

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

**ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ: TÜRKİYE İLE SEÇİLMİŞ
ÜLKELER ARASINDA KARŞILAŞTIRMA**

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Esmâ SAĞ

Ankara, 2024

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

**ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ: TÜRKİYE İLE SEÇİLMİŞ
ÜLKELER ARASINDA KARŞILAŞTIRMA**

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Esmâ SAĞ

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Nuri Semih ÖZ

Ankara, 2024

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ: TÜRKİYE İLE
SEÇİLMİŞ ÜLKELER ARASINDA KARŞILAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Nuri Semih ÖZ

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı

- 1- Prof. Dr. Nuri Semih ÖZ
- 2- Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU
- 3- Prof. Dr. İbrahim Erdem SEÇİLMİŞ

Tez Savunması Tarihi

21 Ekim 2024

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Prof. Dr. Nuri Semih ÖZ danışmanlığında hazırladığım “ **Zirai Kazançların Vergilendirilmesi: Türkiye ile Seçilmiş Ülkeler Arasında Karşılaştırma (Ankara.2024)**” adlı yüksek lisans tezimdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

16 Aralık 2024

Esma SAĞ

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	7
KAVRAMSAL ÇERÇEVE	7
1.1. TARIM VE TARIM POLİTİKASI	7
1.2. TARIM İŞLETMESİ VE SINIFLANDIRILMASI.....	9
1.3. VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİR VE GELİR TANIMLARI	14
1.3.1. Vergilendirilebilir Gelir.....	15
1.3.2. Dar Anlamda Gelir (Kaynak Kuramı).....	16
1.3.3. Geniş Anlamda Gelir (Safi Artış Kuramı)	17
1.3.4. Çağdaş Vergi Sistemlerinde Gelir Kavramı.....	18
1.4. TARIMSAL GELİRİN TANIMI.....	23
1.4.1. Makroekonomik Düzeyde Tarımsal Gelir: Avrupa Birliği Tarımsal Ekonomik Hesaplar Sistemi	27
1.4.2. Mikroekonomik Düzeyde Tarımsal Gelir	31
1.4.2.1. OECD'ye göre Tarımsal Hanehalkı Geliri.....	31
1.4.2.2. Avrupa Birliği Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Yaklaşımına göre Tarımsal Gelir.....	33
1.5. TARIMSAL VERGİ SİSTEMİNİN BELİRLEYİCİ FAKTÖRLERİ.....	35
1.6. VERGİ SİSTEMLERİNDE TARIM SEKTÖRÜNE SAĞLANAN KOLAYLIKLAR.....	36
İKİNCİ BÖLÜM	41
TARIM POLİTİKALARI	41

2.1. TARIMSAL DÖNÜŞÜMÜN EKONOMİ POLİTİĞİ: GIDA REJİMLERİ	
TEORİSİ VE GIDA EGEMENLİĞİ.....	41
2.2. AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK TARIM POLİTİKASININ TARİHSEL	
GELİŞİMİ.....	47
2.3. 2021-2027 DÖNEMİ ORTAK TARIM POLİTİKASI.....	53
2.4. İTALYA'DA TARIMIN MEVCUT DURUMU VE TARIM POLİTİKASININ	
GELİŞİMİ.....	55
2.5. HOLLANDA'DA TARIMIN MEVCUT DURUMU VE TARIM	
POLİTİKASININ GELİŞİMİ.....	68
2.6. FRANSA'DA TARIMIN MEVCUT DURUMU VE TARIM POLİTİKASININ	
GELİŞİMİ.....	75
2.7. POLONYA'DA TARIMIN MEVCUT DURUMU VE TARIM	
POLİTİKASININ GELİŞİMİ.....	83
2.8. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE TARIMIN MEVCUT DURUMU	
VE TARIM POLİTİKASININ GELİŞİMİ.....	89
2.9. TÜRKİYE'DE TARIMIN MEVCUT DURUMU VE TARIM	
POLİTİKASININ GELİŞİMİ.....	93
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	103
ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ	103
3.1. TARIM SEKTÖRÜNE SAĞLANAN VERGİSEL AYRICALIKLAR	
ÜZERİNE TARTIŞMALAR.....	103
3.2. ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNİ ETKİLEYEN	
FAKTÖRLER.....	106
3.3. İTALYA'DA ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRME USULLERİ ...	110
3.3.1. İşletmelerin Hukuki Yapısı ve Temel Vergileme Sistemi	110
3.3.2. Vergilendirilebilir Gelirin Hesaplanma Yöntemi.....	112

