direkt devlet eliyle toplanmıştır. Bu verginin amacı (Resmi Gazete 1943); "geniş ticari mülk sahiplerinin elinde biriken serveti vergilendirmek ve böylece savaşın getirdiği ekonomik sıkıntıları bertaraf ederek fevkalade milli savunma ihtiyaçlarını karşılamaktır". Bununla birlikte verginin iki temel amacı daha mevcuttur. Bunlardan ilki mali amaçtır ve hazineye gelir sağlamaktır. İkincisi ise sosyal amaçtır ve Varlık Vergisi'ne karşı artan tepkilerin, aynı verginin tarım kesimine uygulanacak muadili ile azaltılmasıdır.

Toprak mahsulleri vergisi, çiftçinin üzerindeki mali yükü ciddi ölçüde arttırmıştır. Çünkü çiftçinin belirlenmiş yüzdelik dilimler içinde yer alan ürününü 452 sayılı Karar¹¹ gereği devlete verme zorunluluğu mevcutken, bu Kanun ile söz konusu zorunluluğun yanı sıra hububat ve bakliyat ürünleri için % 8, diğer ürünler için % 12 nispetindeki mahsulün vergi olarak ödenmesi hüküm altına alınmıştır (Akman, Akman 2011: 83). Toprak Mahsulleri Vergisi, kanunda belirtilen ürünlerden ve belirtilen oranlarda, nakdi olarak değil aynı olarak tahsil edilmiştir (Yavuz 2015: 174), 1949 yılında da yürürlükten kaldırılmıştır.

3.3. 1961 – 1997 Dönemi (4369 Sayılı Kanun Öncesi)

1961 yılı Türkiye’de zirai kazançların vergilendirilmesinde bir dönüm noktası olarak ifade edilmektedir. Bu tarihte, 193 sayılı GVK yürürlüğe girmiştir. GVK’nın 2. maddesinde gelir unsurları sayılmış ve zirai kazançlar da bu gelir unsurları arasında belirtilmiştir. Bu kanun ile birlikte, milli gelir içinde önemli bir paya sahip olan tarımın vergilendirilmesine devam edilmiştir.

4369 sayılı kanun öncesi Türkiye’de zirai kazanç elde eden mükellefler üç yöntem ile vergilendirilmiştir (GVK 1960). Bunlar; küçük çiftçi muaflığı, götürü gider usulü ve gerçek gider usulüdür.

3.3.1. Küçük Çiftçi Muaflığı

GVK’nın 10. maddesine göre; küçük çiftçiler gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Tarımsal kazançların belirlenmesindeki zorluklar, küçük zirai işletmelerin daimi para sıkıntısı, zirai kazançlar haricinde GVK’de sayılan diğer gelir unsurlarında çeşitli muaflık ve istisnaların bulunması, küçük zirai işletmeleri teşvik etmek ve zirai üretimin tabiat şartlarına bağlı olarak yıldan yıla değişmesi sonucu küçük çiftçi muaflığı uygulanmıştır (Güngör 1997). Küçük çiftçi muaflığı, GVK’nın 12. ve 13. maddelerinde yer alan işletme büyüklüğü ölçüsü ve yıllık satış tutarları esas alınarak belirlenmiştir. Bir çiftçinin bu muaflıktan yararlanabilmesi için her iki kritere göre gereken koşulları birlikte sağlaması gerekmektedir. GVK’nın 12. maddesinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçüleri tablo 2.1’de gösterilmektedir.

¹¹ 452 sayılı karar Bakanlar Kurulu’nun 13. 05. 1943 tarihli ve 2/19930 sayılı kararnamesi ile yürürlük kazanmıştır. Bu karar toprak Mahsulleri Vergisinin hesaplanması ve toplanması bakımından uygulamaya yönelik unsurlar içermektedir. Karara 15. 05. 1943 tarihli Resmi Gazetenin 5405. sayfasından ulaşılabilir. Ayrıca daha detaylı bilgi için Milli Korunma Kanunu’na da bakılabilir.

Tablo 2.1 İşletme Büyüklüğü Ölçüleri

Gruplar	İşletme büyüklüğü Ölçüleri
Arazi Üzerinde Yapılan Zirai Faaliyetlerde	
1. Grup	Hububat ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı; taban arazide 600, kıraç arazide 1200 dönüm
2. Grup	Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 300 dönüm
3. Grup	Ayçiçeği ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 600 dönüm
4. Grup	Pamuk ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 300 dönüm
5. Grup	Çeltik ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 200 dönüm
6. Grup	Pancar ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 200 dönüm
7. Grup	Patates, soğan, sarımsak ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 200 dönüm
8. Grup	Çay ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 40 dönüm (Mahsul verebilecek hale gelenler hariç)
9. Grup	Tütün ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 200 dönüm
10. Grup	Sebze ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 200 dönüm
11. Grup	Sera ve çiçekçilik ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 8 dönüm
12. Grup	Kavun ve karpuz ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 300 dönüm
13. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 250 dönüm
14. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 250 dönüm
15. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığında 1500 ağaç
16. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 2500 ağaç
17. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 1250 ağaç
18. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 1000 ağaç
19. Grup	Muz ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 20 dönüm
20. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda 1000 ağaç
21. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne ve şeftalide 1000 ağaç
22. Grup	Diğer meyve ve ürün ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 100 dönüm (yer fıstığı 350 dönüm), (Meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç)
23. Grup	Büyükbaş hayvan sayısı 150 adet (iki yaşından küçük büyükbaş hayvanlar ile iş hayvanları hariç)
24. Grup	Küçükbaş hayvan sayısı 500 adet (bir yaşından küçük küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç)
Arazi Üzerinde Yapılmayan Zirai Faaliyetleri ile Kara ve Su avcılığı	
1. Grup	Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği; a) Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ, kafes vb.) 500 metrekare b) İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb.), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 600 metrekare
2. Grup	Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 metre
3. Grup	Arcılık ziraatinde toplam kovan sayısı 500 adet
4. Grup	İpek böcekçiliği ziraatinde toplam kutu sayısı 500 adet

Kaynak: Mahmut Sayın, “Vergi Kılavuzu 2003”, *Vergi sorunları Dergisi*, Sayı 176 Özel Ek, 2003.

GVK'nın 13. maddesine göre “küçük çiftçi muafliğından yararlanabilmek için zirai mahsullerinin bir takvim yılı içerisindeki satış tutarlarının 864.000.000 TL'yi¹² aşmaması gereklidir” (GİB 2015). Belirlenen işletme büyüklüğü ölçülerini ve satış tutarlarını aşmayanlar ve iki şartı birlikte sağlayanlar, küçük çiftçi sayılmış ve gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Bununla birlikte, ticari veya serbest meslek kazancı dolayısıyla gelir vergisine

¹² Belirtilen rakam 1996 yılı için belirlenmiştir. Daha önceki yıllarda uygulanan satış tutarını için bkz. 95/7593, 95/6300 ve 93/5146 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararları.

tabi olanların; bir adet biçerdövere ya da bu mahiyette bir motorlu araca sahip olanların; ikiden fazla traktöre sahip olanların zirai kazanç elde etmeleri durumunda, işletme büyüklüğü ölçüleri şartını ve satış tutarı şartını birlikte sağlasalar dahi küçük çiftçi muaflığından yararlanamayacakları hüküm altına alınmıştır.

3.3.2. Götürü Gider Usulü

Yıllık kazançları GVK'nin 53. maddesinde belirlenen hasılat tutarının altında olanların vergilendirme usulünün götürü gider olacağı belirlenmiştir. Bu hasılat tutarı 1996 yılı için 1.728.000.000 TL¹³ olarak belirlenmiştir. Bir takvim yılı içinde belirlenen tutarın altında kazanç elde edenler, götürü gider usulüne göre vergilendirilmiştir. Götürü gider usulü; hasılattan emsal götürü giderin indirilmesi ve hasılattan gerçek giderin indirilmesi şeklinde iki farklı yöntem şeklinde uygulanmıştır.

3.3.2.1. Hasılattan Emsal Götürü Giderin İndirilmesi

Bu yöntemde, vergi dairesi çiftçinin gelir elde ederken yaptığı masraf için bir oran belirler. Toplam hasılattan bu oranı gider olarak düştükten sonra kalan tutar üzerinden çiftçinin kendisi için ödemiş olduğu Bağ-Kur primi düşülür ve matraha vergi dilimine denk gelen vergi oranı uygulanır ve son olarak stopaj yoluyla ödenen vergi¹⁴ düşülür ve ödenecek olan vergi tespit edilir. Ayrıca zirai faaliyette kullanılan bina ve arazilerle ilgili (varsa) kiralar, resim ve harçlarla, işletme için alınan ve işletmeye harcanan paraların borç faizleri indirilir. Yukarıda bahsedilen ve vergi idaresince belirlenen bu emsal götürü oranı, büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı için % 80, bitkisel ürünler ile tarım araç ve gereçleri ile başka çiftçiler için yapılan işler karşılığında elde edilen ücretler için % 70'tir. Hasılattan emsal götürü giderin indirilmesi örnek 1 ile açıklanmıştır.

¹³ Daha önceki yıllarda belirlenen hasılat hadleri için; 95/7593, 94/6300, 93/5146, 92/3892, 91/2569, 89/14258 sayılı bakanlar kurulu kararları ve 3689 sayılı kanun bkz.

¹⁴ Çiftçiler vergi tevkifatı yapmak zorunda olan kişi veya kurumlara satış yaptıklarında bu kişi ve kurumlar müstahsil makbuzu ismi verilen bir makbuz düzenlemek zorundadırlar. Bu makbuzda satış bedeli üzerinden ürünün durumuna göre bir kesinti yapılır. Kesinti oranları bitkisel ürünlerde Ticaret Borsasına tescil edilmeden % 4, tescil edilerek %2; hayvansal ürünlerde Ticaret Borsasına tescil edilmeden %2, tescil edilerek %1; Orman İdaresine karşı yapılan hizmetler için %2, diğer hizmetler için %4 ve son olarak çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve ürün ödemeleri için %0 olarak belirlenmiştir. Daha sonra %10 oranında fon payı kesilir ve kalan tutar çiftçiye ödenir.

ÖRNEK 1:

Çiftçi Bay (A), 1996 yılında borsaya tescil ettirilerek 800.000.000 TL tutarında buğday, borsaya tescil edilmeden 300.000.000 TL tutarında büyükbaş ve küçükbaş hayvan ve bunlardan elde ettiği ürünleri satmış; biçerdöveri ile çiftçi Bay (B)'nin buğdaylarını biçmiş ve 100.000.000 TL gelir elde etmiştir. Çiftçi bütün satışlarını tek seferde yapmıştır. Satışlar esnasında müstahsil makbuzu düzenlenmiş ve stopajlar kesilmiştir. Ayrıca çiftçi, hayvanlarını barındırdığı binaya yıllık 100.000.000 TL kira ödemiş ve tohum almak için daha önceden çektiği 200.000.000 TL tutarındaki kredi için 1996 yılında toplam 40.000.000 TL faiz ödemiştir. Kendisi için de 1.000.000 TL Bağ-Kur primi ödemiştir. Bu durumda Bay (A)'nın ödeyeceği vergi şöyle hesaplanır:

Gayri Safi Hâsıla= 1.200.000.000 TL (800.000.000 TL + 300.000.000 TL+100.000.000 TL)

Gayri Safi Hâsıla 1996 yılı için belirlenen haddin (1.728.000.000 TL) altında olduğu için götürü gider usulü uygulanacaktır. Hem hayvansal hem bitkisel hem de diğer zirai faaliyet kapsamında kazanç elde edildiğinden hesaplamalar ayrı ayrı yapılacaktır.

Öncelikle kesilen stopaj miktarları hesaplanacaktır.

a) Bitkisel Üretim = 800.000.000 TL

Stopaj Miktarı= 16.000.000 TL (Borsaya tescil edildiği için % 2) (1)

b) Hayvansal Üretim = 300.000.000 TL

Stopaj Miktarı = 6.000.000 TL (Borsaya tescil edilmediği için % 2) (2)

c) Diğer Zirai Faaliyet = 100.000.000 TL

Stopaj Miktarı = 4.000.000 TL (Stopaj miktarı % 4) (3)

d) Toplam Stopaj Miktarı = 26.000.000 TL (16.000.000+ 6.000.000+4.000.000) (4)

Ardından kazançlara kanunda belirtilen % 80 ve % 70'lik emsal götürü oranları uygulanacaktır.

e) Bitkisel üretim ve diğer zirai faaliyet = 900.000.000 TL (800.000.000+100.000.000)

İndirim Sonrası Hasılat = 270.000.000 TL (900.000.000-(900.000.000 * 0,70)) (5)

f) Hayvansal Üretim = 300.000.000 TL

İndirim Sonrası Hasılat = 60.000.000 TL (300.000.000-(300.000.000 * 0,80)) (6)

Ayrıca Bay (A) kendisi için 1.000.000 TL Bağ – Kur primi ve 40.000.000 TL borç faizi ödemiştir. Bu giderlerin de hasıllattan düşülmesi için 5 ve 6 numaralı eşitlikler toplanacak ve ardından bu giderler düşülecektir.

$$\begin{aligned}
 \text{g) Götürü Gider İndirimi Sonrası Hasılat} &= 330.000.000 \text{ TL} \\
 \text{Bağ – Kur Primi} &= - 1.000.000 \text{ TL} \\
 \text{Borç Faizi} &= - 40.000.000 \text{ TL} \\
 \text{Vergiye Tabi Matrah} &= 289.000.000 \text{ TL } (330.000.000 - (40.000.000 + 1.000.000)) \text{ (7)}
 \end{aligned}$$

Vergiye Tabi matrahın 1997 yılı gelir vergisi tarifesinde¹⁵ isabet eden vergi dilimi ve vergi oranına göre gelir vergisi hesaplanacak, ardından ise stopajlar yoluyla ödenen vergiler düşülecektir.

$$\begin{aligned}
 \text{h) Vergiye Tabi Matrah} &= 289.000.000 \text{ TL} \\
 \text{Gelir Vergisi Oranı} &= \%25^{16} \\
 \text{Ödenmiş Stopaj Toplamı} &= 26.000.000 \text{ TL } (16.000.000 + 6.000.000 + 4.000.000) \\
 \text{Ödenecek Vergi} &= 46.250.000 \text{ TL } ((289.000.000 * 0,25) - 26.000.000) \text{ (8)}
 \end{aligned}$$

Yukarıda açıklanan yöntem, çiftçi açısından gerçek gider usulüne göre daha kolay ve daha avantajlıdır. Çiftçiyi gider belgelerini saklama ödevinden kurtarır. Uygulama çiftçiler için mali açıdan oldukça avantajlıdır.

3.3.2.2. Gerçek Götürü Giderin Hasıllattan İndirilmesi

Bu yöntemde tarımsal kazancın tespiti, mükellefler tarafından beyan edilen hasıllattan yine mükellefler tarafından beyan edilen ve belgelendirilen giderlerin düşülmesi sonucu gerçekleştirilmektedir. Bu yöntemin gerçek usulde vergilendirmeden temel farkı, mükelleflerin bu yöntemde defter tutma yükümlülüklerinin olmamasıdır. Uygulamada bu yöntem çok az çiftçi tarafından tercih edilmiştir. Genellikle emsal götürü gider yöntemi tercih edilmiştir. Çünkü emsal götürü gider uygulamasında çiftçi gelirinin % 70 ile % 80'ini gider olarak düşebilme olanağına sahiptir. Çiftçilerin, ekim ve hasılat dönemlerinde belgeli giderleri fazla olmakla birlikte hem diğer aylarda hem de yılın genelinde % 70 oranında bir gider yapma ve bunları belgeleme olanağı genellikle bulunmamaktadır. Bu durumda emsal

¹⁵Bkz. <http://www.yaklasim.com/BookList.aspx?AnnouncementId=2800&AnnouncementCategoryId=8&_> (07. 07. 2015)

¹⁶ 1997 yılı gelir vergisi tarifesine göre ilk 500.000.000 TL için vergi oranı %25 olarak belirlenmiştir.

götürü gider usulü çiftçi açısından daha avantajlı olduğu için daha fazla tercih edilmiştir. Gerçek götürü gider yöntemi örnek 2 ile açıklanmıştır.

ÖRNEK 2:

Çiftçi Bayan (B)'nin 1996 yılında bitkisel ve hayvansal üretimleri (%40 bitkisel, %60 hayvansal üretim) üzerinden elde ettiği hasılat 1.000.000.000 TL'dir. Bayan (B) bütün ürünlerini borsaya tescil ederek satmıştır. Toplamda 14.000.000 TL stopaj ve kendisi için 1.000.000 TL Bağ – Kur primi ödemiştir. Bayan (B)'nin belgeli gerçek giderleri dökümü aşağıdaki gibidir:

İşletme ile ilgili ilaç, yem ve gübre giderleri	= 120.000.000 TL
Motorin giderleri	= 400.000.000 TL
Makine bakım ve onarım giderleri	= 100.000.000 TL
İşçilere verilen ücret ve sigorta primleri	= 60.000.000 TL
Diğer giderler	= 100.000.000 TL
Toplam giderler	= 780.000.000 TL (1)

Öncelikle gayri safi hasılatтан gerçek gider toplamını çıkararak safi hasılat (kâr) bulunur:

Gayri Safi Hasılat	= 1.000.000.000 TL
Toplam Giderler	= (-)780.000.000 TL
Safi Hasılat	= 220.000.000 TL (2)

Vergiye tabi matraha ulaşmak için safi hasılatтан Bağ – Kur primini çıkarılır.

Safi Hasılat	= 220.000.000 TL
Bağ – Kur Primi	= (-) 1.000.000 TL
Vergiye Tabi Matrah	= 219.000.000 TL (3)

Gelir vergisini hesaplamak için 1997 yılı vergi tarifesine göre 219.000.000 TL'nin isabet ettiği vergi dilimi ve vergi oranı esas alınacaktır:

Hesaplanan Gelir Vergisi = 54.750.000 TL (219.000.000 * 0,25)

Ödenecek gelir vergisine ulaşmak için hesaplana gelir vergisi tutarından daha önceden stopaj yöntemi ile ödenmiş olan vergi miktarı mahsup edilecektir:

Hesaplanan Gelir Vergisi	= 54.750.000 TL
Önceden Stopaj Yoluyla Ödenen Vergi	=(-)14.000.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	= 30.750.000 TL

3.3.3. Gerçek Usul

Çiftçilerin yıllık alış ve satış tutarları GVK'da belirtilen tutarların üzerinde olduğunda (1.728.000.000 TL) çiftçi gerçek usul yöntemine göre vergilendirilmektedir. Bu usulde çiftçiler, zirai işletme hesabı esasına göre ya da bilanço hesabı esasına göre defter tutabilirler.

3.3.3.1. Bilanço Esası

Bu esasta tarımsal kazanç, tarımsal işletmenin öz sermayesinin hesap dönemi başında ve hesap dönemi sonundaki bilançolar esas alınarak, oluşturulan müspet farktır. Elde edilen bu fark vergi matrahını oluşturmaktadır (GVK 1960). Bu yönteme göre vergilendirilmek istenen çiftçiler:

- Yevmiye Defteri
- Büyük Defter
- Envanter ve Bilanço Defteri
- Günlük Kasa Defteri tutmak zorundadırlar.

Bu esasa göre vergilendirilmek isteyen gerçek kişiler yıllık kazançları için Gelir Vergisi Beyannamesi vermek zorundadır. Çiftçiler bu beyanname ile birlikte kar – zarar tablosu, dönem başı ve dönem sonu bilançolarını, müstahsil makbuzlarını vermek zorundadır. Bilanço esası örnek 3 ile açıklanmıştır.

ÖRNEK 3:

Çiftçi Bay (C)'nin zirai işletmesinin 1996 yılı için kapanış bilançosu öz sermayesi 310.000.000.000 TL ve aynı yıl açılış bilançosu öz sermayesi ise 273.000.000.000 TL'dir. Bay (C) 1996 yılı içerisinde toplamda 260.000.000 TL stopaj yoluyla gelir vergisi ödemiştir. Bu durumda çiftçinin ödeyeceği vergi şöyle hesaplanacaktır:

Kapanış Bilançosunda Öz Sermaye	= 310.000.000.000 TL
Açılış Bilançosunda Öz Sermaye	= 273.000.000.000 TL
1996 Yılı Kazancı	= 37.000.000.000 TL

Elde edilen kazançta 1997 yılı vergi tarifesi uygulanacaktır ve hesaplanan vergiden stopaj yoluyla ödenen vergi mahsup edilerek ödenecek vergi bulunacaktır.

1997 yılı vergi tarifesine göre ilk 16.000.000.000 TL için 7.225.000.000 TL ve fazlası için %55'tir. Bu durumda:

İlk 16.000.000.000 TL için	=	7.225.000.000 TL
Geriye Kalan 21.000.000.000 * %55	=	11.550.000.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	=	18.775.000.000 TL

Stopaj yoluyla ödenen vergi miktarı hesaplanan vergiden mahsup edilerek ödenecek gelir vergisine ulaşılacaktır.

Hesaplanan Gelir Vergisi	=	18.775.000.000 TL
Ödenen Stopaj Miktarı	=	(-)260.000.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	=	18.515.000.000 TL

3.3.3.2. Zirai İşletme Hesabı Esası

Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, bir hesap dönemi içerisinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır¹⁷. Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde, hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla eklenmektedir (GVK 1960: m. 55). Zirai işletme hesabı esasına göre hasılat şu unsurlardan oluşmaktadır (GVK 1960: m. 56)¹⁸:

- Önceki yıllardan devredilenler de dâhil olmak üzere üretilen, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (primler, risturnlar¹⁹ ve benzerleri dâhil);
- Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller;
- Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri;

¹⁷ 2361 sayılı kanununun 39. maddesiyle değişen fıkra.

¹⁸ 202 sayılı kanununun 25. maddesiyle değişen madde.

¹⁹ Risturn kooperatiflerde, dönem sonu elde edilen kârın ortaklara dağıtılan kısmıdır. Bu dağıtımın amacı ortakların birbirlerinin üzerinden haksız kazanç elde etmelerini engellemektir (TDK Türkçe Sözlük).

- Mahsullerin idrakinden önce veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları;
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'nın 328. maddesine göre hesaplanan hasılat;
- Zirai mahsullerin, üretim vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedeli hasılat sayılacaktır.
- Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir tüketim maddesi veya üretim vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır²⁰.
- İşletmede üretilip de tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedeli hasılat sayılır; bu hasılatın sene sonunda bir kalemde yazılması gerekir²¹.

Zirai işletme hesabı esasına göre giderler ise şu unsurlardan oluşmaktadır (GVK 1960: m. 57)²²:

- İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler;
- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri;
- İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler;
- İşçilerin yemek, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;
- Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vb.) ve tamir giderleri;
- VUK'ya göre ayrılan amortismanlar²³;
- Kira ve ücret karşılığı kullanılan üretim araçları için yapılan ödemeler;

²⁰ 2361 sayılı Kanununun 40. maddesiyle değişen fıkra.

²¹ 2361 sayılı Kanununun 40. maddesiyle kaldırılan fıkra.

²² 202 sayılı Kanununun 26. maddesiyle değişen madde.

²³ 2361 sayılı Kanununun 4. maddesiyle değişen bent.

- Zirai kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi için yapılan genel giderler;
 - İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri;
 - İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar;
 - İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektiği süreye maksur²⁴ olmak üzere);
 - İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri;
 - Genel mahiyetteki diğer giderler;
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'nın 328'inci maddesine göre hesaplanan zararlar;
- İşletmeye dâhil olup, aynı zamanda kişisel veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı²⁵.
- İşletmede üretilen tohum, yem ve diğer suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri gider yazılır (bu giderlerin sene sonunda bir kalemde yazılması uygundur).

Bu usulde çiftçiler, çiftçi işletme defteri tutmakla yükümlüdürler. Çiftçiler beyanname verirken işletme hesap özeti tablosu da düzenleyerek, anılan tabloyu beyannameye ekleyip vermek zorundadır. Zirai işletme hesabı esasına göre vergilendirilme örnek 4 ile açıklanmıştır.

ÖRNEK 4:

Çiftçi Bayan (D) 1996 yılı içerisinde toplam 7.000.000.000 TL zirai hasılat elde etmiş ve kanunen kabul edilen toplam 4.200.000.000 TL gider yapmıştır ve dönem içinde kendisinde 200.000.000 TL tevkifat yapılmıştır. Çiftçi Bayan (D)'nin vergi beyanamesi şöyle hesaplanacaktır:

Hesap Dönemi Hasılat Toplamı	= 7.000.000.000 TL
Hesap Dönemi Gider Toplamı (-)	= 4.200.000.000 TL

²⁴ Maksur, Türk Dil Kurumu tarafından “kısaltılmış”, “kasılmış”, “alıkonulmuş”, “bir şeye ayrılmış”, “elinde ve ihtiyarında olmadan” şeklinde tanımlanmakla birlikte burada “bir şeye ayrılmak” manasında kullanılmıştır.

²⁵ 3239 sayılı Kanunun 52. maddesiyle değişen bent.

Dönem Kârı (Brüt) = 2.800.000.000 TL

Dönem kârından Bağ – Kur primleri ve diğer kanunen kabul edilen giderler düşürülerek matraha ulaşılır. Bu matraha vergi tarifesi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiye ulaşılır ve tevkif yoluyla ödenen vergiler mahsup edilerek ödenecek gelir vergisine ulaşılacaktır.

1997 yılı vergi tarifesine göre 2.000.000.000 TL için 625.000.000 TL ve geriye kalan 800.000.000 TL için % 40 olarak hesaplanacaktır.

İlk 2.000.000.000 TL için = 625.000.000 TL

Kalan için 800.000.000 * 0,40 = 320.000.000 TL

Hesaplanan Gelir Vergisi = 945.000.000 TL

Önceden Tevkif Yoluyla Ödenen Vergi = (-)200.000.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi = 745.000.000 TL

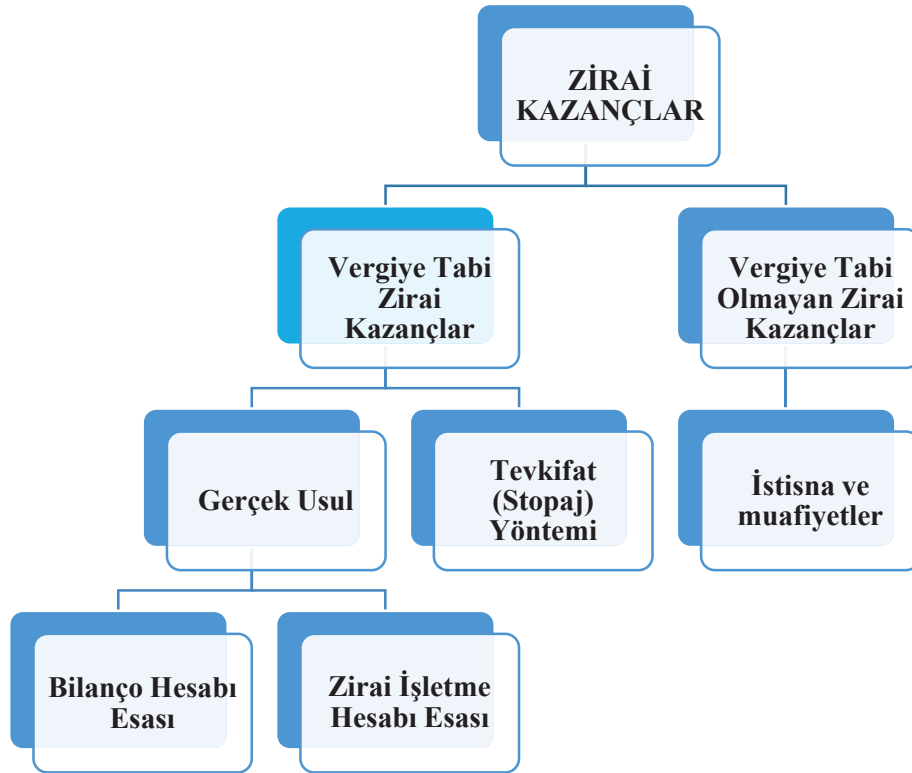
4. TARIM KESİMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE MEVCUT DURUM (4369 SAYILI KANUN SONRASI)

1997 yılında çıkarılan ve 1998 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı kanunla birlikte zirai kazancın vergilendirilme usulleri ve yönetmeleri değişmiştir. Bu kanun yürürlüğe girmeden önce zirai kazancın vergilendirilmesinde işletme büyüklüğü ölçüleri ve yıllık hasılat tutarları baz alınmıştır. GVK 12. ve 13. maddelerinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini ve yıllık hasılat tutarlarını aşmayanlar küçük çiftçi sayılmış ve gelir vergisinden (zirai kazançları için) muaf tutulmuşlardır. Bu ölçüleri aşmasına karşın GVK'nin 53. maddesinde yazan istisna haddini aşmayanlar götürü usul (gerçek götürü veya emsal götürü usulünü seçmek çiftçilerin tercihine bırakılmıştır), aşanlar ise gerçek usulde vergilendirilmiştir. 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikten sonra ise çiftçiler artık ya stopaj usulü ya da gerçek usulde vergilendirilmeye tabi olacaklardır. GVK'nin 54. maddesinde sayılan zirai işletme ölçütlerini aşanlar gerçek usulde aşmayanlar ise stopaj yöntemi ile vergilendirileceklerdir. Belirlenen işletme büyüklüğü ölçüleri arasında yıllık hasılat miktarı yer almadığı için artık yıllık hasılat miktarı vergilemede bir esas olarak kabul edilmemektedir. Kanun gerekçesinde, yapılan değişikliklerin beş temel ilke esas alınarak gerçekleştirildiği ifade edilmiştir. Bu ilkeler; vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, vergi sisteminin daha basit ve açık hale getirilmesi, vergi adaletinin sağlanması ve ekonomik uyumdur (4369 Sayılı Kanun, 1998). Hasılatın işletme büyüklüğü ölçüsü sayılmaması özelinde ise en temel neden

olarak, çiftçilerin yaptıkları satışlarda müstahsil makbuzu almamaları ve dolayısıyla oluşan kayıt dışılığı azaltmaktır.

Yeni vergilendirme yöntemi ile birlikte GVK'nin 54. maddesinde yazılı ölçütleri aşmayan çiftçiler yine aynı kanununun 94. maddesi hükmü gereği tevkifat yöntemi ile aşanlar ise gerçek usulde vergilendirilecektir. Güncel mevzuata göre zirai kazançların vergilendirilmesini en kısa haliyle şekil 2.1 yardımıyla ifade edebiliriz:

Şekil 2.1. Zirai Kazançların Vergilendirilme Yöntemleri



4.1. Zirai Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi

GVK m. 54'te yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini ve motorlu araç ölçülerini aşan çiftçiler, gerçek usulde vergilendirilirler. Anılan maddede gerçek usulde vergilendirilecek çiftçiler hakkında şu esaslara yer verilmiştir:

- Ziraat gruplarına göre belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan,
- Bir biçerdövere ya da bu mahiyetteki bir araca sahip olan,
- On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan,

- Ziraat gruplarının birkaç tanesini içine alan faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüklerinde bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşan,
- Kendi işletmesi ve dâhil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendi işletmesinin ve ortaklıklardaki paylarının toplamı işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan,
- Kendi isteği ile gerçek usulde vergilendirilmek isteyen çiftçiler, gerçek usulde vergilendirilirler.

4369 sayılı kanun ile birlikte işletme büyüklüğü ölçüleri de değişmiştir. Yeni ölçülerde azalma dikkate çarpmazken bazı üretim hadleri iki katına kadar artırılmıştır. Gerçek usulde vergilendirilme esasları arasında yer alan güncel işletme büyüklüğü ölçüleri Tablo 2.2’de verilmiştir.

Tablo 2.2 İşletme Büyüklüğü Ölçüleri

Gruplar	İşletme büyüklüğü Ölçüleri
Arazi Üzerinde Yapılan Zirai Faaliyetlerde	
1. Grup	Hububat ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı; taban arazide 900, kıraç arazide 1700 dönüm
2. Grup	Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 1000 dönüm
3. Grup	Ayçiçeği ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 950 dönüm
4. Grup	Pamuk ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 400 dönüm
5. Grup	Çeltik ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 300 dönüm
6. Grup	Pancar ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 300 dönüm
7. Grup	Patates, soğan, sarımsak ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 200 dönüm
8. Grup	Çay ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 150 dönüm (Mahsul verebilecek hale gelenler hariç)
9. Grup	Tütün ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 200 dönüm
10. Grup	Sebze ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 200 dönüm
11. Grup	Sera ve çiçekçilik ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 8 dönüm
12. Grup	Kavun ve karpuz ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 300 dönüm
13. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 250 dönüm
14. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm 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 zeytinliklerde 1500 ağaç
18. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 2000 ağaç
19. Grup	Muz ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 30 dönüm
20. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda 2000 ağaç
21. Grup	Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne ve şeftalide 2000 ağaç
22. Grup	Diğer meyve ve ürün ziraatinde ekili arazinin yüz ölçüm toplamı 100 dönüm (yer fıstığı 350 dönüm), (Meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç)
23. Grup	Büyükbaş hayvan sayısı 150 adet (iki yaşından küçük büyükbaş hayvanlar ile iş hayvanları hariç)
24. Grup	Küçükbaş hayvan sayısı 750 adet (bir yaşından küçük küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç)
Arazi Üzerinde Yapılmayan Zirai Faaliyetleri ile Kara ve Su avcılığı	
1. Grup	Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği; a) Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ, kafes vb.) 750 metrekare b) İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb.), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 900 metrekare
2. Grup	Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 metre
3. Grup	Aricılık ziraatinde toplam kovan sayısı 500 adet
4. Grup	İpek böcekçiliği ziraatinde toplam kutu sayısı 500 adet

Kaynak: 1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 54. madde.

İşletme büyüklüğü ölçüleri haricinde, bir biçerdövere veya bu mahiyette bir motorlu araca sahip olanlar ile on yaşından küçük ikiden fazla traktöre sahip olanlar da gerçek usulde vergilendirilirler. GVK'nin 53. maddesine göre, gerçek usulde dikkate alınacak işletme büyüklüğü ölçülerine ilişkin uygulama esasları yer almaktadır. Bu esaslara göre:

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

- Ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmede olması veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde olması bu durumu değiştirmez. Örneğin iki kişinin eşit paylara sahip olarak 1.000 dönüm ekili arazide ayçiçeği yetiştirdiği varsayılırsa; (1999 yılından itibaren kabul edilen işletme büyüklüğü ölçülerine göre ayçiçeği ziraatında sınır 950 dönümdür.) Ortaklar ayrı ayrı sınırın altında kalsalar da toplu olarak işletmeleri sınırı aştığından gerçek usulde vergilendirileceklerdir.
- GVK'nin 52. maddesinde yazılı türde işletmelerde, işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle dikkate alınır. Örneğin Çiftçi Bay (F)'nin iki ayrı köyde bitişik arazilerininin toplam yüzölçümü 1.000 dönümdür. Bunun 300 dönümünde kendisi geriye kalan 700 dönümünde ise Çiftçi Bayan (G) ile ortak susam ekimi yapmaktadır. Burada işletme büyüklüğü ölçüsü hesaplanırken, Çiftçi Bay (F)'nin tek başına ekim yaptığı arazi miktarı ile Çiftçi Bayan (G) ile ortak ekim yapılan arazi miktarı birlikte dikkate alınacaktır. Bu durumda Çiftçi Bay (F) gerçek usulde, Bayan (G) ise stopaj yöntemi ile vergilendirilecektir.
- Birden fazla işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunan kişilerin işletme büyüklüğü ölçüleri hesaplanırken ortaklık payları toplamı esas alınacaktır. Örneğin Çiftçi Bay (H) ayrı ayrı olarak Çiftçi Bay (I) ile 2.000 kök meyve verebilecek hale gelmiş kayısı ağacının % 70'ine ve Çiftçi Bayan (İ) ile 1.900 kök meyve verebilecek hale gelmiş kayısı ağacının % 40'ına ortak olarak kayısı ziraatı yapmaktadır. Bu durumda Bay (H)'nin payına birinci ortaklıktan 1.400 ağaç ve ikinci ortaklıktan 760 ağaç düşmektedir. Toplamda 2.160 ağaç ile Bay (H) gerçek usulde vergilendirilecektir. Burada yine GVK 53. madde hükümlerine göre; Bay (I) gerçek usulde, Bayan (İ) ise stopaj yöntemi ile vergilendirilecektir.
- GVK'nın 54. maddesinde yazılı zirai faaliyetlerden birkaç tanesinin birlikte yapılması durumunda, iki veya daha fazla zirai faaliyet kendisi için belirlenen ölçünün yarısını aştığında vergilendirme gerçek usulde yapılır. Örneğin Çiftçi Bay (K); meyve verebilecek hale gelmiş 2.000 kök zeytin, meyve verebilecek hale gelmiş 800 kök narenciye ağacına sahiptir ve bunun yanında 170 dönüm arazide karpuz ekmiştir. Burada Bay (K) zirai faaliyet gruplarından karpuz ve narenciye ekiminde belirtilen sınırların yarısını aştığından elde ettiği tüm zirai kazançlar gerçek usulde vergilendirilecektir.

- Hem kendi işletmesi hem de ortak olduğu işletmeler ayrı ayrı ölçülerin altında kalan çiftçiler kendi payları toplamı²⁶ ölçüyü aşması durumunda gerçek usulde vergilendirilirler. Örneğin Çiftçi Bay (L), Bayan (M) ile yarı yarıya ortak olarak 170 dönüm arazide tütün ziraatı ve Bay (N) ile % 70 ortak olarak 180 dönüm arazide tütün ziraatı yapmaktadır. Bay (L)'nin birinci ortaklıktan payına 85 dönüm ve ikinci ortaklıktan ise payına 126 dönüm düşmektedir. Toplamda ölçü aşıldığından vergilendirme gerçek usulde gerçekleşecektir.

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, zirai işletme hesabı esaslı veya bilanço hesabına göre defter tutmak, beyanname vermek, alış ve satışları için belge almak, vermek ve bu belgeleri saklamak zorundadırlar. Bilanço esaslı, ticari kazançlarda olduğu gibi zirai kazançlarda da zorunlu değildir. GVK'nın 59. maddesi ile çiftçilerin seçmiş oldukları defter tutma usullerini yazılı ile vergi dairesine bildirmek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. 219 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre, ortakların ve ortaklıkların belirlenen işletme büyüklüğü ölçülerini aşması durumunda ortaklığın kazancı defter tutmak suretiyle belirlenecektir. Bu durumda, ortaklığın gerçek usulde vergilendirilecek ortağı beyanname vermek suretiyle kazancını beyan edecek, ortaklığa yapılan ödemelerden kesilen vergiden payına isabet eden kısmını da hesaplanan gelir vergisinden mahsup edecektir. Gerçek usulde vergilendirilmeyecek olan ortak ise beyanname vermeyecek, ortaklığa yapılan ödemelerde kesilen vergiden payına isabet eden kısım bunların nihai vergisi olacaktır.

VUK'nın 257. maddesine göre gerçek usulde verilecek çiftçiler yapacakları tahsilat ve ödemeleri 7.000 TL'yi (2016 yılı için) aşarsa, bu ödemelerini banka, benzeri finans kurumları ya da posta idareleri aracılığıyla yapmak, bunlar tarafından verilen belgeleri saklamak ve istenildiğinde ibraz etmek durumundadırlar. Bu ödemelerini belirtilen şekilde yapmayanlara yine aynı madde hükmüncü % 5²⁷ özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu madde hükmünden muafırlar. Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, GV Beyannamesi, KDV Beyannamesi ve Muhtasar Beyanname

²⁶ Ortak olunan işletmeler aynı zirai faaliyeti gerçekleştiriyorsa paylar toplanır ve zirai faaliyet ölçüsünün aşılmadığına bakılır. Eğer ortak olunan işletmelerin zirai faaliyetleri farklı ise bu durumda kendi paylarına düşen bölümün ilgili faaliyet ölçüsünün yarısını aşmış olmadığına bakılır. İlgili faaliyetlerin faaliyet ölçüsü iki veya daha fazla faaliyette aşıyorsa gerçek usulde, aşılmıyorsa stopaj yöntemi ile vergilendirme gerçekleştirilir (GVK 1960).

²⁷ Bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezası (sadece anılan usulsüzlük için) 1.060.000 TL'yi geçemez.

düzenlemek zorundadırlar. Hangi usulde defter tutarlarsa tutsunlar gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, geçici beyanname vermez ve geçici vergi ödemezler.

4.1.1. Bilanço Esası

Çiftçiler, bilanço esasına göre defter tutmak istediklerinde bu durumu dilekçe ile vergi dairesine bildirerek, yeni hesap döneminden itibaren, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihlerinden itibaren bilanço esasına göre vergilendirilirler ve bu esasa göre defter tutarlar. Bu esası kabul edenler en az iki yıl bu esasta kalmak zorundadırlar (GVK m. 59). VUK'nın 213. maddesine göre gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerden bilanço esasını tercih edenlerin tutması zorunlu defterler aşağıdaki gibidir²⁸:

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

GVK'ya göre bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere GVK 56, 57 ve 58. maddeler de göz önüne alınarak ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanır. Çiftçinin zirai işletmesindeki dönem başı öz sermaye ile dönem sonu öz sermayesi arasındaki müspet fark dönem kârını verir ve bu durum aynı zamanda Gelir Vergisi matrahını da oluşturmaktadır. Bilanço esasına göre defter tutan çiftçiler, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden yaptıkları alımları dolayısıyla müstahsil makbuzu düzenlemek zorundadırlar. Zirai ürün satışları nedeniyle fatura düzenlemek ve bu faturalarda KDV ve GV stopajı yapmak zorundadırlar. Bu faturalar tarih ve sıralarına göre önce yevmiye defterine, ardından ise defter-i kebirde kaydedilir. Her ay sonunda defter-i kebirde yer alan 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı'nın borç ve alacak toplamı bulunur. Burada yer alan stopajlar için her ay muhtasar beyanname düzenlenir. Yine defter-i kebirde yer alan 190 Devreden KDV, 191 İndirilecek KDV ve 391 Hesaplanan KDV hesaplarının borç ve alacakları toplanır. Ödenecek ya da devredecek KDV olup olmadığı tespit edilerek KDV beyannamesi düzenlenir. Düzenlenen muhtasar beyanname ertesi ayın 23. günü akşamına, KDV beyannamesi ise 24. günü akşamına kadar beyan edilir ve her ikisi de aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödenir. Bir takvim yılı içinde elde edilen gelirler ise GV beyannamesi düzenlenerek ertesi yılın Mart ayının 25. günü akşamına kadar beyan edilir.

²⁸ Bilanço esasına göre defter tutan çiftçilerin artık kasa defteri tutması zorunlu değildir.

4.1.2. Zirai İşletme Hesabı Esası

GVK'nın 55. maddesine göre, zirai işletme hesabına göre zirai kazanç; hesap dönemi içinde para olarak tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet fark olarak kabul etmektedir. Zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler Zirai İşletme Defteri (Çiftçi İşletme Defteri) tutmak zorundadır (VUK m. 213). GVK'nın 56. maddesine göre zirai işletme hesabına göre hasılat sayılan unsurlar aşağıdaki gibidir:

- Bir önceki yıldan devreden ürün stoku da dâhil olmak üzere satılan her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri,
- Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller,
- Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri,
- Mahsullerin hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde elde edilen hasılat.

GVK'nın 57. maddesine göre zirai işletme hesabına göre gider sayılan unsurlar aşağıdaki gibidir:

- İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç vb. maddelerin temini için yapılan giderler,
- Satılmak üzere satın alınan hayvanların zirai mahsullerin bedelleri,
- İşletmelerde çalıştırılanlara hizmetleri karşılığında yapılan ücret, prim gibi ödemeler,
- İşçilerin yemek, tedavi ilaç giderleri ve sigorta primleri,
- Zirai tesisat, makine, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan yakıt, yağ, elektrik giderleri ve tamir giderleri,
- VUK'ya göre ayrılan amortismanlar,
- Kira giderleri,
- İşletme için alınan borç paralarının faizleri,
- İşletme ile ilgili ödenen aynı vergi, resim ve harçlar,
- İşletme ile ilgili seyahat ve ikamet giderleri,

- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde ortaya çıkan zararlar,
- İşletmeye dahil olup, aynı zamanda ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortisman giderlerinin tamamı ve taşıtın giderlerinin yarısı gider olarak kaydedilir.

4.2. Zirai Kazançların Tevkifat Yöntemi ile Vergilendirilmesi

Zirai mahsullerin ve zirai faaliyet çerçevesinde yapılan hizmetlerin çiftçilerden vergi sorumlularınca alınması halinde, vergi sorumlularınca alış bedelleri üzerinden stopaj yapılması gerekmektedir (Arslan 2007: 65). Stopaj yapmaya yetkili olanlar; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, yatırım fonu yönetenler, gerçek usule tabi ticaret, serbest meslek erbabı ve çiftçilerdir (GVK m. 94). Yine GVK m. 94/11 ile zirai ürünlerden yapılacak kesinti miktarları belirtilmiştir. GVK 94. maddeye göre çiftçilerden satılan alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

1. Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara su avcılığı mahsulleri için;
 - a. Ticaret borsasına tescil edilerek % 1
 - b. Ticaret borsasına tescil edilmeden % 2
2. Bitkisel ve diğer zirai ürünler için;
 - a. Ticaret borsasına tescil edilerek % 2
 - b. Ticaret borsasına tescil edilmeden % 4
3. Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için;
 - a. Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması vb. hizmetler için % 2
 - b. Diğer hizmetler için % 4 stopaj yapılması karara bağlanmıştır

Aksoy (2001) hayvanların ve bunların ürünleri ile kara ve su avcılığından elde edilen ürünler ve bitkisel ürünler ile diğer zirai ürünlerin satışlarının borsaya tescil edilmesi aşamasında çiftçilere uygulanan stopajın yarı yarıya düşürülmesinin kayıt dışılığı engelleme amaçlı olduğunu ifade etmektedir. Yine GVK'nin 94. maddesine göre avans olarak ödenenler ibaresini de hüküm altına almıştır. Bu durumda stopaj yapmaya yetkili kurum ve kuruluşlar zirai işlemler dolayısıyla yapacakları avans ödemelerinde (hesaben veya nakden) stopaj yapmaya mecburdurlar. Stopaj yöntemi ile vergilendirilen çiftçiler, yaptıkları satışlar

için müstahsil makbuzu almak ve saklamak zorundadırlar. VUK'nın 254. maddesi hükmünce çiftçiler, müstahsil makbuzlarını düzenledikleri takvim yılını takip eden yıldan itibaren beş yıl saklamak zorundadırlar.

VUK'nın 235. maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve²⁹ 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 imzalatarak almaya mecburdurlar. Mahsul, tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt³⁰ tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından düzenlenir. Müstahsil makbuzları hiçbir resim ve harca tabi değildir. Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı ibareler bulunmak zorundadır:

- Makbuzun tarihi,
- Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi,
- Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâh adresi,
- Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli.

Ayrıca, yine 213 sayılı VUK hükümlerine dayanılarak çıkarılan genel tebliğe göre, borsada işlem gören zirai ürün alım – satımı ile ilgili olarak düzenlenecek borsa alım – satım beyannamesinin tarih ve numarası da müstahsil makbuzunda ayrıca gösterilmek zorundadır. Müstahsil makbuzu ile alım – satım yapılması ve vergi stopajı örnek 5 yardımıyla açıklanabilir.

ÖRNEK 5:

S.S. (A) Köyü Tarımsal Kalkınma Kooperatifi, 28.09.2015 tarihinde (A) Köyünde çiftçilik ile uğraşan Bay (E)'den litre fiyatı 2,35 TL olmak üzere, njj borsaya tescil edilerek 2.340 litre keçi sütü almıştır. Müstahsil makbuzunda vergi stopajı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Sütün bedeli	= 5.499 TL (2340*2,35)
Gelir vergisi stopajı (bedelin % 1'i)	= 54,99 TL

²⁹ 4444 sayılı kanun ile değiştikten sonraki hali.

³⁰ Üretici ile tüketici arasında alım – satım konusunda bağlantı kuran ve bundan kazanç elde eden kimse, aracı.

Borsa tescil ücreti (bedelin % 0,2' si) ³¹	= 10,998 TL
Kesintiler toplamı	= (-) 65,988 TL
Çiftçiye yapılacak net ödeme	= 5.433,012 TL

Bu örnekte çiftçi Bay (E) yaptığı satıştan 5433,012 TL kazanç elde etmiştir. S.S. (A) Köyü Tarımsal Kalkınma Kooperatifi ise düzenlediği müstahsil makbuzu nedeniyle 54,99 TL'lik vergiyi bir sonraki ayın 23. günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname düzenleyerek beyan etmek ve 26. günü akşamına kadar da ödemek durumundadır. Örnekte satış işlemi Eylül ayında gerçekleştiğinden, S.S. (A) Köyü Tarımsal Kalkınma Kooperatifi kestiği vergiyi 23 Ekim 2015 mesai bitimine kadar beyan etmek ve 26 Ekim 2015 mesai bitimine kadar ödemekle yükümlüdür.

4.3. Zirai Kazançlarda İstisna ve Muafiyetler

GVK'nın 9/5. maddesi uyarınca; ziraat işlerinde kullandıkları hayvanlar, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği sürekli hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve/veya insan taşıyan çiftçiler bu gelirleri dolayısıyla gelir vergisinden muaftırlar. Ancak ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile sayılan işleri Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerine bağlı olarak yapanlar bu muafliktan yararlanamazlar.

GVK'nın "*teşvik, ikramiye ve mükâfatlar*" başlığını taşıyan 29/1. maddesi uyarınca; ilimi, fenni, tarımı, hayvan yetiştiriciliğini ve ülke açısından faydalı olan işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiye ve mükâfatlar gelir vergisinden istisna sayılmıştır.

5. TARIM SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK DİĞER VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Türk Vergi Mevzuatında herhangi bir kazanç ya da irat sadece gelir vergisi ile vergilendirilmemektedir. Örneğin zirai kazanç elde eden bir mükellefin elde ettiği zirai kazancı gelir vergisi ile vergilendirilirken, servet unsuru sayılan bina ve araziler emlak

³¹ Ticaret Borsalarına Dâhil Maddeler ve Bu Maddelerin Alım veya Satımlarının Tescili Hakkında Yönetmelik'in 15. maddesi uyarınca; " Tescil ücreti, nispi Borsa Meclisi'nin teklifi, Bakanlığın onayı ile belirlenir ve bu nispet borsaya dâhil olan maddelerin tümüne aynı oranda uygulanmak üzere muamele bedelinin binde birinden az ve binde beşinden fazla olamaz. Ancak alınacak tescil ücreti muamele başına 20.000 TL'yi geçemez." Burada seçilen oran kanuni hadler içinde olup rastgeledir.

vergi ile motorlu araçlar, motorlu taşıtlar vergisi ile vergilendirilmektedir. Bu kısımda tarım sektörünün diğer vergi kanunları ile vergilendirilmesi incelenecektir. Bu kanunlar arasında, GVK, EVK, VUK, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK), Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK), KVK ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kanunu (BSMVK) yer almaktadır.

5.1. Tarımın Diğer Vergi Kanunlarıyla Vergilendirilmesi

Bireylerin ödeme güçlerinden biri de servettir. Bina ve araziler, servet unsuru sayılarak, tarımsal işletmeye dâhil olup olmadıklarına bakılmaksızın vergilendirilirler³². Bu unsurlar, tarımsal işletmeye dâhil olduğunda bir nevi tarım sektöründe faaliyet gösterenlerin yüklerini artırmaktadırlar. KDV ise üretim ve tüketim zincirinin her aşamasında malların el değiştirmesi esnasında alınan ve vergi indirimine imkân tanımak suretiyle değer artışını temel alan, çok aşamalı bir genel satış vergisidir (Kılıç, Çelebi 2005: 142).

5.1.1. Emlak Vergisi Kanunu

Bina ve arazi vergileri, emlak vergisi kapsamında alınan servet vergileridir. EVK 1. madde hükmüne göre; Türkiye sınırları içinde bulunan binalar emlak vergisine tabidir. Yine EVK'nın 2. maddesinde binanın tanımını yapmaktadır. Bu tanıma göre bina; yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki inşaatın hepsidir. VUK'nın 269. maddesinde yer alan bina mütemmim cüzleri de bina ile birlikte dikkate alınmaktadır. EVK'nın 3. maddesi hükmüne göre bina vergisini binanın sahibi, varsa yararlananlar, ikisi de yoksa binaya sahipmiş gibi tasarruf edenler öder, ifadesi yer almaktadır. EVK'nın 4. maddesinde daimi olarak bina vergisinden muaf tutulan binalar 25 maddede sayılmış bulunup, tarım kesimi ile alakalı olanlar şunlardır:

- Köy tüzel kişiliğine ait binalar,
- Köylere ve köy birliklerine ait işletmeler, binalar, soğuk hava depoları, içmeler, kaplıcalar ve bunlar tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyacını karşılamak üzere işletilen hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları,
- Tarımsal üretimde kullanılmak şartı ile makine ve alet depoları, zahire ambarları, ağullar, ahırlar, kümesler, kurutma yerleri, böcekhaneler, seralar vb. binalarla, işçi ve bekçilere ait bina, kulübe ve barakalar,

³² Burada bina ve arazilerin kendi vergi kanunlarında yer alan (varsa) istisna ve muafiyetlere dikkat edilmelidir.

- Su ürünleri üreticilerinin, üretimde kullandıkları ağlar ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübeleri ile barakaları,
- Her türlü su bentleri, baraj, sulama ve kurutma tesisleri,
- Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulan kooperatifler ve bu kooperatiflerle, birliklerine ait olan hizmet binaları,
- Belediye ve mücavir alan dışında kalan köylerdeki binalar.

Bina vergisinin matrahı, binanın EVK hükümlerince tespit olunan vergi değeridir ve vergi oranı mesken olarak kullanılan binalarda vergi değerinin %0,1'i diğer binalarda ise vergi değerinin % 0,2'sidir.

EVK'nın 12. maddesi hükümlerine göre; Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar emlak vergisine tabidir. Güngör (1997), arazi vergisinin kapsamına giren araziye; sınırları dağ, ağaç, yol, çit gibi doğal ve yapay işaretlerle çevrilmiş bulunan yeryüzü parçası olarak tanımlamakta ve arazi içinde bulunan gölcükler, kaynaklar ve dikilen şeyler arazi sayılmaktadır, şeklinde tanımlamaktadır. EVK 13. madde hükmüne göre; arazi vergisini, arazinin sahibi, varsa yararlananlar, ikisi de yoksa araziye sahipmiş gibi tasarruf edenler öder. EVK'nın 14. maddesi arazi vergisinden muaf olanları, 15. maddesi ise tarımla ilgili olan geçici muafıllıkları ele almaktadır. EVK 15. madde hükümlerine göre:

- Özel kanunlara göre, devlet ormanları dışında insan emeği ile yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan araziler 50 yıl,
- Üzerinde tarım yapılamayacak durumda bulunan bataklık, turbiyer³³, çorak, makilik, çalılık, taşlık gibi arazilerin ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesi halinde elde edilen araziler 10 yıl,
- Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımdan gerekli şartlara sahip olan arazide yeniden fidanla dikim, aşılama ve yeniden yetiştirmek suretiyle ağaçlık, meyvelik, bağ ve bahçe meydana getirilmesi halinde bu tür araziler en az 2 en fazla 15 yıl,

³³ Turbiyer, turbalık anlamına gelmektedir. Turbalık ise göl ve bataklıklarda yetişen bitkilerin, özellikle sfagnumun (bataklıklarda yetişen küçük yapraklı bir yosun) çürümesi ve kömürleşmesiyle oluşan turba yatağıdır. Diğer bir ifade ile orta kuşağın serin ve nemli, akıntısı az, suya doymuş düz yörelerinde gelişen bataklık yosunları gibi yosunların, alttan zamanla değişmesiyle kalorisi az bir kömür durumuna dönüştüğü yerlere verilen ad (TDK, <http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.568ac11d6c9726.83280927>)

- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca³⁴, organize bölgeleri için edinildiği veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen araziler arazi vergisinden muaftırlar.

Arazi vergilerine, EVK'nın 16. maddesi ile belirli istisnalar getirilmiştir. Bu istisna, genel olmakla birlikte tarım kesimini de kapsamaktadır. Mükelleflerin, bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazilerinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000 TL si arazi vergisinden istisnadır. EVK'nın 17. maddesi arazi vergisinin matrahını açıklamaktadır. Burada matrah, EVK'ya göre tespit olunan vergi değeridir. EVK'nın 18. maddesinde ise vergi oranlarını açıklanmaktadır. Anılan maddeye göre arazi vergisi oranları arazilerde % 0,1 ve arsalarda % 0,3'tür.

5.1.2. Katma Değer Vergisi Kanunu

Türkiye'de KDV uygulamasına, 3065 sayılı kanun ile 1. 1. 1985 tarihinde başlanmıştır. KDVK 1. madde hükmünce; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler KDV'ye tabidirler. Her türlü zirai mal ve hizmet teslimi ile ithalatı da KDV'ye tabidir. KDVK'nın 2. maddesi teslim kavramını açıklamaktadır. Bu maddeye göre teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya alıcının adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerce gösterilen yere veya kişilere tevdi (bırakılması) teslim hükmündedir. Malın, alıcıya ya da onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyeye veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimi olarak sayılmıştır³⁵.

KDVK'ya göre vergiyi doğuran olay, mal ve hizmet teslimi veya ithalidir. 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na³⁶ göre ise düzenlenen ürün senetlerinde

³⁴ Yeni adı T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı olmuştur.