3.3.3. Gelirin İstikrarlı Hale Getirilmesi ve Zarar Mahsubu	121
3.3.4. Vergilendirilebilir Gelirden İndirilebilecek Giderler	122
3.3.5. Vergi Muafiyeti, İstisnası ve İndirimi	123
3.3.6. Tarım Sektöründeki Yatırımlara Sağlanan Vergisel Teşvikler	124
3.3.7. Vergi Oranları	125
3.4. HOLLANDA’DA ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRME	
USULLERİ.....	125
3.4.1. İşletmelerin Hukuki Yapısı ve Temel Vergileme Sistemi	125
3.4.2. Vergilendirilebilir Gelirin Hesaplanma Yöntemi.....	128
3.4.3. Gelirin İstikrarlı Hale Getirilmesi ve Zarar Mahsubu	129
3.4.4. Vergilendirilebilir Gelirden İndirilebilecek Giderler	130
3.4.5. Vergi Muafiyeti, İstisnası ve İndirimi	131
3.4.6. Tarım Sektöründeki Yatırımlara Sağlanan Vergisel Teşvikler	132
3.4.7. Vergi Oranları	134
3.5. FRANSA’DA ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRME USULLERİ ..	134
3.5.1. İşletmelerin Hukuki Yapısı ve Temel Vergileme Sistemi	134
3.5.2. Vergilendirilebilir Gelirin Hesaplanma Yöntemi.....	139
3.5.3. Gelirin İstikrarlı Hale Getirilmesi ve Zarar Mahsubu	143
3.5.4. Vergilendirilebilir Gelirden İndirilebilecek Giderler	145
3.5.5. Vergi Muafiyeti, İstisnası ve İndirimi	146
3.5.6. Tarım Sektöründeki Yatırımlara Sağlanan Vergisel Teşvikler	148
3.5.7. Vergi Oranları	149
3.6. POLONYA’DA ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRME USULLERİ..	149
3.6.1. İşletmelerin Hukuki Yapısı ve Temel Vergileme Sistemi	149
3.6.2. Vergilendirilebilir Gelirin Hesaplanma Yöntemi.....	155
3.6.3. Gelirin İstikrarlı Hale Getirilmesi ve Zarar Mahsubu	159

3.6.4. Vergilendirilebilir Gelirden İndirilebilecek Giderler	160
3.6.5. Vergi Muafiyeti, İstisnası ve İndirimi	161
3.6.6. Tarım Sektöründeki Yatırımlara Sağlanan Vergisel Teşvikler	162
3.6.7. Vergi Oranları	162
3.7. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE ZİRAİ KAZANÇLARIN	
VERGİLENDİRME USULLERİ.....	163
3.7.1. İşletmelerin Hukuki Yapısı ve Temel Vergileme Sistemi	163
3.7.2. Vergilendirilebilir Gelirin Hesaplanma Yöntemi.....	167
3.7.3. Gelirin İstikrarlı Hale Getirilmesi ve Zarar Mahsubu	170
3.7.4. Vergilendirilebilir Gelirden İndirilebilecek Giderler	171
3.7.5. Vergi Muafiyeti, İstisnası ve İndirimi	172
3.7.6. Tarım Sektöründeki Yatırımlara Sağlanan Vergisel Teşvikler	172
3.7.7. Vergi Oranları	173
3.8. TÜRKİYE'DE ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRME USULLERİ...173	
3.8.1. Osmanlı Devleti'nde Zirai Kazançların Vergilendirilmesi	175
3.8.1.1. Aşar (Öşür) Vergisi	182
3.8.1.2. Ağnam Vergisi	184
3.8.2. Cumhuriyet Döneminde Zirai Kazançların Vergilendirilmesi.....	185
3.8.2.1. Aşarın Kaldırılması	185
3.8.2.2. Toprak Mahsulleri Vergisi	188
3.8.2.3. Hayvanlar Vergisi	192
3.8.2.4. 1961 Yılı Gelir Vergisi Kanunu.....	195
3.8.3. Günümüzde Zirai Kazançların Vergilendirilmesi	197
3.8.3.1. İşletmelerin Hukuki Yapısı ve Temel Vergileme Sistemi	198
3.8.3.2. Vergilendirilebilir Gelirin Hesaplanma Yöntemi	202
3.8.3.3. Gelirin İstikrarlı Hale Getirilmesi ve Zarar Mahsubu.....	206

3.8.3.4. Vergilendirilebilir Gelirden İndirilebilecek Giderler	206
3.8.3.5. Vergi Muafiyeti, İstisnası ve İndirimi	208
3.8.3.6. Tarım Sektöründeki Yatırımlara Sağlanan Vergisel Teşvikler	210
3.8.3.7. Vergi Oranları	211
3.8.4. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Zirai Kazançlar	212
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	216
KAYNAKÇA	227
ÖZET	257
ABSTRACT	258



KISALTMALAR

a.g.e: adı geçen eser
AB: Avrupa Birliği
ABD: Amerika Birleşik Devletleri
AET: Avrupa Ekonomik Topluluğu
BA: Bénéfices agricoles (Tarımsal Karlar)
CD: Coltivatore Diretto (Direct Cultivator- Doğrudan Yetiştirici)
CGI: Code Général des Impôts (Fransa Genel Vergi Kanunu)
DTÖ: Dünya Ticaret Örgütü
EAA: Economic Accounts for Agriculture
EEC: European Economic Community
EU: European Union
FADN: Farm Accountancy Data Network
FAO: Food and Agriculture Organisation of the United Nations
GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYİH: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK: Gelir Vergisi Kanunu
IPARD: EU pre-accession assistance for rural development
ISTAT: Istituto Nazionale di Statistica (İtalya Ulusal İstatistik Enstitüsü)
ITA: The International Trade Administration of U.S. Department of Commerce
KİT: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KvK (Kamer van Koophandel): Utrecht Ticaret Odası
LTO: Land- en Tuinbouw Organisatie Nederland (Hollanda Tarım ve Bahçecilik Örgütü)
OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development
OTP: Ortak Tarım Politikası
PDOF: Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych
(26 Temmuz 1991 tarihli Polonya Kişisel Gelir Vergisi Kanunu)
PLN: Polonya Zlotisi
RVO: Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (Netherlands Enterprise Agency)
SSCB: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
TMO: Toprak Mahsulleri Ofisi
TUIR: Testo Unico delle Imposte sui Redditi (İtalya Konsolide Gelir Vergisi Kanunu)
TÜİK: Türkiye İstatistik Kurumu
USDA: United States Department of Agriculture
GUS: Główny Urząd Statystyczny (Polonya Merkezi İstatistik Bürosu)