³⁵ Mal teslimi yanında hizmet teslimi ve teslim sayılan haller hakkında daha fazla bilgi edinmek için bakınız: KDVK m. 2 ve 3.

³⁶ Bu Kanunun amacı; tarım ürünleri ticaretini kolaylaştırmak, depolanması için yaygın bir sistem oluşturmak, ürün sahiplerinin mallarının emniyetini sağlamak ve kalitesini korumak, ürünlerin sınıf ve derecelerinin yetkili sınıflandırıcılar tarafından saptanmasını sağlamak, tarım ürünleri lisanslı depo işleticilerinin kişiler arasında ayırım yapmaksızın tarım ürünlerini kabul etmelerini temin etmek, ürünlerin mülkiyetini temsil eden ve finansmanını, satışını ve teslimini sağlayan ürün senedi çıkartmak ve standartları belirlenmiş tarım ürünlerinin ticaretini geliştirmek üzere, tarım ürünleri lisanslı depoculuk sisteminin kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir

temsil edilen ürünlerin depodan çekilmesi esnasında vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

KDV tek oranlı bir vergi olmakla birlikte bakanlar kuruluna verilen yetki çerçevesinde³⁷ farklı oranlarda uygulanmaktadır. Mal teslimi ve hizmet ifalarında uygulanacak güncel KDV oranları³⁸:

- Ekli listede yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemlerde % 18,
- I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1,
- II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 2.3'te de görüleceği üzere tarımsal ürünler KDV'nin genel oranı olan % 18 ile vergilendirilmeyip daha düşük oranlarda vergilendirilmektedir. Bu uygulama tarım sektörünün lehine bir uygulamadır.

³⁷ Bu yetkinin dayanağı Anayasanın 73. maddesidir. 73. maddenin son bendine göre “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

³⁸ Detaylı bilgi için bkz.: 01. 12. 2013 tarih ve 2013/5595 sayılı BKK. <<http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/kdv-oranlari>> (03. 09. 2015).

Tablo 2.3 Tarımsal Ürünlere Uygulanan KDV Oranları

Liste	Ürün Grubu	KDV Oranı
I Sayılı Liste	Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği*	% 1
I Sayılı Liste	a) Mazı, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitle** b) Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasesi, çöven, sumak yaprağı, defneyaprağı, ihlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kapari (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzugöbeği mantar, şeker pancarı***	%1
I Sayılı Liste	Buğday, bulgur, mısır, arpa, yulaf, çavdar, darı, çeltik, pirinç, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil), etler ve yenilen sakatatları (kümes hayvanları hariç)****	% 1
I Sayılı Liste	Buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler (kepekli olanlar dahil, diğer katkılı olanlar hariç), yufka	%1
I Sayılı Liste	Buğday, arpa, mısır, çeltik, fasulye, ayçiçeği, soya, şeker pancarı, patates, pamuk, nohut, yonca, korunga, adi ve diğer figler, sorgum, sudan otu ve sorgum – sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları	%1
I Sayılı Liste	İlgili mevzuata göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine yapılan taze meyve ve sebze (mamulleri hariç) teslimleri	%1
I Sayılı Liste	Suni dölllenme için dondurulmuş hayvan spermaları.	%1
II Sayılı Liste	a) Canlı atlar, eşekler, katırlar ve bardolar, canlı sığırlar, canlı domuzlar, canlı koyun ve keçiler, canlı kümes hayvanları, canlı tavşanlar, geyikler, dağ keçisi, keklük, deve kuşu, bildircin, çulluk, yabani ördek ve kazlar, sülün ve beç tavuğu, b) Kümes hayvanlarının etleri ve yenilen sakatatları ve diğerleri, c) Canlı balıklar (süs balığı hariç)	%8
II Sayılı Liste	Küçükbaş ve büyük baş hayvanların etleri	%8
II Sayılı Liste	Balıklar, yumuşakçalar ve suda yaşayan diğer omurgasız canlılar	%8
II Sayılı Liste	Süt ürünleri, kuş ve kümes hayvanlarının yumurtaları	%8
II Sayılı Liste	Canlı ağaçlar ve diğer bitkiler, kesme çiçekler ve süs yaprakları	%8
II Sayılı Liste	Yenilen sebzeler ve bazı kök ve yumrular	%8
II Sayılı Liste	Yağlı tohum ve meyveler	%8
II Sayılı Liste	Yenilen meyveler ve sert kabuklu meyveler	%8

Kaynak: 25. 10. 1984 Tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

* Perakende satışlarda bu oran % 8 olarak uygulanır.

**Perakende satışlarda bu oran %18 olarak uygulanır.

***Perakende satışlarda bu oran % 8 olarak uygulanır.

**** Perakende satışlarda bu oran % 8 olarak uygulanır.

Not: Hem I sayılı hem de II sayılı listede yer alan ürünlerde I sayılı liste tarifesi uygulanır. Ayrıca I ve II sayılı listede birlikte yer alanlar sadece I sayılı listede verilmiştir.

KDVK'nın 17. maddesine göre tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak aşağıda belirtilen hususlar KDV'den istisna edilmiştir:

- Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin yapmış olduğu mal ve hizmet teslimleri,
- Zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri,

- Kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,
- 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin kanunda belirtilen bazı işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile bakanlıktan ürün senedi alım – satım konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri.

5.1.3. Vergi Usul Kanunu

VUK'nın *ekim sayım beyanı* başlığını taşıyan 243. maddesine göre, zirai işletmeleri GVK'nin 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünün üzerinde olan çiftçiler, zirai işletmelerinin (gezici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar. Ekim sayım beyanında;

- Çiftçinin soyadı ve adı,
- Çiftçinin ikametgâh adresi,
- Zirai işletmelerinin (gezici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları yer,
- Ekimde: Geçen yılın Ekim ayının sonundan, beyanın yapıldığı yılın Kasım ayı başına kadar ekilen arazinin genişliği,
- Hayvancılıkta: Beslenen hayvanların cins ve miktarları,
- Meyvecilikte: İcabına göre meyve verebilecek hale gelmiş ağaç sayısı ve bunların dikili bulunduğu arazinin genişliği yer almalıdır.

Ekim sayım beyanı, her yılın Kasım ayında yapılır. Maliye Bakanlığı, iklim şartları bakımından farklı özellik gösteren bölgelerde bu süreyi değiştirebilir. Ekim sayım beyanı, sözlü veya yazılı olarak yapılabilir. Beyanlar, beyanı yapanlar tarafından imza ve mühürle tasdik edilir. Beyan varakaları, iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası beyan süresinin sonundan itibaren 15 gün içerisinde ilgili vergi dairesine makbuz karşılığında teslim edilir. Kayıt işlemlerini kendi imkânlarıyla tekemmül ettiremeyecek durumda olan muhtarlıklara, valiliklerce gerekli yardımda bulunulur.

VUK 352. madde hükmüne göre; kanun hükmünce tutulması gereken defterleri tutmayanlar, defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgeleri doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede eksik, usulsüz ve karışık olanlar ile 245. madde uyarınca muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresince icabet etmeyenlere birinci

derecede usulsüzlük cezası kesilir. Ekim ve sayım beyanını süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri içermeyecek şekilde doğru yapmayanlara ikinci derecede usulsüzlük cezası kesilir. VUK'da yer alan müstahsil makbuzu düzenleme zorunluluğu ve yöntemi daha önce anlatıldığı için burada tekrarlanmayacaktır.

5.1.4. Kurumlar Vergisi Kanunu

KVK'nın 1. maddesi uyarınca; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının elde ettikleri her türlü ticari, zirai ve serbest meslek kazançları ile menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve ücretler ile diğer kazanç ve iratları kurumlar vergisine tabidir. KVK'nın 2/4. maddesi, yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi ile kooperatif niteliği taşımayan ticari, zirai ve sınai işletmeleri iktisadi kamu kuruluşu saymaktadır ve Türkiye'de elde edeceği kazançlar kurumlar vergisine tabidir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin zirai faaliyetleri sonucunda elde edecekleri kurum kazançları, kurumlar vergisine tabidir. KVK'nın 4. maddesi hükmünde; kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilen;

- Tarım ve hayvancılığı (...) öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla kurulan okullar, okul atölyeleri, (...), numune fidanlıkları, tohum ve hayvan üretme ve geliştirme istasyonları,
- Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar,
- Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen (...) ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla (...) köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

KVK'nın 15. maddesi hükmüne göre; (...) ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:

- GVK'da belirtilen esaslara göre, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri.
- Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri,

- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler,
- Mevduat faizleri,
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları,
- Yukarıda sayılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler,

KVK'nın 22/1. maddesine göre, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilcisi vasıtası ile elde ettikleri kurum kazançlarının tespitinde, aksine bir hüküm bulunmadıkça tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. KVK'nın 22/2. maddesi uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların, ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak bu kazançların Türkiye'de yapılan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi durumunda, kurum kazancı tam mükellefiyet esaslarına göre tespit edilir.

KVK'nın 24. maddesine göre, kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Her mükellef, vergiye tabi kazancının tamamı için beyanname verir.

5.1.5. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

MTVK *istisnalar* başlığını taşıyan 4 – a maddesi ile köy tüzel kişiliklerine³⁹ ait olan araçları MTV'den istisna saymıştır. 1985 yılı ile 2009 yılı arasında kalan sürede çiftçilerin kullandıkları traktörler MTV'den istisna sayılmıştır. Ancak 2009 yılında kanunda yapılan düzenleme ile her türlü kara motorlu taşıtı vergiye tabi tutulmuştur. Bu durumda çiftçilerin sahip oldukları motorlu kara taşıtı sayılan traktörler MTV'ye tabi iken deniz taşımacılığı ve balıkçılık yapan çiftçilerin tekneleri MTV'den istisna sayılmıştır (MTVK m. 1).

³⁹ MTVK'nın 4. maddesi 2348 Sayılı Kanunun 4. maddesi ile yine MTVK madde 4 – a ise 5766 Sayılı Kanunun 9. maddesi ile değişmiş, köy tüzel kişilikleri ibaresi ise 6360 Sayılı Kanunun 32. maddesiyle 2012 yılında eklenmiştir.

5.1.6. Özel Tüketim Vergisi Kanunu

ÖTVK yürürlüğe girmeden önce her türlü taşıt alımı üzerinden, Taşıt Alım Vergisi (TAV) tahsil edilmiştir. Taşıt Alım Vergisi, 2002 yılında kaldırılarak yerine ÖTV getirilmiştir. ÖTVK'ya göre, çiftçilerin satın alacakları traktörler ve diğer motorlu araçlar ÖTV'den istisna sayılarak vergi dışı bırakılmıştır.

5.1.7. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AATUHK *haczedilemeyecek mallar* başlığını taşıyan 70/4. maddesi ile borçlunun çiftçi olması halinde, çiftçinin kendisi ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çiftlik hayvanları, taşıtları ve tarım aletlerinin haczedilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

5.1.8. Banka ve Sigorta Muameleleri Kanunu

Gider Vergileri Kanunu, zirai sigortaların teşvik edilmesi amacı ile tarım ürünleri ve hayvansal ürünlerin sigorta işlemleri esnasında çiftçiler tarafından ödenen BSMV'yi kaldırmıştır.

6. AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK TARIM POLİTİKALARI

Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikaları incelenerek, bu politikaların Türk tarımına ve tarım sektöründen elde edilen katkılar üzerindeki etkileri değerlendirilecektir.

6.1. Ortak Tarım Politikası, Oluşumu ve İlkeleri

Tarımsal üretimin artırılması, üreticilere daha iyi yaşam seviyesi sağlanması ve piyasaların istikrara kavuşturulması ile arzın devamlılığının sağlanması gibi hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla oluşturulan Ortak Tarım Politikaları (OTP), yarım asırlık bir geçmişe sahiptir (Atakan 1998: 10). AB'nin kuruluş aşamalarından itibaren tarım konusu, Avrupa ülkeleri açısından önemli bir konu olarak algılanmıştır. Özellikle 2. Dünya Savaşı esnasında birçok insan gıda yoksunluğu gibi savaş dışı nedenlerden dolayı hayatını kaybetmiştir. Geçmişte yaşanan bu kötü olaylar, Avrupa ülkelerini hareket geçirmiş ve bu ülkeler geçmişten ders çıkartarak tarımın önemini vurgulamıştır. 17 Nisan 1957'de Brüksel'de imzalanan Roma Anlaşmalarında, ortak bir tarım politikasının ana hatları çizilirken, bir yıl sonra Stresa Konferansında üye devletler bu politikaların temel ilkelerini

belirlemişlerdir. Daha sonra bu ilkeler somutlaştırılarak 1960 yılında kabul edilmiş, 1962 yılında ortak tarım politikası kabul edilmiştir (Ercan 2010: 3).

AB'ye üye ülkelerin tarım politikalarını, siyasal ve ekonomik anlamda birleştiren OTP, belirlenen ortak fiyatların korunması amacıyla oluşturulmuş, çeşitli kurallar çerçevesinde işleyen geniş kapsamlı bir mekanizmaya sahiptir (Bayraç, Yenilmez 2005: 24). AB OTP, şu üç temel ilkeye dayanmaktadır (Sağlık 2010: 25):

- Tek pazar ilkesi (ortak pazar); üye ülkelerde tarım ürünlerinin serbest dolaşımını engelleyen tüm kısıtlamaların kaldırılarak tek bir pazar kurulmasını öngörmektedir. Bu ilke, birliğin ortak fiyat ve rekabet ilkelerine uyarak dış pazarlara karşı ortak bir koruma anlayışını da beraberinde getirmektedir (Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı 2008: 31).
- Topluluk tercihi ilkesi; topluluğun kendi üretimi ile ihtiyacının karşılanması, üretimin yetersiz olduğu durumda ithalata başvurulması, iç pazarın düşük fiyatlı ithalata ve dünya pazarlarında gerçekleşebilecek fiyat dalgalanmalarına karşı korunmasını beraberinde getirmektedir (Atakan 1998: 14).
- Ortak mali sorumluluk ilkesi (mali dayanışma); diğer iki ilke çerçevesinde uygulanacak politikalar doğrultusunda yapılacak harcamaların, ortaklaşa oluşturulan bir bütçeden ve AB üyesi ülkelerin tamamının katkıları ile karşılanmasını beraberinde getirmektedir (Hekimoğlu, Altındağ: 2006: 20).

OTP, AB'nin yapılanma sürecindeki en önemli unsurlardan biri olmuştur ve olmaya devam etmektedir. Roma Anlaşması'nın 39. maddesiyle belirlenmiş olan politika amaçları, hala geçerliliğini korumaktadır. Ortak pazarın oluşturulmasında önemli role sahiptir. OTP, milyonlarca tüketiciye yiyecek tedarik etmenin yanında, tarımsal piyasaları dengelemekte ve çiftçilerin gelirlerini korumaktadır. Bunların yanı sıra, dünya ticaretinde de çok önemli bir etkidir. Bu ortak politikanın siyasi, ekonomik ve toplumsal etkileri sadece tarımla sınırlı olmayıp, pek çok alanda görülmektedir (Tunçsiper ve diğerleri 2008: 1).

6.1.1. Ortak Tarım Politikalarının Amaçları ve Araçları

Roma Anlaşmasının 39. maddesinde belirtilen politika amaçları şunlardır (Roma Antlaşması, m. 39):

- Teknik ilerlemeyi sürdürmek, tarımsal üretimi rasyonel hale getirmek ve başta işgücü olmak üzere üretim faktörlerinin uygun değer kullanımının gerçekleştirilmesiyle tarımda verimliliği artırmak,
- Tarım işçilerinin gelir düzeyleri artırılarak tarımda çalışan nüfusun yaşam kalitelerini yükseltmek,
- Tarım ürünlerinin konu olduğu piyasalarda istikrarı sağlamak,
- Tarımsal arzı güvence altına almak,
- Tarımsal ürünlerin tüketiciye makul fiyatlarla ulaşmasını sağlamaktır.

OTP'nin araçları ise şöyle sınıflandırılabilir (Olgun 2005: 17):

- İç piyasalara yönelik uygulamalar
 - Fiyata bağlı uygulamalar
 - Fiyata bağlı olmayan uygulamalar
 - İşleyici yardımları
 - Niteliği değiştirme primleri
 - Depolama yardımları
 - Tüketici yardımları
- Dış piyasalara yönelik uygulamalar
 - İhracat iadeleri
 - İthalat vergileri
- Üçüncü ülkelere karşı uygulamalar

6.2. Türkiye'de Ortak Tarım Politikasının Uygulanma Süreci ve Etkileri

Türkiye ile AB⁴⁰ arasındaki ortaklığın ve tarım alanındaki ilişkilerin temeli 12 Eylül 1963 tarihinde imzalanan Ankara Anlaşması'na, 23 Kasım 1970 yılında imzalanarak 1 Ocak 1974 tarihinde yürürlüğe giren Katma Protokol'e ve çeşitli tarihlerde kabul edilen Ortaklık Konseyi Kararlarına⁴¹ dayanmaktadır (Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı 2008: 64). 1973 yılında yürürlüğe giren Katma Protokol'de ise tarımla ilgili olarak şu ifadeler yer almaktadır: “Topluluk, tarım politikasının tespiti ve gelişmesi sırasında Türk tarımının çıkarlarını göz önünde tutacak ve Türkiye, bu amaca yararlı bütün unsurları Topluluğa bildirecektir. Topluluk ayrıca, OTP'nin tespit edilmesi ve gelişmesi ile ilgili Komisyon

⁴⁰ O zaman ki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET).

⁴¹ Tarım ile ilgili konsey kararları 1/80, 1/95 ve 1/98 sayılı kararlardır.

tekliflerini, bu tekliflere ilişkin görüşleri ve alınan kararları Türkiye'ye bildirecektir. Ortaklık Konseyi, Türkiye'nin 22 yıllık dönem sonunda OTP tedbirlerini aldığı belirlemesini takiben tarım ürünlerinin serbest dolaşımı ile ilgili hükümleri tespit edecektir. Ortaklık Konseyi, uyum için öngörülen tarihi değiştirebilecektir" (Kilit 2013: 1).

Ankara Anlaşması'nın 2. maddesi ile Türkiye – AB ortaklığının hazırlık, geçiş ve son dönem olmak üzere üç dönemden oluştuğu belirtilmiştir. Hazırlık dönemi, genel itibari ile, Türkiye ve AB arasındaki ekonomik ve diğer farklılıkların giderilmesinin amaçlandığı ve Türkiye'nin bu yönde yardımlar aldığı bir dönem olmuştur. Geçiş döneminde, taraflar arasında sanayi ürünlerini konu alan bir gümrük birliğinin gerçekleştirilmesi, tarım ürünlerinde giderek genişleyen bir tercihli rejim uygulanması, işçilerin serbest dolaşımı ve bu alanlarda Türkiye ile AB arasında mevzuat ve politika yakınlaştırılması hedeflenmiştir. 1 Ocak 1996 yılında Gümrük Birliği anlaşması imzalanarak son döneme girilmiştir. Son dönem ise 8 Mart 2001'de Katılım Ortaklığı Belgesinin imzalanmasıyla son bulmuş ve Türkiye aday ülke statüsüne bürünmüştür (Işın 2005: 4 – 5).

Türkiye – AB arasında tarım sektöründeki düzenlemeler Ankara Anlaşması, Katma Protokol, 1/80 – 1/95 – 1/98 sayılı Ortaklık Konsey Kararları, 8 Kasım 2001 tarihli Katılım Ortaklığı Belgesi ve 24 Mart 2001 tarih ve 24352 sayılı (mükerrer) Resmi Gazetede yayınlanan AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı çerçevesinde yürütülmektedir. Bu mevzuat çerçevesinde tarım sektöründe Türkiye – AB ilişkileri (Bayraç, Yenilmez 2005: 31);

- Tarım ürünlerinin serbest dolaşımı, Türk tarımının OTP'ye uyumu,
- Tarım ürünleri ticaretinde karşılıklı olarak tercihli bir rejim uygulaması,
- İşlenmiş tarım ürünleri konuları olmak üzere üç yönlü bir gelişme göstermektedir.

Türkiye, AB OTP'ye uyum amacıyla 2006 yılında 5488 sayılı Tarım Kanunu'nu çıkarmıştır. Tarım Kanunu 1. madde ile kanunun amacını; tarım sektörünün ve kırsal alanın, kalkınma plan ve stratejileri doğrultusunda geliştirilmesi, desteklenmesi için gerekli politikaların tespit edilmesi ve düzenlemelerin yapılması, şeklinde hüküm altına almıştır. Aynı kanunun 2. maddesi ile kanunun kapsamı; tarım politikalarının amaç, kapsam ve konularının belirlenmesi; tarımsal destekleme programlarının amaç ve ilkeleriyle temel destekleme programlarının tanımlanması; bu programların yürütülmesine ilişkin piyasa düzenlemeleri, finansman ve idari yapının tespit edilmesi; tarım sektöründe uygulanacak

öncelikli araştırma ve geliştirme programları ile kanuni ve idari düzenlemelerin yapılması ve tüm bunlarla ilgili uygulama usul ve esaslarını kapsar, şeklinde ifade edilmiştir.

OTP'nin Türkiye tarımına etkilerinin idari, hukuki ve ekonomik anlamda gerçekleşeceği tahmin edilmektedir. Burada hukuki etkiler, mevzuat uyumu; idari uyum, kurumsal ve idari yapıda sağlanacak uyumlar ve ekonomik etkiler (olası) ise; refah etkisi, fiyat ve pazar politikaları üzerine etkisi, üretim etkileri, tüketim etkileri, dış ticaret üzerine etkileri, teknoloji kullanımı, verimlilik ve işletme yapısı üzerine etkileri ve AB bütçesi üzerine etkileri olarak sınıflandırmak mümkündür (Akder ve diğerleri 1990).

6.2.1. Hukuki Etkiler

Avrupa Komisyonu tarafından belirlenen Müzakere Çerçeve belgesinde ortaya konulduğu gibi, tarım sektöründe müzakereler tarım ve kırsal kalkınma, gıda güvenliği, veterinerlik, bitki sağlığı ve balıkçılık başlıkları altında yürütülürken, ilk adım olarak bu başlıklarda mevzuat uyumunun sağlanması gerekir (Yüksel 2010: 85). Türkiye'de tarım alanında AB mevzuatına uyum süreci 1987 yılında Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı⁴² bünyesinde kurulan birimler ile başlamıştır. AB tarım mevzuatına uyum çalışmaları, 1999 yılında Helsinki Zirvesi'nde Türkiye'nin AB adaylığının tescil edilmesiyle hızlanmıştır.

Katılım Ortaklığı Belgesi'nde yer alan başlıkların yerine eksiksiz getirilmesi amacıyla, AB Genel Sekreterliği yönetimi altında 9 alt komite kurulmuştur. Bunlardan tarım ile ilgili olan komite, Tarım ve Balıkçılık Alt Komitesidir. Bu komitenin faaliyetlerinin yürütülmesi ve yönetimi Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığına verilmiştir. Tarım ve Balıkçılık Alt Komitesinin görev alanına giren mevzuatın çokluğu ve uyum çalışmalarının aksamaması için bu komitenin altında çalışacak 8 alt çalışma grubu kurulmuştur (Özkan 1996: 19):

- Arazi Kayıt ve Çiftçi Kayıt Sistemi Alt Çalışma Grubu
- Hayvan Kimlik Sistemi Alt Çalışma Grubu
- Veterinerlik Alt Çalışma Grubu
- Bitki Sağlığı Alt Çalışma Grubu
- Balıkçılık Alt Çalışma Grubu
- Kontrol Alt Çalışma Grubu

⁴² O zamanki adıyla Tarım Bakanlığı.

- Tarımsal Piyasalara İlişkin Topluluk İdari Yapılarını İzlenmesi ve Oluşturulması Gereken Başlıca Sistemler ile Kırsal Kalkınma Alt Çalışma Grubu
- Ortak Piyasa Düzenlerine Uyum Alt Çalışma Grubu

6.2.2. İdari Etkiler

AB tarımı ile Türkiye tarımı arasında ciddi yapısal farklılıklar bulunmaktadır. Bu yapısal farklılıkların giderilmesi amacıyla, 29 Kasım - 1 Aralık 2004 tarihleri arasında II. Tarım Şurası düzenlenmiştir. Bu şurada alınan yapısal ve idari uyumu düzenlemeye yönelik kararlar şunlardır (II. Tarım Şurası Sonuç Bildirgesi, 2004):

- Doğal kaynakların envanterinin çıkarılması,
- Doğal kaynakların erozyon, kirlenme veya yanlış kullanımını önleyici tedbirlerin alınması,
- Gen kaynakları ve biyolojik çeşitliliğin korunması,
- Mera ıslah çalışmalarının tamamlanması,
- Toprak Koruma ve Arazi Kullanım Kanunu'nun çıkarılması,
- Basınçlı sulamanın yaygınlaştırılması,
- Toplulaştırma çalışmalarının hızlanması,
- İşletme ölçeklerinin optimum düzeye getirilmesi,
- Yüksek kaliteli tohumluk, fide ve fidan ihtiyacının öncelikle yurtiçi üretim ile karşılanması ve bu ürünlerin kullanımının teşvik edilmesi,
- Sözleşmeli üretimin gerçekleştirilmesi,
- Sürdürülebilir üretim teknikleri ve biyolojik mücadele yöntemlerinin yaygınlaştırılması,
- İhtisas işletmelerinin özendirilmesi,
- Hayvan sağlığı ve refahı için gerekli mevzuat düzenlemelerinin yapılması, gelecek on yıl içerisinde hayvan hastalıkları ile ilgili kontrol ve eradikasyon programlarının tamamlanması,
- Çiftlikten – sofraya gıda zincirinin incelenerek gıda güvenliğini sağlayacak mevzuat düzenlemesi ile uygulama yöntemlerinin belirlenmesi,
- Tarımsal desteklerin, tarımın yapısal sorunlarını çözecek şekilde düzenlenmesi,
- Doğrudan gelir desteklerinin, tarımsal destekler içindeki payı azaltılarak desteklerin seçilen ürünlerde çok amaçlı olarak uygulanması,

- Hayvancılık desteklerinin artırılması ve sürekliliğinin sağlanması,
- Tarım ürünleri sigortalarının yaygınlaştırılması,
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığının üstlendiği fonksiyonlar göz önüne alınarak yeniden adlandırılması,
- Bakanlığa bağlı olarak Kırsal Kalkınma Genel Müdürlüğü'nün kurulması,
- Bakanlık tarafından, AB kıstasları dikkate alınarak, Kırsal Kalkınma Stratejisinin hazırlanması,
- OTP'nin gerektirdiği gerekli tüm idari yapıların tamamlanması,
- Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) Doha müzakerelerine aktif katılımın sağlanması,
- Hassas ve özel ürünler ile gıda güvenliği açısından önemli olan ürünlerin etkilenmesinin önlenmesi,
- Arazi kullanım planlarına uygun olarak mutlak tarım arazilerinin korunması,
- Tarım havzalarının oluşturulması,
- Tarım – sanayi – pazar entegrasyonunun oluşturulması,
- Et, süt ve su ürünlerinde kalite standardı belirlenmesi ve üretimin buna göre yapılması,
- E-tarım ticaretinin gerçekleştirilmesi,
- DTÖ kuralları çerçevesinde prim ödemelerinin azami düzeyde uygulanması,
- Tarımsal desteklerin payının iki yıl içerisinde % 2'ye yükseltilmesi ve ileriki yıllarda kademeli olarak artırılması,
- Kırsal alanda yaşayanların girişimcilik yeteneklerinin artırılması,
- İlköğretim müfredatına tarım dersinin konulması,
- Tarımsal öğretim ve araştırma kapsamında bakanlık – üniversite – özel sektör – Sivil Toplum Kuruluşları arasında işbirliği oluşturulması,
- Kooperatiflerin bir ulusal birlik altında toplanması,
- Bakanlığın uzman kadrosunun güçlendirilmesi sağlanmalıdır.

6.2.3. Ekonomik Etkiler

AB OTP ekonomik etkilerini; refah etkisi, fiyat ve pazar politikaları üzerine etkileri, üretim etkileri, tüketim etkileri, dış ticaret üzerine etkileri, teknoloji kullanımı, verimlilik ve işletme yapısı üzerine etkileri, AB bütçesi üzerine etkileri olarak sınıflandırmak mümkündür.

Türkiye tarımının OTP'ye uyumunun refah etkileri; üretici refahı, tüketici refahı ve ikisinin toplamından oluşan toplam refahtır. Türkiye tarımının OTP'ye uyumunun toplumsal refahı arttıracığı tahmin edilmektedir. OTP'nin sürekli reform sürecinde olduğu ve her yeni üye kabulünden önce, destekleme yoğunluğunu azaltan ve harcamaları kısıyan bir sürecin yaşandığı göz önüne alınırsa, Türkiye'nin OTP'ye uyumu söz konusu olduğunda yeni bir reform süreci yaşanabileceği ve bu koşullar Türk çiftçisinin refahının düşmesi beklenebilir. OTP'ye uyumun tüketici refahında ise artışa neden olması beklenmektedir (Bayraç, Yenilmez 2005: 37).