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1 : USDA Çiftlik Tipolojisi	12
Tablo 2 : FADN Kapsamındaki Genel Tarımsal Faaliyet Türleri ve Ekonomik Büyüklük Sınıfları	14
Tablo 3 : Vergi Gelirleri İstatistikleri	22
Tablo 4 : Ülkelerin Gelir Vergisi Yapıları.....	23
Tablo 5 : EAA Hesap Sisteminde Tarımsal Gelir Toplamı İçin Denkleştirici İşlemler	28
Tablo 6 : Seçili Ülkelerde Tarım Sektörüne Yapılan Destekler ve Vergi Harcamaları	40
Tablo 7 : Ortak Tarım Politikasının Yapısı	55
Tablo 8 : İtalya 2023-2027 OTP bütçesi.....	66
Tablo 9 : Hollanda 2023-2027 OTP bütçesi.....	74
Tablo 10 : Fransa 2023-2027 OTP bütçesi	82
Tablo 11 : Polonya 2023-2027 OTP bütçesi	88
Tablo 12 : Türkiye 2023-2024 Tarımsal Destek Bütçesi.....	95
Tablo 13: Türkiye’de Faaliyetini Sürdüren Tarımsal KİT’ler.....	99
Tablo 14 : İtalya’da Tarımsal Faaliyetle Bağlantılı Faaliyetlerde Vergilendirme Rejimi	121
Tablo 15 : İtalya 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	125
Tablo 16 : Hollanda 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi.....	134
Tablo 17 : Fransa 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	149
Tablo 18 : Polonya’da Gelir Vergisi Kapsamındaki Özel Tarımsal Üretim Dallarının Türleri ve Ölçüleri ile Tahmini Yıllık Gelir Standartları (2024).....	156
Tablo 19 : Tarım Vergisi Dönüşüm Oranları	159
Tablo 20 : Polonya 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	162
Tablo 21: ABD 2024 Yılı Federal Gelir Vergisi Tarifesi.....	173
Tablo 22 : Osmanlı Devleti’nde Vergilerin Bütçe Gelirlerindeki Payları....	182

Tablo 23: 1961-1998 döneminde GVK Kapsamında Zirai Kazancın Tespit

Şekilleri.....196

Tablo 24 : 193 sayılı GVK Kapsamında İşletme Büyüklüğü Ölçüleri..... 204

Tablo 25 : Türkiye 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi 211



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Gelirin Unsurları	21
Şekil 2: Ülkelerde Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%) (2020).....	22
Şekil 3: Tarım Sektöründe Kurumsal Bazda Örgütlenmiş Birimlerin Gelirleri	29
Şekil 4: Tarımsal Hanehalkı Gelirinin Bileşenleri	32
Şekil 5: FADN Kapsamında Tarım İşletmelerinin Gelir ve Gider Hesapları	34
Şekil 6: Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikasının Tarihsel Gelişimi	49
Şekil 7: İtalya’da Bölgelere Göre Yıllık İş Birimi Başına Düşen Çiftlik Net Katma Değeri (2020)	58
Şekil 8: Federal Gelir Vergisinin Hesaplanması	167

GİRİŞ

Milli gelir, istihdam, ihracat, biyoçeşitlilik ve ekolojik dengeye olan katkılarının yanında sanayi sektörüne ham madde sağlaması ve sermaye aktarması bağlamında tüm dünyada vazgeçilmez bir sektör olan tarım sektörü gıda güvenliği nedeniyle aynı zamanda stratejik bir sektör konumundadır. Bitkisel ve hayvansal ürünler ile su ve orman ürünlerini kapsayan çok geniş yelpazedeki tarımsal ürünlerin, insanların beslenme, giyim gibi temel ihtiyaçlarını karşılaması, tarımı diğer üretim dallarından ayırmaktadır. Türkiye’de son yıllarda GSYİH içerisindeki payının azalmasına karşın tarım sektörü, artan nüfusa paralel olarak artış gösteren gıda talebinin karşılanması bağlamında kritik önemini korumaktadır.

İngiltereli nüfus bilimci ve politik iktisatçı Robert Malthus’un 1789’da "Nüfus İlkesi Üzerine Bir Deneme" sinde iddia ettiği gibi henüz nüfus artışı baskısından kaynaklı büyük gıda arzı krizleri içinde bulunduğumuz yüzyılda gerçekleşmemiştir. O zamanlar 700 milyon düzeyindeki dünya nüfusu neredeyse on kat artarak günümüzde sekiz milyara yaklaşmış olsa da sanayi devriminden sonra gerçekleşen teknolojik gelişmeler sayesinde tarımsal üretimde verimlilik artışı sağlanması gıda arzını artırmıştır. Nüfus artışında ise özellikle küresel kuzey ülkeleri doğum oranlarının azalması nedeniyle yaşanan nüfus sorunuyla karşı karşıyadır. Dünya ülkelerinde gıda anlamında kıtlık çeken, Somali, Nijerya, Sudan ve benzeri ülkeler olmakla birlikte bunun sebebi biyolojik anlamda yeniden üretim ve tüketim değil siyasal bir üretim ve bölüşüm sorunudur ve insan kaynaklıdır. Günümüzde Malthus’un hayaleti bir kez daha üzerimizde dolaşmaktadır ancak bu defa tartışmanın odağı iklim krizi çağında endüstriyel tarımın yarattığı çevresel etkilere kaymıştır.

Tarım sektörünün bu kritik önemine binaen, tarım ve çevre politikaları vasıtasıyla çevresel etkileri azaltılmaya çalışılırken bir yandan da tarımsal üretim çeşitli politika araçlarıyla desteklenmektedir. Tarım sektöründen alınan vergiler de bu politika

araçlarından biridir. Tarım sektöründen alınan vergiler, mali amacı çerçevesinde kamu kaynağı yaratmasının yanında düzenleyici, teşvik ve kontrol edici temel fonksiyonları ile tarım politikasının en önemli araçlarından biridir. Devlet tarım sektörünü tarımsal gelir, tarım arazisi, çiftçilerin tükettiği veya üretimde kullandığı mal ve hizmetler üzerinden çeşitli vergiler almak suretiyle vergilendirmektedir.

Bir tarım politikası aracı olarak tarımsal gelirin vergilendirilmesi hususunda farklı yaklaşımlar mevcuttur. Bunlardan biri, tarımsal geliri gelir vergisinden istisna tutmaktır. Diğer, çoğu sanayileşmiş ülkelerde uygulandığı üzere, diğer kaynaklardan elde edilen gelir nasıl vergilendiriliyorsa tarımsal geliri de onlarla tamamen aynı şekilde vergilendirme yaklaşımıdır. Tarımsal geliri gelir vergisi sistemine dâhil etmek bununla birlikte vergilendirilebilir geliri tarım arazisinin tahmini değeri, standart bir araziye göre ürünlerin ortalama verimi gibi bazı kriterlere göre belirlemek de diğer bir alternatiftir (Bird, 1974: 36-37).

Bunun yanında, devlet vergilendirmenin mali olmayan amaçları kapsamında tarım politikasının tarımsal gelire yönelik hedeflerini, vergi harcamaları ve vergisel ayrıcalıklar gibi araçlarla desteklemekte ve bu ayrıcalıklar sektörün rekabetçiliğinin de ölçüsü olmaktadır. Çiftçilere yapılan doğrudan transfer niteliğindeki destek ödemeleri devletin genel bütçe giderleri içinde daha şeffaf şekilde görülebilenken, söz konusu vergi harcamaları ve ayrıcalıkları maddi boyutuyla hesaplanması zor olduğundan ikincil planda kalmaktadır.

Tarım sektöründeki vergi uygulamalarında yapılan farklılaştırma çeşitli açılardan tartışılmalıdır. Bu kapsamda; bir görüş, tarımsal vergi sistemini diğer sektörlerden farklılaştırmanın ilave işlem maliyetlerine neden olması ve haksız vergi rekabeti yaratması nedeniyle uygun olmadığını savunurken diğer taraf, kamu harcamalarının rasyonelleştirilmesi ve üretim faktörlerini cezbedici bir avantaj sağlaması nedeniyle vergi farklılaştırmasına olumlu yaklaşmaktadır (Pawlowska-Tyszko &

Soliwoda, 2014: 8-9). Diğer bir tartışmada ise, vergisel ayrıcalıkların gelir ve refah birikimini desteklediği görüşüne karşın gelir, kar ve sermaye kazançlarına sağlanan vergisel ayrıcalıkların yapısal uyumu engellediği, ayrıca mukayeseli üstünlüğü tahrif ederek uluslararası ticareti etkilediği görüşü savunulmaktadır (Hill & Blandford, 2007).