Türkiye, tarım işletmelerinin yapısındaki bozukluk, teknoloji kullanımındaki yetersizlik, düşük verimlilik gibi sorunlara bağlı olarak, doğal kaynakları nedeniyle üstün durumda olduğu ve meyve – sebze, tütün, pamuk gibi AB tarımın tamamlayıcı nitelikte olacak ürünler dışında çoğu tarım ürünü ve özellikle büyükbaş hayvancılıkta AB ile rekabet edemeyecektir. Bu nedenle Türk tarımında köklü bir reform ile işletme yapılarının iyileştirilmesi, teknoloji kullanımı ve verimlilik düzeyinin artışı sağlanırsa özellikle doğal kaynaklar açısından üstün olunan ürünlerde uzun dönemde belirli bir rekabet gücüne ulaşılabilir. Rekabet koşulları sonucu çok sayıda küçük ve verimsiz tarım işletmesi ortadan kalkacaktır. Ancak uzun dönemde teknoloji kullanımı ve verimlilik artabilecek böylelikle tarım işletmeleri büyüyecektir (Baysuğ 2010: 172 – 173).

Türkiye tarımı, OTP'ye uyum ile daha koruyucu ve destekleyici bir fiyat ve pazar politikasına kavuşacaktır. Ayrıca, kırsal ve çevresel destekler ile kırsal kesime yönelik çeşitli fonlar, tarım sektörünü ve dolaylı olarak da fiyat ve pazar politikalarını etkileyebilecektir. Türkiye tarımının OTP'ye uyumu durumunda, Türkiye ve AB'deki tarımsal ürün fiyatları eşitlenecektir. Türkiye'de başta hayvansal ürün fiyatları olmak üzere pek çok tarımsal ürün fiyatları AB fiyatlarının oldukça üzerindedir. Piyasa düzenlerine aynen uyulması zorunluluğu nedeniyle, OTP'nin Türkiye tarımı için fiyat ve pazar politikası açısından, yeterince destekleyici ve koruyucu olduğu söylenemez. Bu olumsuz etkiyi, kırsal ve çevresel destekler ile kırsal kesime yönelik çeşitli fonlar yoluyla dengelemek mümkündür (Yüksel 2010: 91).

Türkiye'nin Birliğe üyeliğinin AB bütçesi üzerindeki etkisi, tarım harcamalarına ayrılan payın artırılması yönünde olacaktır. Kırsal, çevresel, bölgesel, yapısal fonlardan tarım kesimine aktarılan kaynakların artması beklenmektedir. Ancak bu artış bütçe disiplini çerçevesinde, tarıma sağlanan daha önceki desteklere göre sınırlı miktarlarda

olacaktır. Bu nedenle Türkiye tarımının, Avrupa ülkelerindeki tarım sektörüne karşı fazla bir üstünlüğünün olmayacağını göstermektedir. Bu nedenle OTP'ye uyumun başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla, Türkiye tarım politikasını verimlilikte sağlanacak artışlarla rekabet gücünün artırılması esasına dayandırılmalıdır (Baysuğ 2010: 173).

OTP'ye uyumun Türkiye dış ticareti üzerine etkilerinin iki yönlü olacağı düşünülmektedir. Türkiye'de özellikle üretiminde öncü ya da üstün olduğu ürünlerde ihracat artışı sağlanırken bu artış toplam ithalatın altında kalacaktır. AB tarımsal üretiminin durumu ve rekabet olanakları göz önüne alındığında AB üretimi özellikle büyükbaş hayvancılık ve benzeri ürünlerde iç üretimden daha kaliteli ve ucuz olacaktır. AB uyumu ve Gümrük birliği ile kalkan gümrük vergileri Türkiye'yi açık pazar konumuna getirecek ve bu durumda ithalat artışına neden olacaktır. Ancak iç üretimde teknoloji kullanımı, verimlilik artışı sağlanabilir ve işletme yapıları da düzenlenirse aleyhte olan bu durum lehte işlemeye başlayacaktır.

OTP'ye uyum tarımsal üretimi değiştirecektir. OTP'ye uyum ile birlikte gerçekleşebilecek fiyattaki aşağı yönlü hareketler, üreticinin üretim tercihlerini de değiştirebilecektir. Örneğin uyum ile birlikte gelecek fiyat düşmeleri üreticide ikame etkisi oluşturabilecek ve bu da üretim miktarında düşümlere neden olabilecektir. Fiyat düşüşleri ise tüketimi artırıcı olabilecektir. Azalan fiyatlar bireylerin tarım ürünlerine olan taleplerinin artmasını sağlayabilir. Ancak bu talep artışı beraberinde aynı oranda gelir artışını getirmeyebilir. Çünkü fiyatlarda gerçekleşen düşüşler üretim karşılığı elde edilecek geliri azaltıcı bir etki oluşturabilecektir. Burada tüketim artışının üreticileri uyarıp uyarmayacağı ise fiyat düşüşlerinin oluşturacağı ikame etkisine bağlı olacaktır.

BÖLÜM III

GELİR VERGİSİ MÜKELLEFİ ÇİFTÇİLERİN VERGİ BİLİNÇ VE VERGİ UYUM DÜZEYLERİ: BİR ALAN ARAŞTIRMASI

Malatya ili Merkez (Battalgazi – Yeşilyurt) ilçede kayıtlı çiftçilere, vergi bilinç ve vergi uyum düzeylerini ölçmek amacıyla yapılan anket çalışması sonucunda elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir.

1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Vergiler, modern devletlerin en önemli gelir kaynaklarıdır. Bu bağlamda kamu giderlerinin de en önemli finansman kaynağı vergilerdir. Mali, ekonomik ve sosyal amaçlarla alınmaktadırlar. Vergiler, hem ekonomik hem de sosyal sorunların çözümünde etkili politika aracı olarak kullanılabilirler. Vergileme esnasında kamu kesiminin mükellefe karşı olan yükümlülükleriyle beraber, mükellefinde kamu kesimine karşı ödevleri söz konusudur. Kamu kesiminin mükellef haklarına uygun hareket etmek; vergilemede eşitlik, adalet, açıklık, belirlilik, uygunluk gibi ilkelere uymak vb. yükümlülüklerinin yanında, mükelleflerin en önemli vergi yükümlülüğü vergilerini zamanında ve eksiksiz ödemektir. Mükellef açısından bu yükümlülüklerin yerine getirilmesinin belirleyici unsurları arasında olumlu vergi algısı, yüksek vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergi uyumu gibi olgular gelmektedir.

Tarım sektörü, diğer sektörler kadar olmasa da ekonomi içinde önemli bir yere sahiptir. Bu açıdan tarım sektörünün vergi dışı bırakılması hem gelir kaybı açısından hem de vergi adaleti ve vergi eşitliği açısından düşünülememektedir. Tarım sektörü, vergi kayıp ve kaçaklarına müsait bir yapıya sahiptir. Tarım sektörünün vergilendirilmesi esnasında vergi kaybı yaşamamak için denetimlerin artırılması ile birlikte mükelleflerde vergi bilincinin ve

dolayısıyla vergiye uyumunda artırılması gerekmektedir. Bütün bu amaçlar ışığında, bu çalışma tarım kesiminde vergi algısı, vergi bilinci ve vergiye uyum düzeyinin belirlenmesi adına önemlidir.

2. ARAŞTIRMANIN PROBLEM CÜMLESİ VE ALT ROBLEMLER

Araştırmanın problem cümlesi, “tarım kesiminde vergi bilinç ve vergi uyum düzeyi nasıldır?” şeklinde belirlenmiştir. Araştırmanın alt problemleri ise şöyledir:

- Tarım kesiminde, vergi bilinç ve vergi uyum düzeyi, zirai üretim faaliyet türüne göre değişmekte midir?
- Tarım kesiminde, vergi bilinç ve vergi uyum düzeyi, sahip olunan arazi miktarına göre değişmekte midir?
- Tarım kesiminde, vergi bilinç ve vergi uyum düzeyi, gelir durumuna göre değişmekte midir?
- Tarım kesiminde, vergi bilinç ve vergi uyum düzeyi, tarım kesiminin vergi dışı bırakılıp – bırakılmama durumuna göre değişmekte midir?
- Tarım kesiminde, vergi bilinç ve vergi uyum düzeyi bireysel vergi yüküne göre değişmekte midir?

3. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

- Araştırma, Malatya ili Merkez (Battalgazi – Yeşilyurt) ilçesi, gelir vergisi mükellefleriyle sınırlandırılmıştır.
- Araştırma, 01.01.2015 tarihi itibarıyla Malatya Gıda, Tarım ve Hayvancılık İl Müdürlüğü’nde kayıtlı çiftçiler ile sınırlandırılmıştır.
- Araştırma, Malatya Beydağı ve Fırat Vergi Dairelerine bağlı zirai kazanç erbabı gelir vergisi mükellefleriyle sınırlandırılmıştır.

4. ARAŞTIRMANIN MODELİ

Araştırmada, betimsel tarama modellerinden ilişkiyel araştırma modeli kullanılmıştır. Betimsel araştırmalar, olayı olduğu gibi araştırmaya ve var olan durumu belirlemeye çalışan araştırmalardır. Bu tür araştırmalarda, ele alınan olaylar ve durumlar ayrıntılı bir şekilde araştırılmakta, daha önceki olaylar ve durumlarla ilişkisi incelenerek, “ne” oldukları betimlenmeye çalışmaktadır (Karakaya 2012: 59). İlişkiyel araştırma modeli, eğitim ya da

sosyal bilimlerin herhangi bir alanında, ilgilenilen konuya ve duruma ilişkin yeterli bilgiye sahip olmak, konunun daha iyi anlaşılmasına ve yorumlanmasına katkıda bulunabilen araştırma yöntemlerindedir (İslamoğlu 2011: 34 – 35).

5. ARAŞTIRMANIN EVREN VE ÖRNEKLEMİ

Araştırma, Malatya ili merkez ilçede (Battalgazi - Yeşilyurt) bulunan kayıtlı çiftçilerin vergi bilinç ve vergiye uyum düzeylerini ölçmek amacıyla uygulanmıştır. Araştırma evreni, merkez ilçede bulunan kayıtlı çiftçilerdir. Malatya İl Tarım Müdürlüğünden edinilen bilgiler ışığında 2015 yılı itibari ile merkez ilçede toplam 10,752 gelir vergisi mükellefi zirai kazanç erbabı bulunmaktadır. Araştırmada örneklem ise 264 olarak belirlenmiştir. Örneklem hesaplaması aşamasında Uşak Üniversitesinin geliştirdiği hesaplama aracı kullanılmıştır (<sosbil2.usak.edu.tr/dokuman/orneklem.xls>).

6. VERİ TOPLAMA ARACI VE VERİLERİN ÇÖZÜMLENMESİ

Araştırmada veri toplama aracı olarak Birinci (2010) tarafından geliştirilen likert tipi ölçek kullanılmıştır. Ölçek 3 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, katılımcıları sınıflandırmak amacıyla; zirai faaliyet tipi, sahip olunan arazi miktarı, bireysel vergi yükü, gelir durumu yeterliliği ve vergi öderken zorlanıp – zorlanmama durumu gibi sorular yöneltilmiştir. İkinci bölümde katılımcıların vergi bilinç ve vergi uyumu düzeylerini ölçmek amacıyla dörtlü likert tip (evet, hayır, kısmen, diğer) sorular yöneltilmiş ve son bölümde ise araştırmacılara açık uçlu sorular sorularak fikirleri alınmak istenmiştir.

Araştırmada verilerin çözümlenmesinde Statistical Package for the Social Sciences 16.00 (SPSS) paket programı kullanılmıştır. Veri girişleri ve verilerin çözümlenmesi araştırmacı tarafından gerçekleştirilmiştir. Araştırmada önem denetim düzeyi 0,05 olarak belirlenmiştir. Verilerin çözümlenmesi amacıyla şu teknikler kullanılmıştır:

- Verilerin sınıflandırılması için frekans ve yüzde değerleri hesaplanmıştır.
- Alınan puanların ortalamasını bulmak için aritmetik ortalama ve dağılımdaki değerlerin aritmetik ortalamaya uzaklığını belirlemek amacıyla standart sapma hesaplanmıştır.
- Araştırmanın kaç farklı alt boyuttan oluştuğunu bulmak için faktör analizi yapılmış ve alt boyutların güvenilirlikleri ve faktör puanları hesaplanmıştır (Saruhan, Özdemirci 2013: 202 – 203).

- Uygulanacak testlere (parametrik – nonparametrik) karar vermek amacıyla normallik testi yapılmıştır (Durmuş ve diğerleri 2013: 65 – 66).
- İki den fazla bağımsız grup arasında anlamlı farklılık olup – olmadığını test etmek amacıyla Kruskal – Wallis tek yönlü varyans analizi yapılmıştır. Oluşan anlamlı farklılığın kaynağını saptamak amacıyla ortalama ve standart sapmalar belirlenmiştir (Durmuş ve diğerleri 2013: 194 – 196; Akdağ, Sümbüloğlu 2010: 174 – 184).

7. BULGULAR VE YORUM

Bu kısımda öncelikle frekans ve yüzde değerleri verilerek yorumlanacak, ardından çalışmanın dağılımının normal olup – olmadığını ve yapılacak testlerin durumuna karar vermek amacıyla yapılan normallik testi sonuçları verilecektir. Ayrıca araştırmanın kaç alt boyuttan oluştuğunu öğrenmek amacıyla yapılan faktör analizi sonuçları ve son olarak değişkenler ile hipotezler arasında ilişki varlığını test etmek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları verilecektir.

7.1. Güvenilirlik Analizi ile Frekans ve Yüzde Dağılımları

Çalışmanın güvenilirliğini test etmek amacıyla genel güvenilirlik analizi yapılmış ve Alpha Cronbach's güvenilirlik katsayısı 0,771 bulunmuştur⁴³. Elde edilen bu katsayı çalışmanın oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir (Özdamar 2015: 81).

Tablo 3.1 Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik Analizi	
Cronbach's Alpha	N of Items
,771	21

⁴³ Güvenilirlik analizine sadece likert tipte olan sorular dâhil edilmiştir.

Tablo 3.2 Zirai Faaliyet Türü

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Bitkisel üretim	166	62,9	62,9	62,9
Hayvansal üretim	44	16,7	16,7	79,5
Her ikisi	54	20,5	20,5	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Tablo 3.2’den görüleceği üzere araştırmaya 264 mükellef katılmıştır. Katılımcılardan 166 (% 62,9) kişi bitkisel üretim, 44 (% 16,9) kişi hayvansal üretim ve 54 (% 20,5) kişi hem bitkisel hem de hayvansal üretim yapmaktadır.

Tablo 3.3 Sahip Olunan Arazi Büyüklüğü

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
50 'den az	171	64,8	64,8	64,8
51 - 101 arası	26	9,8	9,8	74,6
101 - 150 arası	10	3,8	3,8	78,4
151 - 200 arası	22	8,3	8,3	86,7
200 'den fazla	35	13,3	13,3	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Çalışmaya katılan mükelleflerden 171 kişi (% 64,8) sahip olduğu arazinin 50 dekardan⁴⁴ az olduğunu, 26 kişi (% 9,8) 50 – 101 dekar arası araziye sahip olduğunu, 10 kişi (% 3,8) 101 – 150 dekara arası araziye sahip olduklarını, 22 kişi (% 8,3) 151 – 200 dekar arası araziye sahip olduklarını ve son olarak 35 katılımcı (% 13,3) 200 dekardan daha fazla araziye sahip olduklarını belirtmişlerdir.

⁴⁴ 1 dekar, 1000m² değerinde ölçü birimini ifade etmektedir (TDK Türkçe Sözlük).

Tablo 3.4 Gelir Düzeyi Yeterliliği

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	37	14,0	14,0	14,0
Hayır	121	45,8	45,8	59,8
İdare eder	99	37,5	37,5	97,3
Diğer	7	2,7	2,7	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Araştırmaya katılan mükelleflerden 37'si (% 14) gelir düzeyinin yeterli olduğunu, 99'u (%37,5) gelir düzeyinin kısmen yeterli olduğunu ve 121'i (%45, 8) gelir düzeyinin yeterli olmadığını düşünmektedir. 7 (% 2,7) katılımcı ise gelir düzeyi hakkında görüş bildirmek istememiştir.

Tablo 3.5 Bireysel Vergi yükü

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Ödemiyorum	16	6,1	6,1	6,1
0 - 5	111	42,0	42,0	48,1
5-10	28	10,6	10,6	58,7
10 - 15	44	16,7	16,7	75,4
15 - 20	27	10,2	10,2	85,6
20 - 25	26	9,8	9,8	95,5
25 - 30	7	2,7	2,7	98,1
30'dan fazla	5	1,9	1,9	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Çalışmaya katılan mükelleflerden 111'i (% 42,0) gelirinin % 0 – 5'ini, 28'i (% 10,6) gelirinin % 5 – 10'unu, 44'ü (% 16,7) gelirinin % 10 – 15'ini, 27'si (% 10,2) gelirinin % 15 – 20'sini, 26'sı (% 9,8) gelirinin % 20 – 25'ini, 7'si (% 2,7) gelirinin % 25 – 30'unu, 5'i (% 1,9) gelirinin % 30'undan fazlasını vergi olarak ödediğini belirtmiştir. 16 (% 6,1) mükellef ise vergi ödemediklerini iddia etmişlerdir. Vergi ödemediklerini iddia eden mükelleflerden bir kısmının zirai ürün satışından sonra aldıkları müstahsil makbuzları incelenmiş ve satış tutarları üzerinden tevkifat yapıldığı görülmüştür. Mükelleflere bu tevkifatın gelir vergisi niteliğinde olduğu anlatılmıştır.

Tablo 3.6 Vergi Öderken Zorlanıp – Zorlanmama Durumu

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	59	22,3	22,3	22,3
Hayır	79	29,9	29,9	52,3
Kısmen	126	47,7	47,7	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Araştırmaya katılan mükelleflere vergilerini öderken zorlanıp zorlanmadıkları sorulmuştur. 59 (% 22,3) katılımcı vergilerini öderken zorlandıklarını, 126 (% 47,7) katılımcı kısmen zorlandıklarını, 79 (% 29,9) katılımcı ise zorlanmadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 3.7 Devletin Tarım Kesimini Vergi Dışı Bırakıp – Bırakmama Durumu

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	21	8,0	8,0	8,0
Hayır	160	60,6	60,6	68,6
Kısmen	83	31,4	31,4	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara “sizce devletin tarım kesimini büyük ölçüde vergi dışı bıraktığı doğru mu?” sorusu sorulmuştur. 21 (% 8) katılımcı devletin tarım kesimini büyük ölçüde vergi dışı bıraktığını düşünürken, 83 (% 31,4) katılımcı kısmen vergi dışı bıraktığını düşünmektedir. 160 (% 60,6) katılımcı ise devletin tarım kesimini vergi dışı bırakmadığını düşünmektedir.

Tablo 3.8 Sizce İnsanlar Neden Vergi Kaçırır?

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Gelir yetersizliği	70	26,5	26,5	26,5
Vergi kaçırınların varlığı	3	1,1	1,1	27,7
Hükümete karşı olmak	13	4,9	4,9	32,6
Ödemek istemedikleri için	17	6,4	6,4	39,0
Kaçırınların cezalandırılmaması	28	10,6	10,6	49,6
Vergi oranlarının yüksekliği	30	11,4	11,4	61,0
Ödenmeyen vergi ile işlerin büyütülebileceği düşüncesi	7	2,7	2,7	63,6
Verginin gereksiz para kaybı olduğunun düşünülmesi	2	,8	,8	64,4
Ödenen vergilerin karşılığının alınamayacağı düşüncesi	10	3,8	3,8	68,2
Vergi bilinci ve ahlaki eksikliği	21	8,0	8,0	76,1
Vergi ödemeyi sevmezler	2	,8	,8	76,9
Vergi sisteminin adil olmadığı düşünülmesi	11	4,2	4,2	81,1
Devlete duyulan güven eksikliği	15	5,7	5,7	86,7
Vergi aflarının sıklığı	12	4,5	4,5	91,3
Ödeyecekleri vergilerden elde edecekleri faydaları bilmedikleri için	6	2,3	2,3	93,6
Denetim eksikliği	9	3,4	3,4	97,0
Aç gözlülükten	3	1,1	1,1	98,1
Kamu giderlerinin finansmanına katkıda bulunmak istemedikleri için	2	,8	,8	98,9
Verginin kanunsuz olduğuna ve haraç gibi zorla alındığına inandıkları için	2	,8	,8	99,6
Hırsız oldukları için	1	,4	,4	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara “sizce insanlar neden vergi kaçırır?” şeklinde açık uçlu bir soru sorulmuş ve birbirinden farklı cevaplar alınmıştır. Alınan bu cevaplar 20 ayrı başlık altında kodlanmış olup frekans ve yüzde değerleri Tablo 3.8’deki gibidir. Katılımcılara göre bireyleri vergi kaçırmaya iten en güçlü neden gelir yetersizliğidir (70 – % 26,6) . Hemen ardından vergi oranlarının yüksekliği (30 – % 11,4) gelmektedir. Bunu sırasıyla vergi kaçırınların yeterince cezalandırılmaması (28 – % 10,6), vergi bilinci ve ahlaki eksikliği (21

– % 8), vergi ödememe isteği (17 – % 6,4), devlete duyulan güven eksikliği (15 – % 5,7), hükümete karşı olmak (13 – % 4,9), vergi aflarının sıklığı (12 – % 4,2), vergi sisteminin adil olmadığı düşünülmesi (11 – % 4,2) takip etmektedir. Daha sonra ise ödenen vergilerin karşılığının alınamayacağı düşüncesi (10 – % 3,8), denetim eksikliği (9 – % 3,4), ödenmeyen vergi ile işlerin büyütülebileceği düşüncesi (7 – % 2,7), ödenen vergilerden elde edilecek faydaların bilinmemesi (6 – % 2,3), vergi kaçırانların varlığı (3 – % 1,1), aç gözlülüğten (3 – % 1,1), verginin gereksiz para kaybı olduğunun düşünülmesi (2 – % 0,8), vergi ödemenin sevilmemesi (2 – % 0,8), kamu giderlerinin finansmanına katkıda bulunulmak istenmemesi (2 – % 0,8), verginin kanunsuz olduğuna ve haraç gibi zorla alındığına inanılması (2 – % 0,8), hırsız olmak (1 – % 0,4) izlemektedir. Katılımcı görüşlerinde oluşan bu farklılık vergilemenin ne kadar karmaşık bir olgu olduğunu göstermektedir. Bazı katılımcılar vergi ödememeyi (yasal olmayan yollardan) ahlaksız bir davranış ve hatta hırsızlık olarak görmekteyken bazı katılımcılar vergi kaçırانların aslında siyasi iktidara karşı olduklarını düşünmektedir. Bütün bu maddeler vergilemenin karmaşık ve üzerinde hassasiyetle çalışılması gerekli bir olgu olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.9 Vergi Sisteminin Adaleti Hakkındaki Görüşler

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	41	15,5	15,5	15,5
Hayır	92	34,8	34,8	50,4
Kısmen	118	44,7	44,7	95,1
Diğer	13	4,9	4,9	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara Türkiye’de vergi sisteminin adil olup – olmadığı sorulmuştur. Katılımcıların 41’i (% 15,5) vergi sisteminin adil olduğunu, 118’i (% 44,7) vergi sisteminin kısmen adil olduğunu ve 92’si (% 34,8) ise vergi sisteminin adil olmadığını düşünmektedir. 13 (% 4,9) kişi ise bu konuda fikir belirtmeyi reddetmişlerdir.

Tablo 3.10 Vergi Ödevinin Kutsallığı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	117	44,3	44,3	44,3
Hayır	50	18,9	18,9	63,3
Kısmen	80	30,3	30,3	93,6
Diğer	17	6,4	6,4	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara “sizce vergi kutsal bir vatandaşlık görevi midir?” şeklinde bir soru sorulmuştur. Katılımcıların 117’si (% 44,3) vergi ödevinin kutsal bir vatandaşlık görevi olduğunu, 80’i (% 30,3) vergi ödevinin kısmen kutsal bir vatandaşlık görevi olduğunu, 50’si (% 18,9) ise vergi ödevinin kutsal bir vatandaşlık görevi olmadığını düşünmektedir. 17 (% 6,4) katılımcı ise bu konuda görüş bildirmek istememiştir.

Tablo 3.11 Belge Alma Durumu 1

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	16	6,1	6,1	6,1
Hayır	195	73,9	73,9	79,9
Bazen	47	17,8	17,8	97,7
Diğer	6	2,3	2,3	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara alışverişleri esnasında fiş/faturayı satıcı vermese bile isteyip – istemeyecekleri sorulmuştur. Katılımcılardan 16’sı (% 6,1) alışveriş esnasında fiş/faturayı satıcı vermese bile istediklerini/isteyeceklerini, 47’si (%17,8) bazen istediklerini/isteyeceklerini, 195’i (%73,9) ise istemediklerini/istemeyeceklerini belirtmişlerdir. 6 (% 2,3) katılımcı ise bu konuda görüş bildirmek istememiştir.

Tablo 3.12 Belge Alma Durumu 2

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	7	2,7	2,7	2,7
Hayır	209	79,2	79,2	81,8
Bazen	40	15,2	15,2	97,0
Diğer	8	3,0	3,0	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara alışveriş esnasında fiş/fatura vermeyen satıcıyı ve almayan vatandaşı uyarıp – uymayacakları sorulmuştur. Katılımcıların 7'si (% 2,7) alışveriş esnasında fiş/fatura vermeyen satıcıyı ya da almayan vatandaşı uyardıklarını/uyaracaklarını, 40'ı (% 15,2) bazen uyardıklarını/uyaracaklarını, 209'u (%79,2) uymadıklarını/uyarmayacaklarını belirtmişlerdir. 8 (% 3) katılımcı ise bu konuda fikir bildirmek istememişlerdir.

Belge alma, vergi bilinci yüksekliğinin ana göstergelerinden birisidir. Tablo 3.11 ve 3.12'den edinilen bulgulara göre; katılımcıların büyük çoğunluğu alışveriş esnasında satıcı fiş/fatura vermese bile istemediklerini/istemeyeceklerini ve belge vermeyen satıcı ile almayan vatandaşı uymadıklarını/uyarmayacaklarını bildirmiştir. Bunun sebebi sorulduğunda ise katılımcılar belge alma ile vergi gelirleri arasında doğrudan bir ilişki olduğuna inanmadıklarını/bilmediklerini, belge almaları ile almamaları arasındaki farkı bilmediklerini iddia etmiştir. Vergi iadesi olduğu dönemlerde belge almaya daha fazla özen gösterdiklerini belirtmiştir. Burada vergi iadesi sisteminin kaldırılmış olmasının belge alma bilincine ve vergi gelirlerine olumsuz etki yaptığını söylemek mümkündür.

Tablo 3.13 Ödenmeyen Vergi – Gelecek Nesiller İlişkisi

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	81	30,7	30,7	30,7
Hayır	22	8,3	8,3	39,0
Kısmen	123	46,6	46,6	85,6
Diğer	38	14,4	14,4	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcıların 81'i (% 30,7) bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü artıracığını, 123'ü (% 46,6) gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü kısmen

artıracağını, 22'si (% 8,3) bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü artıracağını düşünmediklerini belirtmiştir. 38 (% 14,4) katılımcı ise bu konuda fikir sahibi olmadıklarını ya da fikir belirtmek istemediklerini belirtmiştir.

Tablo 3.14 Ödenen Vergilerle İlgili bilgi Sahibi Olma

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	46	17,4	17,4	17,4
Hayır	119	45,1	45,1	62,5
Kısmen	86	32,6	32,6	95,1
Diğer	13	4,9	4,9	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcıların 46'sı (% 17,4) kendilerini ilgilendiren vergilerle ilgili yeterince bilgi sahibi olduklarını, 86'sı (% 32,6) kendilerini ilgilendiren vergilerle ilgili kısmen bilgi sahibi olduklarını, 119'u (% 45,1) kendilerini ilgilendiren vergilerle ilgili yeterince bilgi sahibi olmadıklarını bildirmiştir. 13 (% 4,9) katılımcı ise bu konuda görüş bildirmek istemediklerini ifade etmiştir.

Tablo 3.15 Ödenen Vergilerin Kullanım Amaçlarının Vergi Ödeme İsteği Üzerine Etkileri

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	106	40,2	40,2	40,2
Hayır	28	10,6	10,6	50,8
Kısmen	110	41,7	41,7	92,4
Diğer	20	7,6	7,6	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara “Ödediğiniz vergilerin devlet tarafından çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığını bilmek, vergi vermenizi olumlu yönde etkiler mi?” şeklinde bir soru sorulmuştur. Katılımcıların 106'sı (% 40,2) ödedikleri vergilerin devlet tarafından nerelerde kullanıldığını bilmeleri halinde vergi ödeme isteklerinin artacağını, 110'u (% 41,7) ödedikleri vergilerin devlet tarafından nerelerde kullanıldığını bilmeleri halinde vergi ödeme isteklerinin kısmen artacağını, 28'i (% 10,6) ödedikleri vergilerin devlet tarafından nerelerde

kullanıldığını bilseler dahi vergi ödeme isteklerinin artmayacağını belirtmiştir. 20 (% 7,6) katılımcı ise bu konuda görüş bildirmek istememiştir.