Gelir, ödeme gücünün belirlenmesi bakımından başlıca gösterge olup vergilendirilebilir gelirin tanımı bireysel vergi yükünü etkilemektedir. Bu bakımdan, tarımsal gelir vergisi sisteminin gelir kavramına yaklaşımı, vergi sistemini şekillendiren en önemli unsurdur. Vergi teorisinde gelire yönelik başlıca iki yaklaşım bulunmakta olup bunlar kaynak teorisi ve safi artış teorisidir. Bu iki teorinin de olumlu yanları olmasına rağmen, uygulama açısından çeşitli zorlukları bulunmaktadır. Bu nedenle bir çok ülke, her iki kuramın dezavantajlı yönlerini ortadan kaldırmak amacıyla gelirin belirlenmesinde her iki teoriye de yer vermiş ve karma bir sistem oluşturmuştur.

Bu çalışmada, seçili ülkelerde tarımsal geliri vergilendiren sistemlerin ve bu sistemler içinde tarım sektörüne sağlanan ayrıcalıkların Türkiye ile karşılaştırılarak incelenmesi ve Sistemin etkinliği hakkında ülkeler özelinde değerlendirme yapılması amaçlanmıştır.

Bu amaçlar doğrultusunda seçilen ülkelerde;

- Tarımsal gelirin vergilendirilmesinde nasıl bir yaklaşım benimsenmiştir?
- Tarımsal geliri vergilendiren sistemde sektöre ayrıcalıklar sağlanmakta mıdır?

Sağlanmakta ise kapsamı nedir?

- Tarımsal geliri vergilendiren vergi sistemi etkin midir? Tarım politikası aracı olarak gelir vergisi, öngörülen tarım politikası hedeflerine ne ölçüde katkı sağlamaktadır?

Sorularına cevap aranmıştır.

Bu çalışma, betimleyici araştırmaların bir türü olan karşılaştırmalı araştırma türündedir. Karşılaştırmalı araştırma, aynı sosyal olguyla ilişkili olarak iki veya daha fazla örneğin aralarındaki benzerlikler ve farklılıklar açısından karşılaştırılmasını ifade

etmekte ve bu sayede olgunun daha iyi anlaşılmasını sağlamaktadır. Çalışma, tarımsal gelir vergisi sistemleri hakkında dar bir örnekleme (altı ülke) geniş çaplı ve derinlemesine bir betimleme yapılması amaçlandığından, nitel veri toplama yöntemi olan doküman analizine dayalı olarak gerçekleştirilmiştir.

Türkiye ile karşılaştırılacak ülkelerin seçiminde ortak bir kriter baz alınmamış, ön araştırmalarda farklı özelliklerine bakılarak incelenmesine karar verilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri (ABD), genellikle Cargill, ADM, Monsanto gibi, tanınırlığı olan az sayıda dev kurumsal şirketin tarımda faaliyet gösterdiği bir ülke olarak bilinmektedir. Fiili durumsa böyle değildir. Aile çiftlikleri, tarımsal işletme sayısının büyük çoğunluğunu oluşturmakta ve üretimin de büyük bir kısmını karşılamaktadır. Gelişmiş ve kapitalist ekonomisiyle bilinen ABD’de, tarım sektörüne nasıl muamele edildiği merak edildiğinden çalışmada yer verilmiştir.