Tablo 3.16 Ödenen Vergiler – Kamu Hizmeti İlişkisi

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	88	33,3	33,3	33,3
Hayır	31	11,7	11,7	45,1
Kısmen	112	42,4	42,4	87,5
Diğer	33	12,5	12,5	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara vatandaşların vergilerini tam ve düzenli ödememeleri durumunda kamu hizmetlerinin aksayacağı görüşüne katılıp – katılmadıkları sorulmuştur. 88 (% 33,3) katılımcı bu görüşe katıldıklarını, 112 (% 42,4) katılımcı kısmen katıldığını, 31 (% 11,7) katılımcı ise bu görüşe katılmadıklarını belirtmiştir. 33 (% 12,5) katılımcı ise bu konuda görüş bildirmek istememiştir.

Tablo 3.17 Vergilerin Kamu Hizmeti Olarak Dönüp – Dönme Durumu

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	48	18,2	18,2	18,2
Hayır	78	29,5	29,5	47,7
Kısmen	114	43,2	43,2	90,9
Diğer	24	9,1	9,1	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara Türkiye’de, vergilerin kamu hizmeti olarak dönüp – dönmediği sorulmuştur. Katılımcıların 48’i (% 18,2) ödedikleri vergilerin kamu hizmeti olarak döndüğüne, 114’ü (% 43,2) ödedikleri vergilerin kısmen kamu hizmeti olarak döndüğüne, 78’i (% 29,5) ödedikleri kamu hizmeti olarak dönmediğine inandıklarını belirtmiştir. 24 (% 9,1) katılımcı ise bu konuda fikir belirtmeyi reddetmiştir.

Tablo 3.18 Devlet Harcamalarında Savurganlık

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	90	34,1	34,1	34,1
Hayır	49	18,6	18,6	52,7
Kısmen	97	36,7	36,7	89,4
Diğer	28	10,6	10,6	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara devlet harcamalarında savurganlık olup – olmadığı sorulmuştur. 90 (%34,1) katılımcı devlet harcamalarında savurganlık olduğunu, 97 (% 36,7) katılımcı devlet harcamalarında kısmen savurganlık olduğunu, 49 (% 18,6) katılımcı devlet harcamalarında savurganlık olmadığını düşünmediklerini belirtmiştir. 28 (% 10,6) katılımcı ise bu konuda görüş bildirmek istememiştir.

Tablo 3.19 Herkes Kaçırıyor Bende Kaçırırım Anlayışı – Kamu Gelir İlişkisi

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	79	29,9	29,9	29,9
Hayır	31	11,7	11,7	41,7
Kısmen	99	37,5	37,5	79,2
Diğer	55	20,8	20,8	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara herkes vergi kaçırıyor bende kaçırırım anlayışının devletin vergi gelirlerini önemli ölçüde etkileyip – etkilemediği sorulmuştur. 79 (% 29,9) katılımcı herkes kaçırıyor bende kaçırırım anlayışı devletin vergi gelirlerini önemli ölçüde etkilediği, 99 (%37,5) katılımcı kısmen etkilediği, 31 (% 11,7) katılımcı ise etkilemediği yönünde görüş bildirmiştir. 55 (% 20,8) katılımcı ise bu konuda görüş bildirmek istememiştir.

Tablo 3.20 Katılımcıların Vergi Tanımlamaları

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Kamu hizmetlerinin karşılığıdır	109	41,3	41,3	41,3
Zorunlu bir ödemedir	43	16,3	16,3	57,6
Bir ödevdir	57	21,6	21,6	79,2
Bir yükür	32	12,1	12,1	91,3
Bireylerin faaliyetlerini genişletmelerini engelleyen bir uygulamadır	23	8,7	8,7	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılardan vergiyi tanımlamaları için beş başlık verilmiş ve bu başlıklardan kendilerine en yakın olanı seçmeleri istenmiştir. 109 (% 41,3) katılımcı vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak tanımlamıştır. Bunu sırasıyla; bir ödevdir (57 – % 21,6), zorunlu bir ödemedir (43 – % 16,3), bir yükür (32 – % 12,1) ve bireylerin faaliyetlerini genişletmelerini engelleyen bir uygulamadır (23 – % 8,7) seçenekleri izlemiştir. Mükelleflerin vergi tanımlarına bakıldığında ağırlıkta olan görüş vergi – kamu hizmeti ilişkisidir. Mükellefler vergileri kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görmektedirler. Tarihsel süreçte vergiler devletlerin en önemli kamu geliri olmuştur. Kamu hizmetlerinin finansmanı büyük ölçekte vergiler ile karşılanmıştır. Ancak bütün bunlara rağmen vergi – kamu hizmeti ilişkisi kurmak oldukça güçtür. Önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere vergilerin temel özelliklerinden birisi karşılıksız olmalarıdır. Mükelleflerin ödedikleri vergiler ile kamu hizmetlerinden elde edecekleri faydalar her zaman eşit olmamaktadır. Ya da tam kamusal mal ve hizmetlerin; bölünemez fayda, rekabetin olmaması ve tüketimden dışlanmazlık gibi özellikleri gereği vergilerini zamanında ve eksiksiz ödemeyen bir mükellefin kamu hizmetlerinden elde edecekleri faydalar, vergiye tam uyum gösteren bir mükellefin elde edeceği faydalara eşit ya da yüksek olabilir (bu durum alan yazında bedavacılık sorunu olarak ifade edilmektedir). Bu koşullar altında katılımcıların, yaptıkları vergi tanımlarına bakılarak vergi bilinç düzeylerinin düşük olduğunu söylenebilir.

Tablo 3.21 Vergi Kaçıranların Varlığı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	2	,8	,8	,8
Hayır	203	76,9	76,9	77,7
Kısmen	46	17,4	17,4	95,1
Diğer	13	4,9	4,9	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara ülkemizde herkesin vergisini tam olarak ödeyip – ödemedikleri sorulmuştur. 2 (% 0,8) katılımcı ülkemizde herkesin vergisini tam olarak ödediğini düşünmektedir. 46 (% 17,4) katılımcı ülkemizde herkesin vergisini tam olarak ödedikleri görüşüne kısmen katıldıklarını, 203 (% 76,9) katılımcı ülkemizde herkesin vergisini tam olarak ödediği görüşüne katılmadıklarını belirtmiştir. 13 (% 4,9) katılımcı ise bu konuda görüş bildirmeyi reddetmiştir.

Tablo 3.22 Çiftçi – Vergi Ödeme Durumu

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	23	8,7	8,7	8,7
Hayır	109	41,3	41,3	50,0
Kısmen	111	42,0	42,0	92,0
Diğer	21	8,0	8,0	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara Türkiye’de, devletin çiftçisinden vergisini tam olarak toplayıp – toplayamadığını, bu konuda aldığı tedbirlerin yeterli olup – olmadığı sorulmuştur. 23 (%8,7) katılımcı devletin çiftçiden vergisini tam olarak topladığını, bu konuda aldığı tedbirlerin yeterli olduğuna inandıklarını ifade etmiştir. 111 (% 42) katılımcı devletin çiftçisinden vergisini kısmen topladığını, bu konuda aldığı tedbirlerin kısmen yeterli olduğunu, 109 (% 41,3) katılımcı devletin çiftçisinden vergisini tam olarak toplamayı başaramadığını, bu konuda aldığı tedbirlerin yeterli olmadığını düşünmektedir. 21 (% 8) katılımcı ise bu konuda görüş bildirmek istememiştir.

Tablo 3.23 Çiftçi – Vergi Kaçırma

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	120	45,5	45,5	45,5
Hayır	42	15,9	15,9	61,4
Kısmen	79	29,9	29,9	91,3
Diğer	23	8,7	8,7	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara devletin çiftçinin vergi kaçırmasını önleyip – önleyemeyeceği sorulmuştur. 120 (% 45,5) katılımcı devletin çiftçilerin vergi kaçırmasını önleyebileceği, 79 (% 29,9) katılımcı kısmen önleyebileceği, 42 (% 15,9) katılımcı ise önleyemeyeceği yönünde görüş bildirmiştir. 23 (% 8,7) katılımcı ise bu konuda görüş bildirmek istememiştir.

Tablo 3.24 Vergi Ödeme Durumu

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	199	75,4	75,4	75,4
Hayır	28	10,6	10,6	86,0
Kısmen	33	12,5	12,5	98,5
Diğer	4	1,5	1,5	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara vergilerini tam olarak ödeyip – ödemedikleri sorulmuştur. 199 (% 75,4) katılımcı vergilerini tam ödediklerini, 33 (% 12,5) katılımcı kısmen tam ödediklerini, 28 (% 10,6) katılımcı tam olarak ödemediklerini, 4 (% 1,5) katılımcı ise bu konuda fikir belirtmek istemediklerini belirtmiştir.

Tablo 3.25 Vatandaşların Bir Bölümünün Vergisini Tam Olarak Ödememesinin Etkileri

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Vergi kaçırmaya iter	47	17,8	17,8	17,8
Vergi ödeme şevkimi kırar	141	53,4	53,4	71,2
Daha çok vergi ödemeye sevk eder	2	,8	,8	72,0
Olumlu ya da olumsuz bir etkisi olmaz	74	28,0	28,0	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara vatandaşların bir bölümünün vergisini tam olarak ödememesinin etkileri sorulmuştur. 141 (% 53,4) katılımcı böyle bir durumda vergi ödeme şevklerinin kırılacağını belirtmiştir. 74 (% 28) katılımcı böyle bir durumun kendileri üzerinde olumlu – olumsuz bir etkisi olmayacağını, 47 (% 17,8) katılımcı böyle bir durumda kendilerinin de vergi kaçırma yoluna başvuracağını, 2 (% 0,8) katılımcı da daha çok vergi ödeyeceklerini söylemiştir.

Tablo 3.26 Günümüz Şartlarında Vergisini Tam Olarak Ödeyen Mükellefin Durumu

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Vergi yükümlüsü ekonomik sıkıntı çekerek işinde yeni atılımlar yapacak gücü bulamaz	48	18,2	18,2	18,2
Vergi yükümlüsünün saygınlığı artar	2	,8	,8	18,9
Vergi yükümlüsü manevi yönden kendini huzurlu hisseder	57	21,6	21,6	40,5
Vergi yükümlüsü bir kaç yıl içinde iflas eder	1	,4	,4	40,9
Diğer	156	59,1	59,1	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara günümüz şartlarında vergisini tam olarak ödeyen bir mükellefin durumu ne olur sorusu sorulmuştur. 57 (% 21,6) katılımcı vergi yükümlüsü manevi yönden kendini huzurlu hisseder, 48 (% 18,2) katılımcı vergi yükümlüsü ekonomik sıkıntı çekerek işinde yeni atılımlar yapacak gücü bulamaz demiştir. 2 (% 0,8) katılımcı vergi yükümlüsünün saygınlığının artacağını düşünürken 1 (% 0,4) katılımcı ise vergi yükümlüsünün birkaç yıl içinde iflas edeceğini düşünmektedir. 156 (% 59,1) katılımcı ise diğer seçeneğini işaretlemiştir. Diğer şekilde görüş bildiren katılımcılara bu konuda neler düşündükleri

sorulmuş ve alınan cevaplar Tablo 3.27'deki gibi tasnif edilmiştir. Tablo 3.27 incelendiğinde 1 (% 0,7) katılımcı mükellefin ne yönde etkileneceğini bilmediğini, 1 (% 0,7) katılımcı olumlu yönde etkileneceğini düşünmektedir. 30 (% 19,2) katılımcı günümüz şartlarında vergisini tam ve doğru olarak ödeyen bir mükellefin olumlu – olumsuz bir etkiye maruz kalmayacağını düşünmektedir. 17 (% 10,9) katılımcı vergi kaçırmanın olduğu durumda vergisini tam ödeyen mükelleflerin kendilerini kötü hissedeceklerini, 18 (% 11,5) katılımcı vergi kaçırmanın varlığında vergisini tam ödeyen mükelleflerin ödeme şevklerinin kırılacağını, 42 (% 26,9) katılımcı vergi kaçırmanın varlığında vergisini tam ödeyenlerin de vergi kaçırma yoluna başvuracağını düşündüklerini ifade etmiştir. Son olarak 47 (% 30,1) katılımcı ise vergisini tam ve eksiksiz ödeyen mükellefin vergi aslı ile birlikte ceza ödemeyeceğini ve bu nedenle kendisini rahat hissedeceğini düşünmektedir. Burada elde edilen bulgular günümüzde, mükelleflerin vergiye uyumunun gönüllülük esasına değil fayda esasına dayandığını göstermektedir. Daha sonra ise ağırlıkta olan görüşler; vergi kaçırma eğiliminin artması, vergi ödeme şevkinin kırılması, vergi ödeyenlerin kendisini kötü hissetmesi şeklinde devam etmektedir. Mükelleflerin bir bölümü vergilerini tam ve eksiksiz ödeyenlerin ceza almayacağını düşünmektedir. Diğer bölümü ise vergi kaçırmanın olduğu durumlarda vergisini tam ve eksiksiz ödeyen mükelleflerde zamanla vergi uyumunun azalacağını düşünmektedir. Bireylerin faydacı vergi uyumları, vergi mevzuatı hakkında bilgi sahibi olduklarını göstermektedir. Caydırıcılıktan uzak vergi cezaları ve vergi kaçırmanın denetlenip cezalandırılmadığı durumlar vergi uyumunu azaltmaktadır.

Tablo 3.27 Vergisini Zamanında Ödeyen Mükellefin Karşılaşacağı Diğer Durumlar

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli yüzde
Olumlu – olumsuz bir etkisi olmaz	30	19,2	19,2	19,2
Ödemeyenlerin olduğu durumda kendisini kötü hisseder	17	10,9	10,9	30,1
Ödemeyenlerin varlığından haberdar olduğunda ödeme şevki kırılır	18	11,5	11,5	41,6
Ödemeyenlerin varlığından haberdar olduğunda ödememe yolunu seçer.	42	26,9	26,9	68,5
Ceza almaktan kurtulur	47	30,1	30,1	98,6
Olumlu yönde etkilenir	1	0,7	0,7	99,3
Bilmiyorum	1	0,7	0,7	100,0
Toplam	156	100,0	100,0	

Tablo 3.28 Kamu Giderlerinin Finansmanı – Kamu Geliri İlişkisi

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Vergisini tam olarak toplayabilmek için denetimlerini artırmalıdır	155	58,7	58,7	58,7
Harcamalarını kısarak gelirin artmasını sağlamalıdır	68	25,8	25,8	84,5
Yeni vergiler koymalıdır	6	2,3	2,3	86,7
Borçlanmalıdır	35	13,3	13,3	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara devletin kamu harcamalarını finanse etmek için gerekli geliri nasıl elde etmelidir şeklinde bir soru sorulmuştur. 155 (% 58,7) katılımcı devletin vergi gelirlerini artırabilmek için denetimlerini artırması gerektiği görüşündedir. 68 (% 25,8) katılımcı devletin harcamalarını kısarak gelirlerini artırması görüşünü savunmaktadırlar. 35 (% 13,3) katılımcı devletin borçlanması gerektiğini düşünürken, 6 (% 2,3) katılımcı ise devletin yeni vergiler koymasına gerektiği belirtilmiştir.

Tablo 3.29 Vergi Kaçıranlara Verilecek Cezalar

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Para cezası verilmeli	166	62,9	62,9	62,9
Hapis cezası verilmeli	34	12,9	12,9	75,8
Ticaretten men edilmeli	13	4,9	4,9	80,7
İş yeri kapatma cezası verilmeli	11	4,2	4,2	84,8
Topluma teşhir edilmeli	8	3,0	3,0	87,9
Vergi kaçırmanın bir cezası olmamalı	32	12,1	12,1	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara vergi kaçıranlara ne gibi cezalar verilmelidir şeklinde bir soru sorulmuştur. 166 (% 62,9) katılımcı vergi kaçıranlara para cezası verilmesi gerektiğini düşünmektedir. Bunu sırasıyla; 34 (% 12,9) hapis cezası verilmeli, 32 (% 12,1) vergi kaçırmanın bir cezası olmamalı, 13 (% 4,9) ticaretten men edilmeli, 11 (% 4,2) iş yeri kapatma cezası verilmeli, 8 (% 3) topluma teşhir edilmeli takip etmektedir. Burada en çok dikkat çeken husus 32 katılımcının vergi kaçırmanın cezalandırılmaması gerektiği yönündeki düşüncesidir. Bu katılımcılara neden bu yönlü düşündükleri sorulmuştur. Katılımcıların bir bölümü cezalandırmanın vergi kayıp – kaçaklarını engellemede etkili bir yöntem olmadığını, bunun yerine mükellefin vatandaşlık ve vergi bilinç düzeyinin yükseltilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Geriye kalanlar ise vergilendirmenin hukuki olmadığını, vergilerin gerekliliğine inanmadıklarını, vergi ödemenin bireyin inisiyatifine bırakılması gerektiğini düşünmektedirler.

Tablo 3.30 Vergi Afları

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	25	9,5	9,5	9,5
Hayır	171	64,8	64,8	74,2
Bazen	68	25,8	25,8	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcılara devletin vergi aflarına sık sık başvurmalı mıdır? şeklinde bir soru sorulmuştur. 25 (% 9,5) katılımcı devletin vergi aflarına sık sık başvurması gerektiğini, 68

(% 25,8) katılımcı bazen vergi aflarına başvurması gerektiğini, 171 (64,8) katılımcı ise devletin vergi aflarına başvurmaması gerektiği görüşündedir.

Tablo 3.31 Vergi Denetimleri Yeterliliği

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	68	25,8	25,8	25,8
Hayır	96	36,4	36,4	62,1
Kısmen	100	37,9	37,9	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Katılımcıların 68'i (% 25,8) devletin yaptığı vergi denetimlerini yeterli bulmaktadır. 100 (% 37,9) katılımcı devletin yaptığı vergi denetimlerini kısmen yeterli bulurken, 96 (% 36,4) katılımcı devletin yaptığı vergi denetimlerini yeterli bulmamaktadır.

7.2.Uygun Testlerin Seçilmesi, Faktör Analizi, Tek Yönlü Varyans Analizi ve Korelasyon Analizi

Bir araştırmanın analizi aşamasında birden fazla teknik kullanmak mümkündür. Araştırmanın doğru analiz edilebilmesi açısından, uygun testlerin seçilmesi gerekmektedir. Testlerin (parametrik – nonparametrik) seçimi aşamasında normallik testi uygulanmaktadır. Normallik testi sonuçlarına göre dağılımların normal olması durumunda ($p>0,05$) uygulanacak testler parametrik testler arasından seçilirken, dağılımların normal olmaması durumunda ($p<0,05$) ise nonparametrik testler uygulanmaktadır (Durmuş ve diğerleri 2013: 66). Bu amaçla araştırmaya Kolmogorov – Smirnov testi uygulanmıştır. Tablo 3.32'den elde edilen verilere göre dağılımlar normal değildir. Çünkü anlamlılık değerlerinin tamamı 0,05'ten küçük çıkmaktadır. Bu durumda uygulanacak testler parametrik testler arasından değil nonparametrik testler arasından seçilmiştir.

Tablo 3.32 Kolmogorov – Smirnov Normallik Testi Sonuçları

	Kolmogorov-Smirnov		
	İstatistik	df	Anl.
Arazinizde hangi tür zirai faaliyetle uğraşıyorsunuz?	,390	264	,000
Kaç dekar araziniz var?	,387	264	,000
Sizce devletin tarım kesimini büyük ölçüde vergi dışı bıraktığı sizce doğru mu?	,342	264	,000
Gelirinizin yüzde kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?	,262	264	,000
Verginizi ödemekte zorlanıyor musunuz?	,302	264	,000
Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?	,251	264	,000
Sizce Türkiye’de adil bir vergi sistemi bulunuyor mu?	,272	264	,000
Sizce vergi kutsal bir vatandaşlık görevi midir?	,281	264	,000
Alışverişinizde fiş/faturayı satıcı vermese bile ister misiniz?	,415	264	,000
Alışveriş sırasında fiş/fatura vermeyen satıcıyı veya almayan vatandaşı uyarr mısınız?	,459	264	,000
Sizce bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü artırır mı?	,307	264	,000
Sizi ilgilendiren vergilerle ilgili yeterince bilgiye sahip misiniz?	,248	264	,000
Ödediğiniz vergilerin devlet tarafından çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığını bilmek, vergi vermenizi olumlu yönde etkiler mi?	,279	264	,000
"Vatandaşlar vergisini tam ve doğru olarak ödemezse devlet hizmetleri aksar" sizde bu düşünceye katılıyor musunuz?	,280	264	,000
Sizce vergiler ülkemizde kamu hizmeti olarak bize tekrar dönüyor mu?	,261	264	,000
Sizce devlet harcamalarında bir savurganlık var mı?	,242	264	,000
Çiftçiliğin dışında, günlük hayatınızda nerelere, hangi tür vergiler ödediğinizi tam olarak biliyor musunuz?	,242	264	,000
Sizce "herkes kaçırıyor bende kaçırırım" anlayışı devletin vergi gelirlerini önemli ölçüde etkilemekte midir?	,257	264	,000
Sizce Türkiye’de herkes vergisini tam olarak ödüyor mu?	,460	264	,000
Sizce devlet çiftçisinden vergisini tam olarak toplayabiliyor mu? Bunun için aldığı tedbirler yeterli mi?	,246	264	,000
Sizce devlet çiftçinin vergi kaçırmasını önleyebilir mi?	,288	264	,000
Verginizi tam olarak ödediğinize inanıyor musunuz?	,454	264	,000
Devlet sizce vergi aflarına sık sık başvurmalı mıdır?	,355	264	,000
Devletin yaptığı vergi denetimlerini yeterli buluyor musunuz?	,246	264	,000

Sosyal bilimlerde bazı tutum ve davranışları ölçmek oldukça zordur. Bu tutum ve davranışları ölçerken kullanılan kavramların birbirleriyle olan ilişkileri ise karmaşıktır. Faktör analizi, değişkenler arasındaki bu karmaşık ilişkiye dayanarak çok sayıdaki değişkeni daha az sayıdaki değişkene indirebilen çok değişkenli bir analiz tekniğidir (İslamoğlu 2011: 238). Araştırmada yer alan değişkenlerin kaç alt boyuttan oluştuğunu keşfetmek amacıyla çalışmaya faktör analizi uygulanmıştır.

Tablo 3.33 KMO ve Barlett Test Sonuçları

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser Meyer Olkin Ölçek Geçerliliği		,642
Barlett Küresellik Testi	Ki Kare	1,029E3
	Sd	28
	Anlamlılık	,000

Ölçeğe öncelikle Kaiser Meyer Olkin Ölçek Geçerliliği testi uygulanmıştır. Bu test sonucunda ölçek geçerliliği 0,642 tespit edilmiştir. Bu geçerlilik puanı 0 – 1 arasında değerler almakta ve 1'e yaklaştıkça ölçeğin faktör analizine uygunluğu artmaktadır. Araştırmada kullanılan ölçeğin faktör analizine uygunluğu orta derecede saptanmıştır (Durmuş ve diğerleri 2013: 80). Bu uygunluk düzeyi sosyal bilimler açısından yeterli olduğundan faktör analizi uygulamasına geçilmiştir. Araştırmada öncelikle soruların faktör ağırlıkları tespit edilmiş ve faktör ağırlıkları 0,50'den düşük olanlar analiz dışında bırakılmıştır. Daha sonra araştırmanın kaç faktörden oluştuğu tespit edilmiştir. Araştırmada 11 faktör tespit edilmiştir. Bu faktörler altında en az iki değişkenin bulunmasına, bir değişkenin birden fazla faktör altında yakın değer almamasına ve faktörler altında yer alan değişkenlerin en az 0,50 faktör puanına sahip olmasına dikkat edilmiş ve bu şartları sağlamayan değişkenler analiz dışı bırakılmıştır. Faktör analizi tekrarlanmış ve 8 alt boyut tespit edilmiştir. Bu alt boyutlar yukarıdaki şartların tamamını sağlamıştır. Bu aşamada faktör güvenilirlikleri hesaplanmıştır. Güvenilirlik puanları 0 – 1 arasında değer almakta ve 1'e yaklaştıkça güvenilirlik düzeyi artmaktadır. Güvenilirlik düzeyi 0,60'ın altında olan faktörler bundan sonraki analizlere dâhil edilmemiştir. Faktör güvenilirlikleri yeterli bulunan faktörler, faktör ağırlıkları, açıklayıcılıkları ve güvenilirlikleri şöyledir:

Tablo 3. 34 Toplam Varyans Açıklayıcılığı

Bileşenler	Başlangıç Özdeğer			Toplam Kareler Ortalaması		
	Toplam	Varyans %	Birikimli %	Toplam	Varyans %	Birikimli %
1	2,997	37,457	37,457	2,504	31,300	31,300
2	1,789	22,362	59,818	1,939	24,235	55,534
3	1,355	16,932	76,750	1,697	21,216	76,750
4	,715	8,942	85,692			
5	,428	5,351	91,043			
6	,337	4,210	95,253			
7	,293	3,667	98,920			
8	,086	1,080	100,000			

Ayrıştırma Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi

Tablo 3.34'ten elde edilen verilere göre, faktör analizinde güvenilirlik seviyesi 0,60 üzerinde olan alt boyutlardan üçünün toplam varyans açıklayıcılığı % 76,750'dir ve oldukça yüksektir. Alt boyutların hangi sorulardan oluştuğu tablo 3.35'te görülmektedir.

Tablo 3.35 Alt Boyutları Oluşturan Sorular**Döndürülmüş Bileşen Matrisi^a**

	Bileşenler		
	1	2	3
“Vatandaşlar vergisini tam ve doğru olarak ödemezse devlet hizmetleri aksar” sizde bu düşünceye katılıyor musunuz?	,849	,143	-,008
Sizce “herkes kaçırıyor bende kaçırım” anlayışı devletin vergi gelirlerini önemli ölçüde etkilemekte midir?	,800	,226	,000
Sizce bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü artırır mı?	,776	-,022	,096
Ödediğiniz vergilerin devlet tarafından çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığını bilmek, vergi vermenizi olumlu yönde etkiler mi?	,687	,149	-,125
Çiftçiliğin dışında, günlük hayatınızda nerelere, hangi tür vergiler ödediğinizi tam olarak biliyor musunuz?	,164	,959	,063
Sizi ilgilendiren vergilerle ilgili yeterince bilgiye sahip misiniz?	,171	,956	,065
Alışveriş sırasında fiş/fatura vermeyen satıcıyı veya almayan vatandaşı uyarır mısınız?	-,096	,013	,916
Alışverişinizde fiş/faturayı satıcı vermese bile ister misiniz?	,070	,103	,908

Ayrıştırma Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi

Döndürme Yöntemi: Kaiser Normalleştirme Yöntemi ile Varimaks

a. Her dönüşüm için 5 yineleme

Tablo 3.35'e göre; <vatandaşlar vergisini tam ve doğru olarak ödemezse devlet hizmetleri aksar” sizde bu düşünceye katılıyor musunuz?>, <sizce “herkes kaçırıyor bende kaçırım” anlayışı devletin vergi gelirlerini önemli ölçüde etkilemekte midir?>, <sizce bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü artırır mı?> ve <ödediğiniz vergilerin devlet tarafından çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığını bilmek vergi vermenizi olumlu yönde etkiler mi?> şeklinde sorulan dört soru birinci alt boyutu (faktör) oluşturmaktadır ve bu faktör **vergi bilinci 1** olarak adlandırılmıştır. <Çiftçiliğin dışında, günlük hayatınızda nerelere, hangi tür vergiler ödediğinizi tam olarak biliyor musunuz?> ve <sizi ilgilendiren vergilerle ilgili yeterli bilgiye sahip misiniz?> şeklinde sorulan iki soru ikinci faktörü oluşturmaktadır ve bu faktör **vergi bilinci 2** olarak adlandırılmıştır. <Alışveriş sırasında fiş/fatura vermeyen satıcı veya almayan vatandaşı uyarır mısınız?> ve <alışverişinizde fiş/faturayı satıcı vermese bile ister misiniz?> şeklinde sorulan iki soru üçüncü ve son faktörü oluşturmaktadır ve bu faktör **belge alma bilinci** olarak adlandırılmıştır. Bu aşamadan sonra faktörlerin tek tek güvenilirlikleri hesaplanmıştır. Faktör güvenilirlikleri şöyledir:

Tablo 3.36 Vergi Bilinci 1, Vergi Bilinci 2 ve Belge Alma Bilinci Faktörlerinin Güvenilirlik Sonuçları

Güvenilirlik Analizi		
Faktör	Cronbach's Alpha	N of Items
Vergi Bilinci 1	,798	4
Vergi Bilinci 2	,952	2
Belge Alma Bilinci	,810	2

Vergi algısı faktörünün güvenilirlik puanı 0,798 çıkmıştır ve oldukça güvenilirdir. Vergi bilinci faktörünün güvenilirlik puanı 0,952 çıkmıştır ve yüksek derecede güvenilirdir. Son olarak belge alma bilinci faktörünün güvenilirlik puanı 0,810 çıkmıştır ve yüksek derecede güvenilirdir.

Tablo 3.37 Faktörlerin Raporlaştırılması

Faktörün adı	Soru ifadesi	Faktör ağır.	Faktör açık. %	Güv.	
Vergi Bilinci 1	Vatandaşlar vergisini tam ve doğru olarak ödemezse devlet hizmetleri aksar" sizde bu düşünceye katılıyor musunuz?	0.849	31,300	0,798	
	Sizce "herkes kaçırıyor bende kaçırırım" anlayışı devletin vergi gelirlerini önemli ölçüde etkilemekte midir?	0.800			
	Sizce bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü artırır mı?	0.776			
	Ödediğiniz vergilerin devlet tarafından çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığını bilmek, vergi vermenizi olumlu yönde etkiler mi?	0.667			
Vergi Bilinci 2	Çiftçiliğin dışında, günlük hayatınızda nerelere, hangi tür vergiler ödediğinizi tam olarak biliyor musunuz?	0.959	24,235	0,952	
	Sizi ilgilendiren vergilerle ilgili yeterince bilgiye sahip misiniz?	0.956			
Belge Alma Bilinci	Alışveriş sırasında fiş/fatura vermeyen satıcıyı veya almayan vatandaşı uyarır mısınız?	0.916	21,216	0,810	
	Alışverişinizde fiş/faturayı satıcı vermese bile ister misiniz?	0.908			
Kasier Mayer Olkin Ölçek Geçerliliği				0,642	
Barlett Küresellik Testi			Ki Kare	1,029E3	
				Sd	28
				P değeri	0 ,000

Normallik testi sonucunda dağılımların normal olmadığı anlaşılmıştır. Dağılımların normal olmadığı durumlarda parametrik testlerin uygulanma imkânı yoktur. Bu nedenle verilere Kruskal – Wallis Tek Yönlü Varyans Analizi uygulanmıştır.

Tablo 3.38 Vergi Bilinci 1 ve Zirai Üretim Faaliyeti İlişkisi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Vergi Bilinci 1	264	2,3617	,85209	1,00	4,00
Arazinizde hangi tür zirai faaliyetle uğraşıyorsunuz?	264	1,58	,810	1	3

Ortalamalar		
Arazinizde hangi tür zirai faaliyetle uğraşıyorsunuz?	N	Ortalama değer
VERGİ BİLİNCİ 1		
Bitkisel üretim	166	133,39
Hayvansal üretim	44	126,47
Her ikisi	54	134,67
Toplam	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	VERGİ BİLİNCİ 1
Ki-kare	,350
Sd	2
Anlamlılık	,839

a. Kruskal Wallis Testi

b. Gruplanan değişken: Arazinizde hangi tür zirai faaliyetle uğraşıyorsunuz

Kruskal – Wallis testi sonucuna göre zirai üretim faaliyeti ile vergi bilinci 1 arasında bir herhangi bir ilişki bulunmamaktadır ($p=0,839>0,05$). Bu verilere göre altında zirai üretim faaliyetinin (bitkisel, hayvansal ya da her ikisi birlikte) vergi bilinci (vergi – kamu hizmeti ilişkisi, vergi – kamu geliri ilişkisi) üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır. Mükellefin hayvansal üretimden, bitkisel üretime geçiş yapması (ya da tam tersi) ve bir üretim faaliyetiyle birlikte diğerini de yapmaya başlaması mükellefin ödediği vergilerin farkında olma düzeyini değiştirmeyecektir.

Tablo 3.39 Vergi Bilinci 2 ve Zirai Üretim Faaliyeti İlişkisi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Vergi bilinci 2	264	2,2443	,77996	1,00	4,00
Arazinizde hangi tür zirai faaliyetle uğraşıyorsunuz?	264	1,58	,810	1	3

Ortalamalar		
Arazinizde hangi tür zirai faaliyetle uğraşıyorsunuz?	N	Ortalama Değer
VERGİ BİLİNCİ 2		
Bitkisel üretim	166	131,41
Hayvansal üretim	44	130,42
Her ikisi	54	137,56
Toplam	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	VERGİ BİLİNCİ 2
Kİ-kare	,342
Sd	2
Anlamlılık	,843

a. Kruskal Wallis Testi

b. Gruplanan değişken: Arazinizde hangi tür zirai faaliyetle uğraşıyorsunuz?

Kruskal – Wallis analizine göre zirai üretim faaliyeti ile vergi bilinci 2 arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir ($p=0,843>0,05$). Bu verilere göre zirai üretim faaliyetinin (bitkisel, hayvansal ya da her ikisi birlikte) vergi bilinci (ödenen vergilerin bilinmesi) üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır. Mükellefin hayvansal üretimden, bitkisel üretime geçiş yapması (ya da tam tersi) ve bir üretim faaliyetiyle birlikte diğerini de yapmaya başlaması mükellefin vergi bilinç düzeyini değiştirmeyecektir.

Tablo 3.40 Belge Alma Bilinci ve Zirai Üretim Faaliyeti İlişkisi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Belge alma bilinci	264	2,1742	,48937	1,00	4,00
Arazinizde hangi tür zirai faaliyetle uğraşıyorsunuz?	264	1,58	,810	1	3

Ortalamalar			
Arazinizde hangi tür zirai faaliyetle uğraşıyorsunuz?		N	Ortalama Değer
BELGE ALMA BİLİNCİ	Bitkisel üretim	166	132,55
	Hayvansal üretim	44	128,27
	Her ikisi	54	135,79
	Toplam	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Belge Alma Bilinci
Ki-kare	,432
Sd	2
Anlamlılık	,806

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Arazinizde hangi tür zirai faaliyetle uğraşıyorsunuz?

Kruskal – Wallis analizi çerçevesinde elde edilen bilgilere göre zirai üretim faaliyeti ile belge alma bilinci arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır ($p=0,806>0,05$). Bu verilere göre zirai üretim faaliyetinin (bitkisel, hayvansal ya da her ikisi birlikte) belge alma bilinci üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır. Mükellefin hayvansal üretimden, bitkisel üretime geçiş yapması (ya da tam tersi) ve bir üretim faaliyetiyle birlikte diğerini de yapmaya başlaması mükellefin belge alma bilinç düzeyini değiştirmeyecektir.

Tablo 3.41 Vergi Bilinci 1 ve Sahip Olunan Arazi Büyüklüğü İlişkisi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Vergi Bilinci 1	264	2,3617	,85209	1,00	4,00
Kaç dekar araziniz var?	264	1,95	1,489	1	5

Ortalama			
Kaç dekar araziniz var?		N	Ortalama Değer
VERGİ BİLİNCİ 1	50 de'den az	171	129,01
	51 - 101 arası	26	123,77
	101 - 150 arası	10	161,40
	151 - 200 arası	22	142,52
	200 de'den fazla	35	141,47
	Toplam	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Vergi Bilinci 1
Ki-kare	3,073
Sd	4
Anlamlılık	,546

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Kaç dekar araziniz var?

Kruskal – Wallis analizi sonucunda vergi bilinci 1 ile sahip olunan arazi büyüklüğü arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır ($p=0,546>0,05$). Bu verilere göre mükellefin sahip olduğu arazi miktarı, mükellefin vergi bilincini değiştirmeyecektir. Mükellefin sahip olduğu arazi büyüklüğü, ödediği vergiler ile kamu hizmetleri arasında ilişki kurulması hususunda ve ödenmeyen vergiler ile kamu borç yükü arasında oluşacak ilişki üzerinde anlamlı bir etkiye sahip değildir. Mükellefin arazi miktarında yaşanacak bir değişim de vergi bilincini değiştirmeyecektir.

Tablo 3.42 Vergi Bilinci 2 ve Sahip Olunan Arazi Büyüklüğü İlişkisi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Vergi Bilinci 2	264	2,2443	,77996	1,00	4,00
Kaç dekar araziniz var?	264	1,95	1,489	1	5

Ortalamalar			
	Kaç dekar araziniz var?	N	Ortalama Değer
VERGİ BİLİNCİ 2	50 de'den az	171	138,57
	51 - 101 arası	26	123,48
	101 - 150 arası	10	179,60
	151 - 200 arası	22	120,05
	200 de'den fazla	35	103,90
	Toplam	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Vergi Bilinci 2
Ki-kare	12,107
Sd	4
Anlamlılık	,017

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Kaç dekar araziniz var?

Yapılan Kruskal – Wallis testi sonucunda vergi bilinci ile sahip olunan arazi büyüklüğü arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir ($p=0,17<0,05$). İlişkinin ne yönde değiştiğini bulmak amacıyla ortalama değerlere bakılmalıdır. Ortalama değerler incelendiğinde vergi bilinci 2 ile sahip olunan arazi miktarı arasında anlamlı farklılığı oluşturan gruplar 101 – 150 dekar arası araziye sahip olanlar ile 200 dekardan fazla araziye sahip olan mükellef grupları olduğu anlaşılacaktır. Bunlardan 101 – 150 dekar arası araziye sahip olan mükellef grupları ödedikleri vergiler hakkında en az bilgiye sahip olan grup olarak karşımıza çıkarken, 200 dekardan fazla araziye sahip olan mükellef grupları ödedikleri vergilerin en fazla farkında olan gruptur. İlişki, vergi bilinci 2 ile sahip olunan arazi miktarı arasında bulunan ilişkinin yönünü ve gücünü bulmak amacıyla yapılan Kendall – Spearman korelasyon analizinden anlaşılmaktadır.

Tablo 3.43 Vergi Bilinci 2 ve Sahip Olunan Arazi Büyüklüğü Korelasyon Testi

Korelasyon			Kaç dekar araziniz var?	Vergi bilinci 2
Kendall's tau_b	Kaç dekar araziniz var?	Korelasyon Katsayısı	1,000	-,120*
		Anlamlılık (Düzyey 2)	.	,026
		N	264	264
	Vergi bilinci 2	Korelasyon Katsayısı	-,120*	1,000
		Anlamlılık (Düzyey 2)	,026	.
		N	264	264
Spearman's rho	Kaç dekar araziniz var?	Korelasyon Katsayısı	1,000	-,135*
		Anlamlılık (Düzyey 2)	.	,029
		N	264	264
	Vergi bilinci 2	Korelasyon Katsayısı	-,135*	1,000
		Anlamlılık (Düzyey 2)	,029	.
		N	264	264

*. Korelasyon 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 3.43'den elde edilen verilere göre vergi bilinci 2 ile sahip olunan arazi miktarı arasında bulunan ilişki ters yönlüdür. Bu, korelasyon katsayılarının negatif işaretli olmasından anlaşılmaktadır. Korelasyon katsayılarının negatif olması ilişkinin ters yönlü olduğunu yani Kruskal – Wallis analizinde elde edilen ortalama değerin düşük olması, vergi bilinç 2 düzeyinin yüksek olacağını göstermektedir. Korelasyon katsayısı -0,120 (Kendall) ve -0,135 (Spearman) tespit edilmiştir. Bu koşullar altında sahip olunan arazi büyüklüğü ile vergi bilinç düzeyi arasındaki ilişki ters yönlü ve zayıftır. Korelasyon katsayıları 0,00 – 0,50 arasında olması durumunda ilişki zayıf, 0,50 – 0,70 arasında tespit edildiğinde ilişki orta dereceli ve 0,70 – 1,00 arasında değer aldığımda ise ilişki oldukça kuvvetlidir (Durmuş ve diğerleri 2013: 145).

Tablo 3.44 Belge Alma Bilinci ve Sahip Olunan Arazi Büyüklüğü İlişkisi

Tanımlayıcı istatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Belge alma bilinci	264	2,1742	,48937	1,00	4,00
Kaç dekar araziniz var?	264	1,95	1,489	1	5

Ortalamalar			
Kaç dekar araziniz var?		N	Ortalama Değer
BELGE ALMA BİLİNCİ	50 de'den az	171	129,09
	51 - 101 arası	26	138,38
	101 - 150 arası	10	175,25
	151 - 200 arası	22	149,50
	200 de'den fazla	35	121,89
	Toplam	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Belge Alma Bilinci
Ki-kare	9,932
Sd	4
Anlamlılık	,042

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Kaç dekar araziniz var?

Kruskal – Wallis testi sonucunda belge alma bilinci ile sahip olunan arazi miktarı arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir ($p=0,042<0,05$). Burada anlamlı farklılığı oluşturan grup yine 101 – 150 dekar arası araziye sahip olan gruptur. Diğer gruplar birbirine yakın değer almışlardır. Bu anlamlı ilişkinin pozitif mi yoksa negatif yönlü mü ve kuvvetliliği için yapılan korelasyon analizleri sonucunda hem Kendall hem de Spearman korelasyon katsayıları 0,05'ten yüksek çıkmıştır. İlişkinin yönü ve kuvvet derecesi tespit edilememiştir.

Tablo 3.45 Vergi Bilinci 1 ve Gelir Yeterliliği İlişkisi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Vergi bilinci 1	264	2,3617	,85209	1,00	4,00
Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?	264	2,29	,735	1	4

Ortalamalar		
Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?	N	Ortalama Değer
Evet	37	97,73
Hayır	121	134,05
İdare eder	99	134,51
Toplam	257	

Test sonuçları ^{a,b}	
	Vergi Bilinci 1
Ki-kare	7,873
Sd	2
Anlamlılık	,020

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?

Yapılan analiz sonuçlarına göre vergi bilinci 1 ile gelir yeterliliği arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur ($p=0,02<0,05$). Bu durumda gelir düzeyinin durumu kişilerin vergi bilinçlerini doğrudan etkilemektedir. Gelir düzeyinin yeterli olduğunu düşünen mükelleflerin vergi bilinçleri düşük çıkarken, gelir düzeyinin kısmen yeterli olduğunu ve yetersiz olduğunu düşünen mükelleflerin vergi bilinçleri daha yüksek çıkmıştır. En yüksek vergi bilincine sahip olan mükellef grubu ise gelir düzeyinin kısmen yeterli olduğunu düşünen mükellef grubudur. Gruplar arasında anlamlı farklılığı oluşturan gelir düzeyinin yeterli olduğunu düşünen gruptur. Yapılan korelasyon analizi sonucuna göre vergi bilinci ile gelir düzeyi arasında pozitif yönlü ve zayıf bir ilişki tespit edilmiştir (Kendall 0,102 – Spearman 0,123).

Tablo 3.46 Vergi Bilinci 1 ve Gelir Yeterliliği Korelasyon Testi

Korelasyon			Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?	Vergi bilinci 1
Kendall's tau_b	Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?	Korelasyon Katsayısı	1,000	,102*
		Anlamlılık	.	,045
		N	264	264
	Vergi Bilinci 1	Korelasyon Katsayısı	,102*	1,000
		Anlamlılık	,045	.
		N	264	264
Spearman's rho	Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?	Korelasyon Katsayısı	1,000	,123*
		Anlamlılık	.	,047
		N	264	264
	Vergi Bilinci 1	Korelasyon Katsayısı	,123*	1,000
		Anlamlılık	,047	.
		N	264	264

*. Korelasyon 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 3.47’te görüleceği gibi; Kruskal – Wallis analizi sonucunda vergi bilinci 2 ile gelir durumu yeterliliği arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir ($p=0,404>0,05$). Ortalamalar birbirine yakın değerler almıştır ve aralarında anlamlı bir farklılık oluşmamaktadır. Mükelleflerin elde ettikleri gelir miktarının değişmesi vergi bilinç düzeyleri üzerinde bir etki oluşturmamaktadır.

Tablo 3.47 Vergi Bilinci 2 ve Gelir Yeterliliği İlişkisi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Vergi bilinci 2	264	2,2443	,77996	1,00	4,00
Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?	264	2,29	,735	1	4

Ortalamalar		
Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?	N	Ortalama Değer
VERGİ BİLİNCİ 2		
Evet	37	115,34
Hayır	121	133,05
İdare eder	99	129,15
Toplam	257	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Vergi Bilinci 2
Ki-kare	1,813
Sd	2
Anlamlılık	,404

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?

Tablo 3.48'dan elde edilen bilgilere göre; belge alma bilinci ile gelir yeterliliği arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır ($p=0,069>0,05$). Mükelleflerin gelir durumları belge alma bilinçleri üzerinde etkili bir değişken değildir.

Tablo 3.48 Belge Alma Bilinci ve Gelir Yeterliliği İlişkisi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Belge alma bilinci	264	2,1742	,48937	1,00	4,00
Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?	264	2,29	,735	1	4

Ortalamalar			
Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?		N	Ortalama Değer
BELGE ALMA BİLİNCİ	Evet	37	118,53
	Hayır	121	124,24
	İdare eder	99	138,74
	Toplam	257	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Belge alma bilinci
Ki-kare	5,352
Sd	2
Anlamlılık	,069

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değer: Gelir düzeyiniz sizce yeterli mi?

Tablo 3.49'a göre mükelleflerin bireysel vergi yükleri değiştikçe vergi bilinç düzeyleri de değişmektedir. Bu verilere göre; bireysel vergi yükü ile vergi bilinci arasında anlamlı bir ilişki vardır denilebilir ($p=0,049<0,05$). Anlamlı farklılığın gelirlerinin % 30 ve daha fazlasını vergi olarak ödeyen mükelleflerden kaynaklandığını söylemek mümkündür. Bu mükellefler vergi bilinçleri diğerlerine göre daha olumsuz olan mükelleflerdir. Bunun dışında bireysel vergi yükü arttıkça mükelleflerin vergi algılarının da olumlu yönde değiştiğini korelasyon testi sonuçlarına göre söylenebilir. Korelasyon katsayılarına göre vergi bilinci ile bireysel vergi yükü arasında pozitif ve zayıf bir ilişki mevcuttur.

Tablo 3.49 Vergi Bilinci 1 ve Bireysel Vergi Yüğü İlişkişi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Vergi bilinci 1	264	2,3617	,85209	1,00	4,00
Gelirinizin % kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?	264	3,33	1,711	1	8

Ortalamalar		
Gelirinizin % kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?	N	Ortalama Değer
Ödemiyorum	16	102,50
0 - 5	111	120,91
5-10	28	130,77
10 - 15	44	149,02
VERGİ BİLİNCİ 1 15 - 20	27	152,04
20 - 25	26	156,81
25 - 30	7	154,00
30'dan fazla	5	88,00
Toplam	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Vergi Bilinci 1
Ki-kare	14,131
Sd	7
Anlamlılık	,049

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Gelirinizin % kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?

Tablo 3.50 Vergi Bilinci 1 ve Bireysel Vergi Yükü Korelasyon Testi

Korelasyon			Gelirinizin % kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?	Vergi Bilinci 1
Kendall's tau_b	Gelirinizin % kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?	Korelasyon Katsayısı	1,000	,144**
		Anlamlılık	.	,003
		N	264	264
	VERGİ BİLİNCİ 1	Korelasyon Katsayısı	,144**	1,000
		Anlamlılık	,003	.
		N	264	264
Spearman's rho	Gelirinizin % kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?	Korelasyon Katsayısı	1,000	,186**
		Anlamlılık	.	,002
		N	264	264
	VERGİ BİLİNCİ 1	Korelasyon Katsayısı	,186**	1,000
		Anlamlılık	,002	.
		N	264	264

** . Korelasyon 0,01 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 3.51'den görüleceği gibi; vergi bilinci ile bireysel vergi yükü arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir ($p=0,411>0,05$). Tabloda yer alan ortalamalar birbirine yakın değer almakta ve anlamlı bir farklılık oluşturmamaktadır. Bireylerin vergi bilinç düzeyleri, ödedikleri vergilerin gelirlerine oranı değişse bile değişmemektedir.

Tablo 3.51 Vergi Bilinci 2 ve Bireysel Vergi Yükü İlişkisi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Vergi Bilinci 2	264	2,2443	,77996	1,00	4,00
Gelirinizin % kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?	264	3,33	1,711	1	8

Ortalamalar		
Gelirinizin % kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?	N	Ortalama Değer
Ödemiyorum	16	113,88
0 - 5	111	127,99
5-10	28	150,23
10 - 15	44	134,76
VERGİ BİLİNCİ 2 15 - 20	27	118,80
20 - 25	26	156,52
25 - 30	7	128,79
30'dan fazla	5	127,30
Toplam	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Vergi Bilinci 2
Ki-kare	7,177
Sd	7
Anlamlılık	,411

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Gelirinizin % kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?

Tablo 3.52'de görüleceği gibi; belge alma bilinci ile bireysel vergi yükü arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır ($p=0,068>0,05$). Bunun nedeni ortalamalar arasında farklılık oluşturacak bir değer bulunmaması ve ortalamaların birbirine yakın değerler almasıdır.

Tablo 3.52 Belge Alma Bilinci ve Bireysel Vergi Yüğü İlişkişi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Belge alma bilinci	264	2,1742	,48937	1,00	4,00
Gelirinizin % kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?	264	3,33	1,711	1	8

Ranks			
Gelirinizin % kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?		N	Ortalama Değer
BELGE ALMA BİLİNCİ	Ödemiyorum	16	118,16
	0 - 5	111	133,70
	5-10	28	164,32
	10 - 15	44	122,94
	15 - 20	27	118,98
	20 - 25	26	130,73
	25 - 30	7	128,64
	30'dan fazla	5	145,20
	Toplam	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Belge Alma Bilinci
Ki-kare	13,178
Sd	7
Anlamlılık	,068

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Gelirinizin % kaçını vergi olarak ödüyorsunuz?

Tablo 3.53'den elde edilen bilgilere göre; mükelleflerin vergilerini öderken zorlanıp – zorlanmama durumları ile vergi bilinci 1 arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır ($p=0,00<0,05$). Anlamlı farklılığı oluşturan grup vergilerini öderken zorlanmadıklarını belirten mükelleflerden oluşmaktadır. Bu mükelleflerin vergi bilinçleri diğer mükelleflere göre daha yüksektir. Diğer gruplar ise birbirine yakın değerler almakta ve bilinçleri daha düşüktür. Korelasyon analizi sonucuna ilişkinin yönü ve kuvvet derecesi tespit edilememiştir.

Tablo 3.53 Vergi Bilinci 1 ve Vergi Öderken Zorlanıp – Zorlanmama İlişkisi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Vergi bilinci 1	264	2,3617	,85209	1,00	4,00
Verginizi ödemekte zorlanıyor musunuz?	264	2,25	,799	1	3

Ortalamalar		
Verginizi ödemekte zorlanıyor musunuz?	N	Ortalama Değer
Evet	59	149,47
Hayır	79	95,39
Kısmen	126	147,82
Total	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Vergi Algısı
Ki-kare	27,381
Sd	2
Anlamlılık	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Verginizi ödemekte zorlanıyor musunuz?

Tablo 3.54'e göre vergi bilinci 2 ile vergi öderken zorlanıp zorlanmama durumu arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır ($p=0,061>0,05$). Anlamlı ilişkinin bulunamamasının sebebi grup ortalamalarının birbirine yakın değerler almasıdır. Burada anlamlı bir ilişki bulunamamasının diğer sebebi ise vergi bilinci şeklinde isimlendirilen alt boyutu oluşturan sorulardır. Bu sorular mükelleflerin ödedikleri vergilerin farkında olup – olmadıklarını öğrenmek amaçlıdır. Bu koşullar altında vergilerin ödenirken mükellefte oluşturacağı zorlanma ile hangi vergilerin ödendiği arasında doğrudan bir ilişki tespit etmek güçtür.

Tablo 3.54 Vergi Bilinci 2 ve Vergi Öderken Zorlanıp – Zorlanmama İlişkisi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Vergi bilinci	264	2,2443	,77996	1,00	4,00
Verginizi ödemekte zorlanıyor musunuz?	264	2,25	,799	1	3

Ortalamalar		
Verginizi ödemekte zorlanıyor musunuz?	N	Ortalama Değer
Evet	59	146,75
Hayır	79	118,16
Kısmen	126	134,82
Toplam	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Vergi Bilinci 2
Ki-kare	5,585
Sd	2
Anlamlılık	,061

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Verginizi ödemekte zorlanıyor musunuz?

Tablo 3.55'e göre belge alma bilinci ile vergi öderken zorlanıp – zorlanmama durumu arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır ($p=0,151>0,05$). Anlamlı bir farklılığın oluşmamasının nedenleri arasında ortalama değerlerinin birbirine yakın olması gelmektedir. Bu verilere göre mükelleflerin ödedikleri vergiler ile onlara ekonomik olarak yaşattığı zorluklar arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

Tablo 3.55 Belge Alma Bilinci ve Vergi Öderken Zorlanıp – Zorlanmama Durumu

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Belge alma bilinci	264	2,1742	,48937	1,00	4,00
Verginizi ödemekte zorlanıyor musunuz?	264	2,25	,799	1	3

Ortalamalar			
Verginizi ödemekte zorlanıyor musunuz?		N	Ortalama Değer
BELGE ALMA BİLİNCİ	Evet	59	123,69
	Hayır	79	128,15
	Kısmen	126	139,35
	Total	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Belge Alma Bilinci
Ki-kare	3,781
Sd	2
Anlamlılık	,151

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Verginizi ödemekte zorlanıyor musunuz?

Tablo 3.56'ya göre; vergi bilinci 1 ile tarım kesiminin vergi dışı bırakılıp – bırakılmaması durumu arasında anlamlı bir ilişki mevcuttur ($p=0,00<0,05$). Anlamlı farklılığın tarım kesiminin vergi dışı bırakıldığını düşünen kesimden oluştuğu görülmektedir. Bu kesimin vergi bilinci diğerlerine göre daha düşük çıkmaktadır. En yüksek vergi bilinci ise tarım kesiminin vergi dışı bırakılmadığını düşünen kesime aittir. Bu ilişkinin yönünü ve kuvvetini tespit etmek amacıyla yapılan korelasyon analizinde ilişkinin yönü ve kuvveti tespit edilememiştir.

Tablo 3.56 Vergi Bilinci 1 ve Tarım Kesiminin Vergi Dışı Bırakılıp – Bırakılmama İlişkisi

Tanımlayıcı istatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Vergi bilinci 1	264	2,3617	,85209	1,00	4,00
Sizce devletin tarım kesimini büyük ölçüde vergi dışı bıraktığı sizce doğru mu?	264	2,23	,583	1	3

Ortalamalar			
	Sizce devletin tarım kesimini büyük ölçüde vergi dışı bıraktığı sizce doğru mu?	N	Ortalama Değer
VERGİ BİLİNCİ 1	Evet	21	72,21
	Hayır	160	141,98
	Kısmen	83	129,48
	Total	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Vergi Bilinci 1
Ki-kare	16,114
Sd	2
Anlamlılık	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Sizce devletin tarım kesimini büyük ölçüde vergi dışı bıraktığı sizce doğru mu?

Tablo 3.57'den elde edilen bilgilere göre vergi bilinci 2 ile tarım kesiminin vergi dışı bırakılıp – bırakılmama durumu arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır ($p=0,553>0,05$). Kişilerin tarım kesiminin vergi dışı bırakıldığı ya da bırakılmadığı yönündeki görüşleri ödedikleri vergilerin farkında olmaları üzerinde herhangi bir etkiye sahip değildir.

Tablo 3.57 Vergi Bilinci 2 ve Tarım Kesiminin Vergi Dışı Bırakılıp – Bırakılmama İlişkisi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Vergi Bilinci 2	264	2,2443	,77996	1,00	4,00
Sizce devletin tarım kesimini büyük ölçüde vergi dışı bıraktığı sizce doğru mu?	264	2,23	,583	1	3

Ortalamalar			
	Sizce devletin tarım kesimini büyük ölçüde vergi dışı bıraktığı sizce doğru mu?	N	Ortalama Değer
VERGİ BİLİNCİ 2	Evet	21	116,74
	Hayır	160	134,86
	Kısmen	83	131,94
	Total	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Vergi Bilinci 2
Ki-kare	1,185
Sd	2
Anlamlılık	,553

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Sizce devletin tarım kesimini büyük ölçüde vergi dışı bıraktığı sizce doğru mu?

Tablo 3.58'e göre; belge alma bilinci ile tarım kesiminin vergi dışı bırakılıp – bırakılmama durumu arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır ($p=0,298>0,05$). Grupların ortalamaları birbirine yakın değerler almıştır. Bu verilere göre kişilerin tarım kesiminin vergi dışı bırakıldığı ya da bırakılmadığı yönünde ki görüşler mükellefin belge alma bilincini doğrudan etkilememektedir.