Hollanda, İtalya ve Fransa, Avrupa Birliği (AB)’nin temeli olan Avrupa Ekonomik Topluluğu’nun kurucu ülkelerinden olup Ortak Tarım Politikasına yön veren ülkeler olduğu için çalışma kapsamına alınmıştır. Fransa, aynı zamanda tarımsal üretimi servetin ana kaynağı ve değer yaratan tek sektör olarak gören ve “Tek Vergi (L’impôt unique)” ile vergilendirilmesini savunan fizyokrasi görüşünün doğduğu ülkedir. Yüzölçümü olarak Konya iline benzer olan, AB’nin küçük ülkelerinden Hollanda’nın ise bu kısıtlı alanda tarımda nasıl bu kadar geliştiği hep merak konusu olmakta, tarımsal çalışmalarda gelişmişliği örnek gösterilmektedir. 19. yüzyılın sonlarında Kuzey İtalya’daki pirinç tarlalarında çalışan mevsimlik işçi kadınların zorlu koşullara dikkat çekmek amacıyla oluşturdukları halk şarkısı Bella Ciao’a ilham kaynağı olan İtalya ise, tarımsal geleneğin korunduğu, tarımdaki üretim ve bölüşüm ilişkilerinin tarım politikalarına etkisinin fazla olduğu ülkelerden biridir. İtalya, gerek tarım makinesi imalatı ve ticaretiyle gerekse AB ülkeleri içinde Fransa ve İspanya’yla birlikte organik tarımı en iyi uygulayan ülke profiliyle öne çıkmaktadır. Bunun yanında, ön araştırmalarda

tarım sektörünün belirli alt dallar haricinde gelir vergisi kapsamına alınmamış olması, tarım vergisi (podatek rolny) olarak adlandırılan sektöre özgü bir arazi vergisinin olması ve aynı Fransa gibi, KRUS olarak adlandırılan ayrı bir tarımsal sosyal güvenlik fonunun olması dikkat çektiğinden çalışmaya zenginlik katacağı düşüncesiyle de Polonya dahil edilmiştir.

Tarım sektörünün vergilendirilmesi hususu, vergi sistemlerinin çok karmaşık, kapsamlı ve ülke bazında değişken olması nedeniyle sadece gelir vergisi sistemleriyle sınırlı tutulmuştur. Tarımsal gelirdeki temel vergileme sisteminin (Gelir vergisi, kurumlar vergisi veya başka özel bir sistem) ne olduğu seçilen ülkelerdeki tarım işletmelerinin başlıca hukuki yapısı dikkate alınarak belirlenmiş, belirlenen vergi sisteminin işleyişi ve sektöre tanıdığı ayrıcalıklar belirli kriterlere göre anlatılmıştır. Çalışmada, zirai kazanç ve tarımsal gelir kavramları, aynı olguyu ifade ettikleri düşünülerek zaman zaman birbirinin yerine kullanılmıştır.

Çalışma yapılırken bazı kısıtlarla karşılaşmıştır. En temel kısıt, aynı vergilendirilebilir gelir kavramında olduğu gibi tarımsal gelirin net bir tanımının yapılamamasıdır. Vergisel anlamda zirai kazancın (Tarımsal gelirin) tanımı ülkelerin vergi kanunlarının çizdiği çerçeveye göre değişmektedir ve çalışmada da bu çerçeve baz alınmıştır. Ayrıca, ülkelerin tarımsal gelir vergisi sistemleriyle ilgili detaylı bilgi veren kaynakların sınırlı olması ve güncel kaynakların çok fazla bulunmaması çalışmanın diğer bir kısıtıdır. Bu kısıtı aşabilmek için, çalışmada ülkelerin ilgili devlet kurumlarının resmi internet sayfalarından ve kanunlarından, akademik makale ve raporlardan ve resmi olmayan kaynaklardan elde edilen verilerin ve bilgilerin doğruluğunu teyit amacıyla, özellikle üçüncü bölümdeki vergilendirme kısmında, aynı konu birden fazla kaynaktan karşılaştırılarak araştırılmış, tutarsızlıklar olması halinde resmi kaynaklar baz alınmıştır. Diğer yandan, vergi sistemlerinin çok karmaşık olması nedeniyle özellikle tarım sektörü özelinde bilgiye ulaşmada zorluk yaşanmıştır.

Üç ana bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde, çalışmada yer verilen temel kavramlar ile vergi teorisinde gelire yönelik yaklaşımlar açıklanmıştır. Bununla birlikte, tarımsal vergi sistemini şekillendiren faktörler ve tarım sektörüne yapılan vergisel ayrıcalıklar genel anlamda ele alınmıştır.