Tablo 3.58 Belge Alma Bilinci ve Tarım Kesiminin Vergi Dışı Bırakılıp – Bırakılmama İlişkisi

Tanımlayıcı İstatistikler					
	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maximum
Belge alma bilinci	264	2,1742	,48937	1,00	4,00
Sizce devletin tarım kesimini büyük ölçüde vergi dışı bıraktığı sizce doğru mu?	264	2,23	,583	1	3

Ortalamalar			
Sizce devletin tarım kesimini büyük ölçüde vergi dışı bıraktığı sizce doğru mu?		N	Ortalama Değer
BELGE ALMA BİLİNCİ	Evet	21	136,02
	Hayır	160	128,22
	Kısmen	83	139,85
	Toplam	264	

Test Sonuçları ^{a,b}	
	Belge Alma Bilinci
Ki-kare	2,420
Sd	2
Anlamlılık	,298

a. Kruskal Wallis Test

b. Gruplanan değişken: Sizce devletin tarım kesimini büyük ölçüde vergi dışı bıraktığı sizce doğru mu?

Analiz esnasında, aralarında anlamlı ilişki tespit edilmeyen ya da ilişki olduğu halde, ilişkinin yönü ve/veya kuvvet derecesi tespit edilemeyen korelasyon sonuçları tablolaştırılmamıştır.

SONUÇ

Kamu kesiminin, kamu harcamalarının finansmanı için, ihtiyacı olan gelirlerin büyük çoğunluğu vergilerle sağlanmaktadır. Gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler, ilgili mevzuatlarında belirlenen hükümlerine göre alınmaktadır. Vergi mevzuatının sade ve basit bir yapıya sahip olmaması, vergilemeyi karmaşık ve kolay anlaşılmaz bir hale getirmektedir. Bununla birlikte, vergileme sürecinde yer alan psikolojik faktörler bu karmaşıklığı artırmaktadır. Bu faktörler; vergi bilinci, vergi algısı, vergi uyumu, vergi ahlakı vb. şeklinde sıralanabilmektedirler. Bu faktörler, bireyi vergi ödemek ya da ödememek ayırımına sürükleyebilmektedirler.

Türkiye’de, tarım kesimi ekonomi içinde önemli bir paya sahiptir. Tarım sektörü, GSMH’nin % 8 – 10’unu, toplam emek arzının % 22’sini oluşturmaktadır. Dış ticaret içinde de önemli yeri olan tarım sektörünün vergilendirilmesinde, bazı aksaklıklar bulunmaktadır. Tarım sektörünün vergilendirilmesi hususunda yaşanan bu aksaklıkların nedenlerini öğrenmek ve Türkiye’de tarım sektörünün vergilendirilmesinde optimum düzeye ulaşmak adına yapılan bu çalışmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

Araştırma, Malatya ili Merkez ilçe kapsamında kayıtlı gelir vergisi mükellefi çiftçiler üzerinde yapılmıştır. Toplam kayıtlı çiftçi sayısı, Malatya İl Gıda, Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğü’nden alınan bilgilere göre 10.752’dir. Bu çiftçilerden 264 kişi, katılımcı olarak belirlenmiş ve bunlar üzerinde uygulama yapılmıştır.

Katılımcıların çoğunluğu vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak gördüklerini ifade etmişlerdir. Bunu verginin bir ödev olduğunu düşünen mükellefler, verginin zorunlu bir ödeme olduğunu düşünen mükellefler ile verginin bir yük ve bireylerin faaliyetlerini genişletmelerini engelleyen bir uygulama olarak gören mükellefler izlemektedir. Katılımcıların vergi – kamu hizmeti arasındaki mali bağlantıyı tam olarak kuramamışlardır.

Bir ülkede ödenen vergiler ile kamu hizmetlerinden elde edilen fayda ilişkisinde mali rant⁴⁵ ya da mali sömürü⁴⁶ ortaya çıkabilir. Bu durum adaletsiz olarak görülebilmekle birlikte, kimi kamusal mal ve hizmetlerinin rekabete konu olmama, tüketimden dışlanmama ve fiyatlandırılmama gibi özelliklere sahip olması bu durumun nedenleri arasında yer almaktadır. Örneğin bir mükellefin vergi ödevini tam olarak yerine getirmemesi durumunda milli savunma hizmetinden ya da sokak aydınlatmasından dışlanması mümkün görülmemektedir. Bu nedenle mükellefler vergi ve vergi – kamu hizmeti ilişkisi konusunda yeterli bilgiye sahip olmayabilmektedir.

Çalışmaya katılan mükelleflerden 16'sı (% 6,1) vergi ödemediğini beyan etmiştir. Bu mükelleflerin tarımsal ürün ve hizmet satışı esansında düzenlenen müstahsil makbuzları incelendiğinde, satış bedeli üzerinden tevkifat uygulandığı görülmüştür. Mükellef bu tevkifatın nihai gelir vergisi niteliğinde olduğunu bilmemektedir. Yine katılımcıların 73'ü (% 27,3) gelirlerinin % 5 – 15'i arasında bir tutarı vergi olarak ödediklerini beyan etmiştir. Ancak vergi mevzuatında tarımsal kazançların vergilendirilmesi hususunda böyle bir vergi oranı mevcut değildir. Mükellef gerçek usulde vergilendiriliyor ise ödeyeceği gelir vergisi gelirinin en az % 15'i oranında olacaktır. Tevkifat yöntemi ile vergilendirilen mükelleflerin ise ödeyecekleri nihai gelir vergileri en fazla % 4 oranında olmaktadır. Bu koşullar altında tarımsal kazanç elde eden mükelleflerin vergi mevzuatını iyi bilmedikleri söylenebilir.

Katılımcılara (70 – % 26,5) göre bireyleri vergi kaçırmaya iten en önemli neden gelir yetersizliğidir. Bunu vergi oranlarının yüksekliği (30 – % 11,4) ve vergi kaçırmanın yeterince ceza almaması (28 – % 10,6) gibi nedenler izlemektedir. Mükelleflerden bir bölümü (10 – % 3,8) vergi ödemeleri durumunda, ödedikleri vergilerin karşılığını alamayacaklarını düşünmektedirler. Bu katılımcıların düşük vergi bilincine sahip oldukları söylenebilir. Vergilerin en önemli özelliği karşılıksız olmalarıdır. Mükellefin ödediği vergi oranında kamu hizmeti alması, ya da benzer hizmetlerden yararlanması söz konusu değildir. Bazı katılımcılar (13 – % 4,9) ise vergi kaçırmanın tek nedeninin siyasal iktidara karşı olmak olduğunu belirtmişlerdir. Bu katılımcılar devlet – hükümet ayrımını bilmemekte, vergilerle hükümeti ilişkilendirmektedirler.

⁴⁵ Mali rant, bir mükellefin bir takvim yılı içinde ödediği vergilerin toplam marjinal maliyetinin, aynı yıl içinde kamu hizmetlerinden elde ettiği toplam marjinal faydadan düşük olmasıdır (Demir 2009: 5).

⁴⁶ Mali sömürü, bir mükellefin bir takvim yılı içinde ödediği vergilerin toplam marjinal maliyetinin, aynı yıl içinde kamu hizmetlerinden elde ettiği toplam marjinal faydadan yüksek olmasıdır (Demir 2009: 5).

Katılımcıların büyük çoğunluğu vergi ödevinin kısmen (80 – % 30,3) ya da tamamen (117 – % 44,3) kutsal olduğuna inanmaktadır. Mükelleflerin verdikleri diğer cevaplar incelendiğinde katılımcıların vergi ödevini kutsal olarak addetmeleri vergi hakkında bilgi sahibi olmalarından değil, sadece öyle duyduklarından ileri gelmektedir. Katılımcıların 195’i (% 73,9) hemen hemen tamamı alışverişleri esnasında fiş/fatura almadıklarını/almayacaklarını belirtmiştir. Katılımcıların 209’u (% 79,2) fiş/fatura vermeyen satıcıyı veya almayan vatandaşı uyarmadıklarını/uyarmayacaklarını ifade etmiştir. Belge almak, vergi kayıp/kaçaklarını önlemek açısından oldukça önemlidir. Belge almayan ve bu durumu normal olarak niteleyen bireylerin vergi bilinç düzeyinin düşük olduğu söylenebilir. Katılımcıların belge almamayı normal karşılamaları ve vergiyi kutsal olarak nitelermeleri bir çelişkidir. Bu durumda mükelleflerin verginin kutsal vatandaşlık görevi olduğu düşüncesi gerçekçi değildir ya da mükellef, belge alma – vergi ilişkisini bilmemektedir. İki durumda da mükellefler yeterli vergi bilinç düzeyine sahip değildir.

Katılımcıların 119’u (% 45,1) günlük hayatta ödedikleri vergilerin farkında olmadıklarını, nerelere ne tür vergiler ödediklerini bilmediklerini, 86’sı (% 32,6) kısmen farkında olduklarını/bildiklerini ifade etmiştir. Bir bireyin günlük hayatta karşılaşabileceği birçok vergi bulunmaktadır. Örneğin, genel bir harcama vergisi olan, listelenmiş mal ve hizmetlerden alınan KDV, ÖTV, iletişim araçlarının kullanımı üzerinden alınan ÖİV, trafik siciline kayıtlı ve sahip olunan araçlardan alınan MTV, bankacılık işlemleri üzerinden alınan BSMV, sahip olunan bina ve araziler üzerinden alınan EV, gidilmesi durumunda, tiyatro, sinema vb.nin biletine dahil eğlence vergisi, şans oyunları oynanması durumunda Şans Oyunları Vergisi gibi birçok vergi ile karşı karşıya kalınmaktadır. Mükelleflerin bu vergilerden bihaber olmaları durumunda vergi bilinç düzeylerinin yüksek olduğunu söylemek mümkün olmayacaktır.

Katılımcıların 106’sı (% 40,2) ödedikleri vergilerin açık ve net olarak nerede kullanıldığını bilmeleri durumunda vergi ödeme isteklerinin artacağını, 110’u (% 41,7) kısmen artacağını beyan etmiştir. Ancak Türkiye’de, kamu gelir ve harcamaları için adem-i tahsis ilkesi uygulanmamaktadır. Bu ilkeye göre belirli gelirler, belirli giderlere tahsis edilmemektedir. Bütün kamu gelirleri bir havuzda toplanmakta, giderler ise bu havuzda toplanan gelirler ile karşılanmaktadır. Bu durumda bir giderin ya da bir kamu hizmetinin hangi gelir kalemi ile karşılandığını bilmek mümkün olmayacaktır. Mükelleflerin bu yönde istek bildirmelerinin asıl nedeni ise devlete duyulan güven eksikliğinden kaynaklanmaktadır.

Bu eksiklik çalışmada yer alan sorulardan ikisine verilen cevaplardan anlaşılmaktadır. Katılımcıların 90'ı (% 34,1) devlet harcamalarında savurganlık olduğunu, 97'si (% 36,7) kısmen savurganlık olduğunu düşünmektedir. Katılımcıların 78'i (% 29,5) ödedikleri vergilerin kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmadığını, 114 (% 43,2) katılımcı kısmen kullanıldığını düşündüklerini ifade etmiştir. Katılımcıların bu koşullarda vergi uyum düzeylerinin düşük olacağı ifade edilebilir.

Katılımcıların 178'i (% 67,4) kamu gelirleri arasında en önemli payın vergilere ait olduğunu bilmektedir. Çünkü katılımcıların 79'u (% 29,9) vergi kayıp/kaçaklarının artması durumunda kamu gelirlerinin azalacağını, 99'u (% 37,5) kısmen azalacağını düşündüklerini ifade etmiştir. Katılımcıların 203'ü (% 76,9) Türkiye'de vergi kaçırانların olduğunu, hemen hemen hiç kimsenin vergi ödevini zamanında ve eksiksiz yerine getirmediğini, 46'sı (%17,4) ülkemizde vergi ödevinin kısmen zamanında ve eksiksiz yerine getirildiğini düşünmektedir. Katılımcılardan 23'ü (% 8,7) Türkiye'de bulunan çiftçilerin vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirdiğini, 111'i (% 42) kısmen zamanında ve eksiksiz yerine getirdiğini ancak ülkemizde buna rağmen vergi kaçırان çiftçilerinde olduğunu (109-%41,3) düşünmektedir. Katılımcıların 199'u (% 75,4) devletin çiftçilerin vergi kaçırmalarını kısmen ya da tamamen engelleyebileceğini, bu konuda atılacak en önemli adımın denetimlerin sıklaştırılması olduğu yönünde görüş bildirmiştir.

Katılımcılar (141 – % 53,4), kendileri dışında kalan mükelleflerin vergi ödevini tam ve eksiksiz yerine getirmediğinde vergi ödeme şevklerinin kırılacağını ifade etmiştir. Katılımcıların 47'si (% 17,8) böyle bir durumun onları vergi kaçırmaya iteceğini ifade etmiştir. Katılımcılar (47 – % 17,8) günümüz koşullarında vergi ödevini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefin karşılaşacağı en önemli durumun ceza almaktan kurtulmak olarak ifade etmiştir. Vergi uyumu gösteren bu grubun vergi uyumlarının, vergi ödevinin kutsallığı ya da benzeri bir durumdan ileri gelmediğini, sadece ceza almaktan, vergi aslı ile birlikte vergi cezası ödemek istemedikleri için vergiye uyum gösterdiklerini ifade etmiştir. Rasyonel bir birey, vergisini zamanında ve eksiksiz ödemediği durumda, vergi cezası ya da gecikme faizini, vergi aslı ile birlikte ödeyeceğini ve bu koşullarda daha yüksek bir maliyete katlanacağını bilmektedir. Daha fazla para ödememek adına, vergiye uyum gösterilmektedir.

Katılımcılar (96 – % 36,4) Türkiye'de vergi denetimlerinin yetersiz olduğunu, 100 (% 37,9) katılımcı vergi denetimlerinin kısmen yeterli olduğunu, kamu kesiminin gelirlerini

artırabilmek için denetimlerini sıklaştırmasını gerektiğini ifade etmiştir. Yine, Türkiye’de vergi kaçırancının varlığına inandıklarını, kamu kesiminin gelirlerini artırmak için yeni vergiler koymasını ya da vergi oranlarını artırmasını, borçlanmasını onaylamadıklarını ifade etmişlerdir. Bir diğer katılımcı grubu (68 – % 25,8) ise Türkiye’de harcamaların olması gerekenden fazla olduğunu düşündüklerini ve gelir artışı için bu harcamaların kısılması gerektiğini ifade etmiştir.

Katılımcıların 166’sı (% 62,9) vergi kaçırancılara para cezası verilmesinin uygun olduğunu düşünmektedirler. Katılımcıların bir kısmı, ticaretten men etmek (13 – % 4,9), işyeri kapatma cezası vermek (11 – % 4,2), hapis cezası vermek (34 – % 12,9), teşhir etmek (8 – % 3) ya da cezalandırmamak (32 – % 12,1) gibi seçenekler üzerinde de durmuştur. En uygun ceza yönteminin caydırıcı nitelikte bir para cezası olacağını söylemek mümkündür. Bunun dışında cezalar mükellefle birlikte kamu kesimini de cezalandırmak anlamına gelecektir. Örneğin, vergi ödevini zamanında ve eksiksiz yerine getirmeyen mükellefi ticaretten men etmek, işyerini kapatmak ya da hapsedmek gelecekteki olası vergi gelirlerini de engellemek anlamına gelecektir. Ticaretten men edilen ya da hapsedilen bir mükellef gelir elde etmekten de mahrum bırakılmış demektir. Bu koşullarda sosyal adalet gereği mükellefin bakmakla yükümlü olduklarına sosyal transferler olabilir ki bu durum kamu kesimi için ek bir maliyet unsuru olacaktır.

Katılımcılar (171 – % 64,8), vergi kayıp/kaçaklarını engellemede vergi aflarının uygun bir yöntem olmadığını ve kamu kesiminin vergi aflarına sık sık başvurmaması gerektiğini ifade etmiştir. Vergi afları, vergi ödevini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler üzerinde olumsuz etki oluşturmaktadır. Vergisini zamanında ve eksiksiz ödemeyenlerin affedilmesi, diğer mükelleflerde psikolojik baskı oluşturmakta, onları da vergi ödememeye yönlendirmekte ya da haksızlığa uğruyor hissine kapılmalarına neden olmaktadır. Bu aşamada sık sık yapılacak vergi afları kamu gelirleri üzerinde olumsuz etki oluşturacaktır.

Ölçeğin iç güvenilirliğini ölçmek amacıyla güvenilirlik testi yapılmış ve Cronbach Alpha katsayısı 0,771 tespit edilmiştir. Ölçeğin oldukça güvenilir olduğu anlaşılmış ve diğere analizlere geçilmiştir. Katılımcıların, sorulara verdikleri cevaplara ilişkin daha detaylı analizler yapabilmek ve ilişkiler kurabilmek amacıyla bir dizi analiz yöntemi uygulanmıştır. Kolmogorov – Smirnov normallik analizi, doğru test yöntemini belirlemek amacıyla yapılmış ve bütün anlamlılık değerleri 0,05’ten küçük olduğu için dağılımların normal olmadığına ve nonparametrik testlerin bu aşamadan sonra uygun olacağına karar

verilmiştir. Araştırmanın faktör analizine uygun olup – olmadığını öğrenmek amacıyla KMO Ölçek Geçerliliği testi uygulanmış ve KMO Ölçek Geçerliliği değeri 0,642 tespit edilmiştir. Bu değer ölçeğin faktör analizine orta derecede uygun olduğunu göstermektedir. Bu aşamadan itibaren faktör analizi uygulaması yapılmış ve ölçeğin üç alt boyuttan oluştuğu tespit edilmiştir. Bu alt boyutlar; “vergi bilinci 1”, “vergi bilinci 2” ve “belge alma bilinci” olarak isimlendirilmiştir. Faktör güvenilirliklerini öğrenmek amacıyla alt boyutlara güvenilirlik analizi uygulanmıştır. Vergi bilinci 1 isimli faktörün güvenilirlik puanı 0,798 (oldukça güvenilir), vergi bilinci 2 isimli faktörün güvenilirlik puanı 0,952 (yüksek derecede güvenilir) ve belge alma bilinci isimli faktörün güvenilirlik puanı 0,810 (yüksek derecede güvenilir) olarak tespit edilmiştir. Bu aşamadan itibaren Kruskal – Wallis Tek Yönlü Varyans Analizi faktörler ile diğer değişkenler arasında ilişki bulunup – bulunmadığını öğrenmek amacıyla, Kendall – Spearman Korelasyon Analizi ise (varsa eğer) bu ilişkinin yönünü ve kuvvet derecesini öğrenmek amacıyla uygulanmıştır. Katılımcıların sorulara verdikleri cevaplara ilişkin yapılan varyans ve korelasyon analizleri sonucunda şu sonuçlara varılmıştır:

- Mükellefin zirai faaliyet türünün, vergi bilinci ve vergi uyumu üzerinde etkili olmadığı tespit edilmiştir ($p=0,839>0,05$).
- Mükellefin zirai faaliyet türünün, belge alma bilinci üzerinde etkili olmadığı tespit edilmiştir ($p=0,806>0,05$).
- Mükellefin sahip olduğu arazi miktarının, mükelleflerin vergi bilinç düzeyleri (vergi – kamu hizmeti ve vergi – kamu geliri ilişkisi) üzerinde etkili olmadığı tespit edilmiştir ($p=0,546>0,05$).
- Mükellefin sahip olduğu arazi miktarı, vergi bilinçleri (ödenen vergi hakkında fikir sahibi olma) üzerinde etkili bir unsurdur ($p=0,017<0,05$). Mükellef grubu içerisinde ödedikleri vergilerin en fazla farkında olan kesim 200 dekardan fazla araziye sahip olan gruptur. Ancak sahip olunan arazi miktarı ile vergi bilinci (ödenen vergilerin farkında olma) arasındaki ilişki güçlü bir ilişki değildir (Kendall=-0,120, Spearman=-0,135).
- Mükellefin sahip olduğu arazi miktarı, belge alma durumları üzerinde etkili bir unsurdur ($p=0,042<0,05$). Ancak ilişki yönü ve kuvvet derecesi tespit edilememiştir.
- Mükellefin gelir yeterliliği, vergi bilinci (vergi – kamu hizmeti ve vergi – kamu geliri ilişkisi) üzerinde etkili bir unsurdur ($p=0,020<0,05$). Mükellefin gelir düzeyi arttıkça

ödedikleri vergiler konusunda farkındalıkları da artmaktadır. Ancak gelir yeterliliği ile vergi bilinci arasındaki ilişki güçlü bir ilişki değildir (Kendall=0,102, Spearman=0,123).

- Mükellefin gelir yeterliliğinin, vergi bilinci (ödenen vergilerin farkında olma) üzerinde etkili bir unsur olmadığı tespit edilmiştir ($p=0,404>0,05$).
- Mükellefin gelir yeterliliğinin, belge alma bilinci üzerinde etkili bir unsur olmadığı tespit edilmiştir ($p=0,069>0,05$).
- Mükellefin bireysel vergi yükü, vergi bilinci (vergi – kamu hizmeti ve vergi – kamu geliri ilişkisi) üzerinde etkili bir unsurdur ($p=0,049<0,05$). Ödenen vergilerin gelire oranı arttıkça mükelleflerin vergi bilinç düzeyleri artmaktadır. Ancak bunun istisnası gelirinin % 30’undan fazlasını vergi olarak ödeyen gruptur. Bu grup en düşük vergi bilincine sahip olan grup olarak belirlenmiştir. Ödenen vergilerin gelire oranı ile vergi bilinci (vergi – kamu hizmeti ve vergi – kamu geliri ilişkisi) arasında bulunan bu ilişki güçlü bir ilişki tespit edilememiştir (Kendal=0,144, Spearman=0,186).
- Bireysel vergi yükü, vergi bilinci (ödenen vergilerin farkında olma) üzerinde etkili bir unsur olmadığı belirlenmiştir ($p=0,44>0,05$).
- Bireysel vergi yükü, belge alma bilinci üzerinde etkili bir unsur olmadığı tespit edilmiştir ($p=0,068>0,05$).
- Vergi öderken zorlanıp – zorlanmama durumu, vergi bilinci (vergi – kamu hizmeti ve vergi – kamu geliri ilişkisi) üzerinde etkili bir unsurdur ($p=0,00<0,05$). Burada vergilerini öderken zorlanmadığını iddia eden kesimin vergi bilinç düzeyleri diğerlerinden farklı çıkmıştır. Ancak ilişkinin yönü ve kuvvet derecesi tespit edilememiştir.
- Vergi öderken zorlanıp – zorlanmama durumunun, vergi bilinci (ödenen vergilerin farkında olma) üzerinde etkili bir unsur olmadığı tespit edilmiştir ($p=0,061>0,05$).
- Vergi öderken zorlanıp – zorlanmama durumunun, belge alma bilinci üzerinde bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir ($p=0,151>0,05$).
- Tarım kesiminin vergi dışı bırakılıp – bırakılmama durumu, vergi bilinci (vergi – kamu hizmeti ve vergi – kamu geliri ilişkisi) üzerinde etkili bir unsurdur ($p=0,00<0,05$). Tarım kesiminin vergi dışı bırakılmadığını düşünen grup en yüksek vergi bilincine sahip olan gruptur. İlişkinin kuvvet derecesi tespit edilememiştir.

- Tarım kesiminin vergi dışı bırakılıp – bırakılmama durumunun, vergi bilinci (ödenen vergilerin farkında olma) üzerinde bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir ($p=0,553>0,05$).
- Tarım kesiminin vergi dışı bırakılıp – bırakılmama durumunun, belge alma bilinci üzerinde etkili bir unsur olmadığı tespit edilmiştir ($p=0,298>0,05$).

Elde edilen bu sonuçlara göre; Türkiye’de önemli bir sektör olan tarım sektörünün, vergilendirilmesinde hedeflenen sonuçlara ulaşabilmek için çiftçilerin, vergiye yönelik tutum ve davranışlarını şekillendiren bilinç düzeylerinin yükseltilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Bu sağlanabildiği takdirde kamu kesimi, yüksek vergi uyumu ile birlikte ekonomi ve maliye politikaları hedeflerine daha kolay ulaşabilecektir. Bu bilinç düzeyi ve vergi uyumunun yükseltilebilmesi için; çiftçilere yönelik vergi eğitimlerinin yapılması, vergi mevzuatının her eğitim düzeyinden kişilerin anlayabileceği şekilde basit ve anlaşılabilir hale getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi kayıp/kaçaklarına yönelik caydırıcı cezaların uygulanması, vergi aflarından kaçınılması, vergi ödemenin vatandaşın yararına bir ödev olduğunu anlatan kamu spotlarının uygulanması ve yaygınlaştırılması, tarım sektöründe vergi yükünün azaltılması, idarenin mükellef haklarına dikkat etmesi, mükellefin hakları konusunda bilinçlendirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Adem Başoğlu. İlköğretim Çağındaki Çocukların Vergiyi Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2006, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon.
- Ağcakaya, Serpil. *Kamu Maliyesine Giriş*, Dizgi Ofset Matbaacılık, Konya 2003.
- Ahmet Metin. Tarım Ekonomisinde Vergi Mevzuatı ve AB'ye Uyum Sürecinde Mevzuat Hakkında Uyum Çalışmaları, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2007, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş.
- Akdağ, Beyza; Kadir Sümbüloğlu. *Önemlilik Testleri – Paket Program Uygulamalı*, 1. Baskı, Hatipoğlu Basım ve Yayım San. Tic. Ltd. şti., Ankara 2010.
- Akdağ, Mustafa. *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi*, Cilt 1, Ankara 1999a.
- Akdağ, Mustafa. *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi*, Cilt 2, Ankara 1999b.
- Akder, Halis; İlhan Akay; Allan Buckwell; Cemil Ertuğrul; Haluk Kasnakçioğlu; John Medland; Nick Young; *Turkish Agriculture and European Community Policies and Institutional Adoption*, Yayın No: DPT:2241-AETB:25, Ankara, 1990.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14. Baskı, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. şti., Ankara 2011a.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara 2011b.
- Akıncı, Adil; Oğuz Başol. "Vergi Algısı Üzerine Bir Alan Araştırması: Kırklareli İlinde Yaşayan İnsanların Vergi Algısı", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 43, 2015, 170 – 179.
- Akman, şefik Taylan; İnci Solak Akman. "II. Dünya Savaşı Yıllarında Türkiye'de Hububat Üretiminin Vergilendirilmesi", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, 2011, 73 – 91.
- Aktan, Coşkun Can. "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi ahlakı" *Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası*, Ocak 2012. http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psiko.pdf Erişim (25. 06. 2015).
- Aktan, Coşkun Can; Dilek Dileyici; İstiklal Yaşar Vural. *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006.
- Aksoy, H. Ümit. "Ticaret Borsalarında ve Borsada Tescil Ettirilen Zirai Ürünlerde Gelir Vergisi Tevkifatı Uygulaması", *Vergi Dünyası*, Sayı 243, 2001, 51 – 52.
- Aksoy, şerafetin. *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991.

- Ali Karaot. İlköğretim Çağındaki Çocukların Vergi Bilinç Düzeyi: İzmir İli Aliğa İlçesi Örneği (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2010, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.
- Alm, James; William Beck, “Tax Amnesties and Compliance In The Long Run: A Time Series Analysis”, *National Tax Journal*, Cilt 46, Sayı 1, 1993, 53 – 60.
- Andreoni, James; Brian Erard, Jonathan Feinstein. “Tax Compliance”, *Journal of Economic Literature*, Sayı 36, 1998, 816 – 860.
- Anonim. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, Resmi Gazete No: 13576, 1970, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Erişim (03. 09. 2015).
- Anonim. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmi Gazete No: 10700, 1961, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> Erişim (04. 07. 2015).
- Anonim. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete No: 11342, 1963, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Erişim (03. 09. 2015).
- Anonim. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete No: 10703 – 10705, 1961, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/VUK/vuk_gerekce.pdf Erişim (10. 01. 2014)
- Anonim. 219 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 23570, 1998, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=5320> Erişim (25. 08. 2015)
- Anonim. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete No: 18563, 1984, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Erişim (03. 09. 2015).
- Anonim. 4369 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete No: 23417, 1998, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4369.pdf> Erişim (17. 11. 2015).
- Anonim. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Resmi Gazete No: 24783, 2002, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Erişim (03. 09. 2015).
- Anonim. 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu, Resmi Gazete No: 25730, 2005, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5300.doc> Erişim (03. 09. 2015).
- Anonim. 5488 Sayılı Tarım Kanunu, Resmi Gazete No: 26148, 2006, <http://www.alomaliye.com/2006/04/25/tarim-kanunu-5488-sayili-kanun/> Erişim (09.12. 2015).
- Anonim. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete No: 26205, 2006, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Erişim (03. 09. 2015).
- Anonim. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Resmi Gazete No: 8469, 1953, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Erişim (03. 09. 2105).

- Anonim. 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, Resmi Gazete No: 9362, 1956, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6802.pdf> Erişim (03. 09. 2015).
- Arslan, Cenk; Murat Arslan. “Vergilemede Amaç, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Mevzuatı”, *Vergi Dünyası*, Sayı 363, 2011.
- Ateş, Hamza; Soner Ünal. “Devletin Doğduğu Yer: Antik Çağ Ortadoğu’sunda İdari Hayat”, *Bilgi Dergisi*, Cilt 6, Sayı 1, 2004, 21 – 42.
- Ay, M. Hakkı; Ümit Şahin; Hüseyin Soylu. “Mükellef ile Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü ve Karaman İli Örneği”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, 2010, 271 – 288.
- Aygün, Recep. “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 369, 2012, 88 – 92.
- Bakkal, Ufuk, “ Varlık Vergisi Kanunu’nun Maliye Teorisindeki Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları 43. – 44. Seri*, İstanbul 2003, 96 – 111.
- Bayraç, Naci H.; Füsün Yenilmez. “Türk Tarımının AB Ortak Tarım Politikasına Uyum Çalışmaları ve Olası Ekonomik Etkileri”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 6, Sayı 1, 2005, 23 – 42.
- Belkaoui – Riahi, Ahmed. “Relationship between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Moral”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Sayı 13, 135 – 143.
- Biyan, Özgür. “Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal, Ekonomik ve Sosyal Nedenleri”, *Bilanço, Bursa Serbest Mali Müşavirler Odası*, Sayı: 57, 2004, 18 – 23.
- Buchanan, A. David; Andrzej A. Huczynski. *Organizational Behaviour*, Third Editionitaly, Prentice Hall, Milano 1997.
- Burgess, Robin; Nicholas Stern. “Vergileme ve Kalkınma,” (Çev.: Mustafa Durmuş), *Maliye Dergisi*, Sayı 152, 2007, 1 – 59.
- Buyrukoğlu, Selçuk; İrem Erasa. “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 375, 2012, 116 – 127.
- Büyüköztürk, Şener. *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, PegemA Yayınları, Ankara 2002.
- Cansız Harun, “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 8, Sayı 2, 2006, 115 – 118.
- Cansu Külekçi. Türkiye’de Vergi Mükelleflerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Belirleyen Faktörler (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2011, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.
- Çak, Murat; Murat Şeker; Önder Bingöl. *Türkiye’de Vergi Bilinci: İstanbul Araştırması*, ISMMMO Yayın No: 134, İstanbul 2010.
- Çelik, Binnur. *Vergilemede Müdahale İlkesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2001.

- Çetin, Güneş; Ramazan Gökbnar. “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1, 2010, 23 – 46.
- Demir, İ. Cemil; Mustafa Küçükilhan. “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Dışı Ekonomi Algısı: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 9, Sayı 9, 2013, 31 – 48.
- Demir, İ. Cemil; Yıldırım Gülten. “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt11, Sayı 1, 2013, 269 – 286.
- Demir, Müslim. “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”, *Akademik Bakış (E – Dergi)*, Sayı 18, 2009, <http://www.akademikbakis.org/eskisite/18/10toplum.pdf> Erişim (05. 01. 2016)
- Devrim, Fevzi. *Kamu Maliyesine Giriş*, 4. Baskı, İzmir 2002.
- Dikmen, Orhan. *Maliye Dersleri – Giriş ve Genel Vergi Teorisi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1971.
- Dinler, Zeynel. *Tarım Ekonomisi*, 4. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 1990.
- Dorstein, Miriam. “Taxes: Attitudes and Perceptions and Their Social Bases”, *Journal of Economic Psychology*, Sayı 8, 1987, 55 – 76.
- Dubin, A. Jeffrey; Louis L. Wilde. “An Amprical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance”, *National Tax Journal*, Cilt 41, Sayı 1, 1988, 61 – 71.
- Due, F. John. “Government Finance – An Economic Analysis”, *The Journal of Finance*, Cilt 19, Sayı 3, 1964, 592 – 594.
- Durmuş, Beril; E. Serra Yurtkoru, Murat Çinko. *Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi*, 5. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2013.
- Eda Birinci. *Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe Örneği (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, 2010, Namık Kemal Üniversitesi, Tekirdağ.
- Ege, Hüsnü. “Tarım Sektörünün Ekonomideki Yeri ve Önemi” *Tepge Bakış*, ISSN: 1303 – 8346, Nüsha 7, 2011, 1 – 4. <http://www.tepge.gov.tr/dosyalar/yayinlar/62889464af374f2fa8a14db901213d54.pdf> Erişim (22. 06. 2015)
- Egeli, Haluk; Funda Diril. “Vergi Bilincinin Oluşumunda Bilişim Teknolojilerinin Rolü: İzmir İli İçin Bir Uygulama”, *Sosyo Ekonomi Dergisi*, Sayı 2, 2014, 33 – 56.
- Elif Biberoglu. *Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, 2006, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Ercan, Murat. “Avrupa Birliği’nin Ortak Tarım Politikası ve Türkiye’deki Gelişmeler”, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı 22, 2010, 1 – 13.
- Erdem, Metin; Doğan Şenyüz; İsmail Tatlıoğlu. *Kamu Maliyesi*, Beşinci Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2007.
- Erginay, Akif. *Kamu Maliyesi*, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1998.
- Ertem, Hayri. *Boğazköy Metinlerine Göre Hititler Devri Anadolu’sunun Florası*, 2. Baskı, Türk Tarih Kurumu, 1987.

- Fatma Yüksel, Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikası; Polonya ve Türkiye Örnekleri (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2010, Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Gencel, Ufuk. *Türkiye’de Vergiye Bakış Metaforik Bir Analiz*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Çanakkale 2015.
- Gencel, Ufuk; Ali Karaot. “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergi Bilinç Düzeyi: İzmir İli Aliağa İlçesi Örneği”, *Prof. Dr. Fevzi Devrim’e Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, İzmir 2014, 477 – 489.
- Gencel, Ufuk; Burak Sarı. “An Investigation of the Level of Awareness of Taxpayers’ Rights”, *Interdisciplinary Perspectives on Social Sciences*, Cambridge Scholar Publishing (Ed. Georgeta Rata, Hasan Arslan, Patricia – Luciana Runcan ve Ali Akdemir), Newcastle 2014, 71-81.
- Gerçek, Adnan. “Maliye Mükellef İlişkilerinde Karşılaşılan Sorunlar”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 7, 1992, 18 – 24.
- Gerçek, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt 54, Sayı 3, 2005, 157 – 193.
- Gerçek, Adnan. *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, Etkin Kitabevi, Bursa 2003.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> Erişim (06. 07. 2015)
- Gökbunar, Ali Rıza. “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Sayı 4, 1998, 177 – 201.
- Gözde Yaşar Çil. Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2012, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.
- Gümüş, Erdal; Mehmet Şişman. *Eğitim Ekonomisi ve Planlaması*, 2. Baskı, PegemA Yayınları, Ankara 2014.
<http://www.pegem.net/dosyalar/dokuman/14102014163712Pages%20from%20Eğitim%20Ekonomisi%20ve%20Planlanması%20baskı.pdf> Erişim (05. 01. 2016)
- Günay Güngör. Türkiye’de Tarımsal Kazançların Daha Etkin Vergilendirilmesi İçin Bir Model Önerisi (Yayımlanmamış Doktora Tezi), 1997, Trakya Üniversitesi, Edirne.
- Hancock, Dora. *Taxation Policy & Practice*, International Thomsan Business Press, London 1996.
- Hançerlioğlu, Orhan. *Ekonomi Sözlüğü*, 8. Basım, Remzi Kitabevi, İstanbul 1999.
- Hasseldine, John; Peggy A. Hite. “Framing, Gender and Tax Compliance,” *Journal of Economic Psychology*, Sayı 24, 2003, 517 – 553.
- Hekimoğlu, Burhan; Mustafa Altındağ. *AB Ortak Tarım Politikaları ve DTÖ Kararları – Bunların Ülke ve Bölge Tarımına Etkileri*, Samsun Tarım İl Müdürlüğü, Samsun 2006.
- Herekman, Aykut. *Kamu Maliyesi – II*, Sevinç Matbaası, Ankara 1988.
- Hoffner, A. Harry Jr. *Alimenta Hethaeorum: Food Production in Hittite Asia Minor*, 55. Baskı, American Oriental Series, 1974.

- Işın, Ferruh. “AB – Türkiye Tarımsal İlişkilerinin Gelişim Süreci”, Türk Tarım Politikasının Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikasına Uyumu, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümü (Ed. Erdoğan Oktay, Renan Tunalıoğlu), Yayın No: 134, Ankara 2005, 3 – 15.
- İlkmén, Şeref. *Maliye*, İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Yayın No: 140, İstanbul 1970.
- İpek, Selçuk; İlknur Kaynar. “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, *Maliye Dergisi*, Sayı 156, 2009a, 116 – 130.
- İpek, Selçuk; İlknur Kaynar. “ ‘Vergiye Gönüllü Uyum’ Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 16, Sayı 1, 2009b, 173 – 190.
- İpek, Selçuk; Mehmet Öksüz; Sibel Özkaya. “Considerations of Taxpayers According to Situation of Benefiting from Tax Amnesty: An Empirical Research ”, *International Journal of Business and Social Sciences*, Cilt 3, Sayı 13, 2012, 95 – 101.
- İslamoğlu, Hamdi. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 2011.
- İsmail Baysuğ. Avrupa Birliği Sürecinde Birliğin Ortak Tarım Politikası ve Türk Tarımına Olası Etkileri (Yayımlanmamış Doktora Tezi), 2010, Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Karabulut, Kerem; Şafak E. Çomaklı; Selim Başar; Cengiz Doğruyol. *Kamu Maliyesi*, 1. Baskı, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara 2009.
- Karakaya, İsmail. “Bilimsel Araştırma Yöntemleri”, *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, (ed. Abdurrahman Tanrıoğen) 3. Baskı, Anı Yayıncılık, 2012, 57 – 83.
- Karluk, Rıdvan. *Türkiye Ekonomisi: Tarihsel Gelişim, Yapısal ve Sosyal Değişim*, Beta Yayınları, İstanbul 1997.
- Kasimbazi, Emmanuel. “Taxpayers’ Rights and Obligations: Analysis of Implementation and Enforcement Mechanisms in Uganda”, *DIIS Working Paper*, No. 2004, 12.
- Kılıç, Osman; Bülent Çelebi. “Türkiye’de Tarımdan Alınan Vergiler Üzerine Bir İnceleme”, *Yaklaşım*, Yıl 13, Sayı 149, 2005, 141 – 145.
- Kılıç, Seçkin. “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”, *Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları*, Sayı 68, 2004, 81 – 90.
- Kılıçkap, Erol; Ali İnan; Hakan Subaşı. “GAP’ın Diyarbakır İlindeki Tarıma Dayalı İmalat Sanayindeki Gelişme Sürecine Etkileri”, *II. GAP ve Sanayi Kongresi Bildiriler El Kitabı*, TMMOB Makina Mühendisleri Odası, Diyarbakır 29 – 30 Eylül 2001.
- Kilit, Gökhan. *Türkiye AB Ortak Tarım Politikasına Uyum Konusunda Neler Yaptı?*, İKV Değerlendirme Notu, Sayı 76, 2013.
- Laborda, L. Julio; Fernando Rodrigo. “Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain”, *Fiscal Studies*, Cilt 24, Sayı1, 2003, 73 – 96.
- Lignier, Philip. “The Managerial Benefits of Tax Compliance: Perception by Small Business Taxpayers”, *eJournal of Tax Research*, Cilt 7, Sayı 2, 2009, 106 – 133.
- Mehmet Bülbül. Vergi Uyumunu Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2014, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

- Mehtap Atakan. Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikası ve Türkiye'nin Uyum (Uzmanlık Tezi), 1998, Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı, AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Miller, W. Jack. "Policy Forum: The Case of Maintaining Tax – Exclusive Pricing", *Canadian Tax Journal*, Cilt 58, Sayı 1, 2010, 77 – 85.
- Miroğlu, İsmet. *Kemah Sancağı ve Erzincan Kazası (1520 – 1560)*, Ankara, 1990.
- Musgrave, Richard; Peggy Musgrave. *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw Hill Book Company Inc., New York 1984.
- Muter, N. Birol; Süreyya Sakınç; Kemal A. Çelebi. Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması, Manisa 1993. http://www.bayar.edu.tr/kutuphane/docs/yayinlar/mukelleflerin_vergi.pdf Erişim (21.06.2015)
- Nadaroğlu, Halil. *Kamu Maliyesi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul 1998.
- Neumark, Fritz. *Vergi Politikası*, (Çev. İclal Cankorel), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü No: 2090/357/53, İstanbul 1975.
- Olgun, F. Akın. "AB'de Tarım Politikasının Geçmişi, Reformlar, Mevcut Durum, Geleceği ve Türkiye'nin Uyum Açısından Değerlendirilmesi", *Türk Tarım Politikasının Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikasına Uyum*, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümü (Ed. Erdoğan Oktay, Renan Tunalıoğlu), Yayın No: 134, Ankara 2005, 17 – 24.
- Organ, İbrahim; Baki Yegen. "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği", *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 27, Sayı 4, 2013, 241 – 271.
- Orhaner, Emine. *Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2000.
- Ömürbek, Nuri; Hüseyin Güçlü Çiçek, Serdar Çiçek. "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Sonuçları", *Maliye Dergisi*, Sayı 153, 2007, 102 – 122.
- Önder, İzzettin. "Cumhuriyet Döneminde Tarım Kesimine Uygulanan Vergi Politikası", *Türkiye'de Tarımsal Yapılar*, Yurt Yayınları, (Der. Şevket Pamuk, Zafer Toprak), Ankara 1988, 113 – 131.
- Öner, Erdoğan. *Kamu Maliyesi*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K. Yayın No: 1986/282, Ankara 1986.
- Öz, Mehmet. *Osmanlı'da Klasik Dönemde Tarım*, Yeni Türkiye Yayınları, Ankara 2000.
- Özbilen, Şevki. *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti., Ankara 2010.
- Özdamar, Kazım. *Paket Programları ile İstatistiksel Veri Analizi*, Cilt 1, 10. Baskı, Nisan Kitapevi, 2015.
- Özdemir, Ali Rıza; Hasan Ayvalı. "Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş veya Fatura Alma Duyarlılığını Etkileyen Faktörler", *Maliye Dergisi*, 153, 2007, 51 – 73.
- Özer, İlhan. "Vergilemede İki Temel Sorun", *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, Yıl 24, Sayı 324, 1993.

- Özer, İlhan. *Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*, TODAİE Yayınları No: 163, Doğan Basımevi, Ankara 1977.,
- Özkan, Sonay. “İşlenmiş Tarım Ürünü İthalatında Gümrük Uygulaması”, *Gümrük Dergisi*, Sayı 19, 1996.
- Öztürk, Nazım. *Kamu Maliyesi*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2013.
- Pehlivan, Osman. *Kamu Maliyesi*, Murathan Yayınevi, Trabzon 2012.
- Plank, E. Harvey. *Public Finance*, Richard D. Irwin, Michigan 1953.
- Reckers, M. J. Philip; Debra L. Sanders; Stephen J. Roark. “The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance”, *National Tax Journal*, Cilt 47, Sayı 4, 1994, 825 – 836.
- Resmi Gazete, 7 Haziran 1943 tarih ve No: 5423. <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/5423.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/5423.pdf> Erişim (06. 07. 2015)
- Roth, A. Jeffrey; John T. Scholz; Ann Dreyden Witte. *Taxpayer Compliance, Volume 1 An Agenda for Research*, Universtiy of Pennsylvania Press, ISBN: 978 – 0 – 8122 – 8182 – 8, Cloth 1989.
- Pınar, Abuzer. *Maliye Politikası: Teori ve Uygulama*, 7. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 2014.
- Sağbaş, İsa. *Vergi Teorisi*, Ece Matbaası, Ankara 2011.
- Sağlık, C. Fatma. “Ortak Tarım Politikası ve Türkiye’ye Etkileri”, *VII. Teknik Kongresi*, Ankara, 2010, 23 – 31.
- Saraçoğlu, Fatih. “Anket Sonuçları Çerçevesinde Vergi Oranlarının Kaçakçılık Üzerine Etkilerinin Analizi” 2008. http://www.abmuzik.com/FS/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_17.pdf Erişim (21. 06. 2015)
- Saraçoğlu, Fatih; Eren Çaşkurlu. “Tax Amnesty with Effects and Effecting Aspects: Tax Compliance, Tax Audits and Enforcements Around; The Turkish Case”, *International Journal of Business and Social Science*, Cilt 2, Sayı 7, 2011, 95 – 103.
- Sarıllı, Mustafa Ali. *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Son Değişikliklere Göre Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2010.
- Saruhan, Şadi Can; Ata Özdemirci. *Bilim Felsefe ve Metodoloji*, 3. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2013.
- Savaşan, Fatih; Hakkı Odabaş. “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Selçuk Üniversitesi İİBF, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Yıl 5, Sayı 10, 2005, 1 – 28.
- Sayın, Mahmut. “Vergi Kılavuzu 2003”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 176, Özel Ek, 2003.
- Schmölders, Günter, *Genel Vergi Teorisi*, (Çev. Salih Turhan), İstanbul Üniversitesi Fakülte Yayınları, İstanbul 1976.
- Schneider Friedrich; Andreas Buehn; Claudio E. Montenegro. “Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007”, *Policy Research Working Paper 5356*, 2010.

- Schneider, Friedrich, “ Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts”, 2012. http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2012/ShadEcEurope31_March%202012.pdf Erişim (21. 06. 2015)
- Seçkin Altıok. Avrupa Birliği ile İlişkiler Çerçevesinde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması ve Türkiye Örneği (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2007, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Serdar Yağbasan. Türk Tarım Politikasının AB Ortak Tarım Politikası Çerçevesinde Değerlendirilmesi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2011, Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale.
- Sheffrin, Steven M. “What Does the Public Believe about Tax Fairness”, *National Tax Journal*, Cilt 46, Sayı 3, 1993, 301 – 308.
- Silvani, Carlos; Katherina Baer. “Vergi İdaresi Reform Stratejisinin Planlanması: Tecrübe ve İlkeler”, (Çev. Özgür Saraç), *Türk İdare Dergisi*, Sayı 426, 2000, 189 – 220.
- Stiglitz E. Joseph. *Kamu Kesimi Ekonomisi*, İkinci Baskı, (Çev. Ömer Faruk Batırel), İstanbul 1994.
- Sürmen, Yusuf. “Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 7, 1992, 25 – 29.
- Şahinöz, Ahmet; Özgür Teoman. “Osmanlı Tarımında Bir Sistem Tartışması ‘Tımar’”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 3, 2002, 67 – 88.
- Şener, Abdullatif. “Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlenmeler”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 52, 1997, 7 – 10.
- Şenyüz, Doğan. *Türk Vergi Sistemi*, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa 2002.
- Şenyüz, Doğan. *Vergilemede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa 1995.
- T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı. Osmanlı’dan Günümüze Tarım ve Tarıma Hizmet Veren Kurumların Teşkilatlanma Süreçleri, Ankara 2004. http://egitim.tarim.gov.tr/adana/Belgeler/MAKALELER/tarim_tarihi.pdf Erişim (23. 06. 2015).
- T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı. II. Tarım Şurası Sonuç Bildirgesi, 2004, http://www.zmo.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=1008&tipi=2&sube=0 Erişim (10. 12. 2015).
- T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, *Türk Tarım Sektörünün Avrupa Birliği Sürecinde İncelenmesi (Tarım ve Kırsal Kalkınma Faslı)*, Ankara 2008, <http://www.tarim.gov.tr/ABDGM/Belgeler/AB%20UYUM/Yayınlarımız/Türk%20Tarım%20Sektörünün%20AB%20Sürecinde%20İncelenmesi.pdf> Erişim (04. 01. 2015).
- T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Tarımsal Veriler, Mart 2015. http://www.tarim.gov.tr/Belgeler/SagMenuVeriler/Tarimsal_Veriler.pdf Erişim (25. 06. 2015).
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. *Ekonomik ve Sosyal Göstergeler*, Temmuz 2015, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Yaynlar/Attachments/654/Ekonomik%20ve%20Sosyal%20Gostergeler_1950_2014.pdf Erişim (21. 08. 2015).

- T.C. Kalkınma Bakanlığı. *Avrupa Topluluklarına İlişkin Temel Belgeler*, Cilt 1: Avrupa Topluluklarını Kuran Temel Antlaşmalar, 94 – 323 <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/2827,rometrapdf.pdf?0> Erişim (07. 12. 2015).
- Tan, Sibel; Şermin Atak; Ümran Şengül; Sabri Sami Tan. “The Evaluation of the Changes in the Agricultural Sector with Common Economic Indicators in Turkey during the Last Decade”, *Mediterranean Journal of Social Sciences*, <http://www.mcser.org/journal/index.php/mjss/article/view/5941/5713> Erişim (22. 06. 2015)
- Taşkın, Ünal. “Osmanlı Devleti’nde Hayvanlardan Alınan Vergiler”, *I. Ulusal Veteriner Hekimliği Tarihi ve Mesleki Etik Sempozyumu Bildirileri*, (Ed. Abdullah Özen), Elazığ 2006, 231 – 239.
- Taşkın, Ünal. “Rüsum-ı Örfiye”, *Tarih Okulu*, Sayı 14, 2013, 55 – 73.
- Taytak, Mustafa. “İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Çalışma”, *Maliye Dergisi*, Sayı 158, 2010, 496 – 512.
- Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.568ac11d6c9726.83280927 Erişim (21. 11. 2015)
- Tekin, Ahmet; Öner Gümüş. “1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 39, 2014, 243 – 258.
- Tekinel, Osman; Onur Deniz. “Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikası ve Türkiye’de Tarımsal Destekleme Politikalarının Geleceği”, *K.S.Ü. Fen ve Mühendislik Dergisi*, Cilt 3, Sayı 2, 2000, 182 – 192.
- Torgler, Benno; Friedrich Schneider; Christoph A. Schaltegger. “Local Autonomy, Tax Morale and The Shadow Economy,” *Working/Discussion Paper*, No: 243, 2008, 2 – 40.
- Torgler, Benno; Kristina Murphy. “Tax Morale in Avustralia: What Shapes it and Has it Changes over Time? ”, *CREMA Working Paper No. 2004 – 04*. <http://www.crema-research.ch/papers/2004-04.pdf>. Erişim (26. 06. 2015)
- Tosuner, Mehmet; Zeynep Arıkan; Burçin Yereli. *Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 10. Baskı, İlkem Ofset, İzmir 2005.
- Tunçer, Mehmet. “Hükümet – Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 52, Sayı 3, 2002, 108 – 128.
- Tunçer, Mehmet. “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1, 2005, 217 – 228.
- Tunçsiper, Bedriye; Dilek Süreççi; Elif Öznur Kan. “Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikası ve Türk Tarımına Yansımaları: Balıkesir İli Örneği”, *2. Ulusal İktisat Kongresi, DEÜ İİBF İktisat Bölümü*, İzmir 2008, 1 – 22.
- Turhan, Salih. *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998.
- TÜİK, *İstatistik Göstergeler (1923 – 2013)*, Türkiye İstatistik Kurumu Matbaası, Yayın No: 4361, Ankara 2013.

- TÜİK, Temel İstatistikler, <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist> Erişim (24.06.2015).
- Türk, İsmail. *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2010.
- Uluatam, Özhan. *Kamu Maliyesi*, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2009.
- Ümit Güner. Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2008, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Weinreb, A. Stuart. "Tax Amnesty Programs and Voluntary Compliance Initiatives: A Way to Mitigate Declining State Revenues", *The Tax Adviser*, Cilt 40, Sayı 6, 2009, 1 – 6.
- Yavuz, Erdem. "Milli Korunma Konunu, Varlık Vergisi Kanunu ve Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu Tartışmaları: Erzincan Uygulamaları", *Akademik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl 3, Sayı 12, 2015, 161 – 180.
- Yavuz, Fahri; Tayfur Çağlayan. "Türkiye Tarımının Tarihi", *Türkiye'de Tarım*, T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı (Ed. Fahri Yavuz), Ankara 2005, 1 – 8.
- Yıldırım, Kemal; Doğan Karaman, Murat Taşdemir. *Makro Ekonomi*, Şeçkin Yayıncılık, Ankara 2012.

EKLER

EK 1. VERİ TOPLAMA AMACI

EK 2. GİB YAZIŞMALAR

(12)- Alışveriş sırasında fiş/fatura vermeyen satıcıyı veya almayan vatandaşı uyarır mısınız?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(13)- Sizce bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü artırır mı?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(14)- Sizi ilgilendiren vergilerle ilgili yeterince bilgiye sahip misiniz?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(15)- Ödediğiniz vergilerin devlet tarafından çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığını bilmek, vergi vermenizi olumlu yönde etkiler mi?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(16)- “Vatandaşlar vergisini tam ve doğru olarak ödemezse devlet hizmetleri aksar”. Siz de bu düşünceye katılıyor musunuz?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(17)- Sizce vergiler ülkemizde kamu hizmeti olarak tekrar bize dönüyor mu?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(18)- Sizce devlet harcamalarında bir savurganlık var mı?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(19)- Çiftçiliğin dışında günlük hayatınızda nerelere, hangi tür vergiler ödediğinizi tam olarak biliyor musunuz?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(20)- Sizce “Herkes kaçırıyor ben de kaçırırım” anlayışı devletin vergi gelirlerini önemli ölçüde etkilemekte midir?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(21)- Sizce vergiyi tanımlarsak aşağıdakilerden hangisidir?

- () 1-Kamu hizmetlerinin karşılığıdır,
- () 2-Zorunlu bir ödemedir,
- () 3-Bir ödevdir,
- () 4-Bir yüküdür,
- () 5-Bireylerin faaliyetlerini genişletmelerini engelleyen bir uygulamadır.

(22)- Sizce ülkemizde herkes tam olarak vergisini ödüyor mu?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(23)- Ülkemizde devlet, çiftçisinden vergisini tam olarak toplamayı başarabiliyor mu? (aldığı tedbirler yeterli mi?)

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(24)- Devlet sizce çiftçinin vergi kaçırmasını önleyebilir mi?

a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(25)- Verginizi tam olarak ödediğinize inanıyor musunuz?

- a-Evet b-Hayır c-Kısmen d-Diğer

(26)-Vatandaşların bir bölümünün vergisini tam olarak ödememesi, sizi aşağıdaki davranışların hangisine yöneltir?

- a- Vergi Kaçırmaya iter
b- Vergi Ödeme Şevkimi Kırar
c- Daha Çok Vergi Ödemeye Sevk Eder
d- Olumlu ya da Olumsuz Bir Etkisi Olmaz

27)- Sizce, günümüz şartlarında vergisini tam olarak ödeyen bir vergi yükümlüsünün durumu ne olur?

- a- Vergi yükümlüsü ekonomik sıkıntı çekerek işinde yeni atılımlar yapacak gücü bulamaz.
b- Vergi yükümlüsünün saygınlığı artar.
c- Vergi yükümlüsü manevi yönden kendini huzurlu hisseder.
d- Vergi yükümlüsü birkaç yıl içinde iflas eder.
e- Diğer.....

(28)- Sizce devlet, kamu giderlerini karşılayabilmek ihtiyacı olan geliri nasıl elde etmelidir?

- a- Vergisini tam olarak toplayabilmek için denetimlerini arttırmalıdır.
b- Harcamalarını kısarak gelirinin artmasını sağlamalıdır.
c- Yeni vergiler koymalıdır
d- Borçlanmalıdır

(29)- Sizce vergi kaçıranlara ne gibi cezalar verilmeli?

- a- Para cezası verilmeli
b- Hapis cezası verilmeli
c- Ticaretten men edilmeli
d - İş yeri kapatma cezası verilmeli
e- Topluma teşhir edilmeli
f- Vergi kaçırmanın bir cezası olmamalı

(30)- Devletin vergi aflarına sık sık başvurmalı mıdır?

- a- Evet b- Hayır c- Bazen

(31)- Devletin yaptığı vergi denetimlerini yeterli buluyor musunuz?

- a- Evet b- Hayır c- Kısmen

EK 2. GİB YAZIŞMA

Sayın Burak SARI

burakksari@gmail.com

İlgi: 31.05.2015 tarihli ve 2015/1852 no.lu başvurunuz.

İlgide kayıtlı başvurunuz ile tez çalışmalarınızda kullanmak üzere, yıllar itibari ile (1998-2014) tarımdan alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki yeri; stopaj usulü ile vergilendirilen çiftçi kesiminin yıllar itibari ile ödedikleri vergi miktarı(stopaj şeklinde). (Muhtasar beyanname içerisinde bu tür bir bilgi mevcut mudur?); yıllar itibari ile toplam kayıtlı zirai kazanç erbabı mükellef sayısına (1998-2014) ilişkin verilerin tarafınıza gönderilmesini talep etmekteyiz.

Bilindiği üzere, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununun 7 nci maddesinin 2 nci fıkrasında “Kurum ve kuruluşlar, ayrı veya özel bir çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz neticesinde oluşturulabilecek türden bir bilgi veya belge için yapılacak başvurulara olumsuz cevap verebilirler.” hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede, söz konusu başvurunuzda belirtilen bilgiler ayrı veya özel bir araştırma, inceleme ya da analiz gerektirdiğinden tarafınıza bildirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.