İkinci bölümde, gıda rejimleri teorisine ve güncel bir konu olan gıda egemenliği konusuna değinilmiş, AB Ortak Tarım Politikasının (OTP) tarihsel gelişimi anlatılmış, ardından çalışmada yer verilen ülkelerin tarım sektörlerinin mevcut durumu ve tarım politikaları incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, ilk olarak tarım sektörünün vergilendirilmesi ve sektöre sağlanan vergisel ayrıcalıklara yönelik çeşitli çalışmaların sonuç ve bulgularına yer verilmiş, ardından zirai kazancın vergilendirilmesini etkileyen faktörler açıklanmıştır. Bu bölümde, günümüzdeki gelir vergisi uygulamaları kapsamında, zirai kazancın vergilendirilmesinin belirli faktörler bazında ülkeler arası karşılaştırması ve analizi yapılmıştır. Ülke incelemeleri kısmının Türkiye bölümü altında Osmanlı Devleti'nde ve Cumhuriyet döneminde tarımsal gelirin nasıl vergilendirildiği hususuna, günümüzdeki uygulamanın anlaşılmasında faydalı olacağı düşüncesiyle, özel bir başlık açılmıştır. Bu bölümde, temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar dışındaki anlaşmalar Türkiye Cumhuriyeti Anayasası kapsamında kanun değerinde olduğundan, Türkiye'nin çalışmada incelenen ülkelerle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki zirai kazançla ilişkin düzenlemelere de kısaca değinilmiştir.

Sonuç ve değerlendirme bölümünde ise, araştırma sorularına cevap olarak çalışma kapsamında ulaşılan bulgulara ve yapılan tespitlere yer verilmiş, vergi sisteminde tarım sektörüne ayrıcalık sağlanmasının gerekip gerekmediği hususu değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde, ilerleyen bölümlere kaynaklık etmesi açısından tarım, tarım politikası ve tarım işletmesi kavramlarına değinilerek vergilendirilebilir gelir ve vergi teorisinde gelire yönelik yaklaşımlardan hareketle gelir tanımları yapılacaktır. Bunun yanında, tarımsal gelir kavramı üzerinde durulacak, ayrıca üçüncü bölümde incelenen gelir vergisi uygulamalarının anlaşılabilmesi açısından tarımsal vergi sistemini şekillendiren faktörler ve tarım sektörüne yapılan vergisel ayrıcalıklar genel anlamda ele alınacaktır.

1.1. TARIM VE TARIM POLİTİKASI

Tarım kavramı Latince kökenli, toprak anlamındaki “ager” sözcüğü ile yetiştirme, işleme anlamlarına gelen “cultura” sözcüklerinden türetilmiştir. Bilimsel anlamda tarım, bahçecilik, hayvan yetiştiriciliği, balıkçılık, ormancılık ve benzerlerini bütün yönleriyle kapsayan uygulamalı bir bilimdir (Tamil Nadu Agricultural University, s. 1).

Genel anlamda tarım (Ziraat); bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması olarak tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük).

Tarımsal faaliyetlerin sosyo-ekonomik ve teknik ortamını etkilemek amacıyla çeşitli araçlarla uygulamaya geçirilen tüm devlet müdahaleleri de tarım politikasını ifade etmektedir. Bu müdahaleler, tarımsal piyasalardaki aksaklığı gidermek amacıyla olabileceği gibi istikrar, üretim, gelir, refah, ihracat, sosyal, politik vesaire amaçlarla da olabilmektedir. Bu kapsamda devlet, yaptığı müdahalelerle başta gıda güvencesi sağlamak üzere, döviz geliri elde etmeyi, sanayiye ham madde sağlamayı, doğal dengeyi korumayı, üreticilerin gelir düzeyini iyileştirmeyi, iç pazarları yabancı ürünlerin

rekabetinden korumayı, tarımsal istihdamı geliştirmeyi, tüketicinin refahını yükseltmeyi, kırsal kesimi sosyal açıdan geliştirmeyi ya da kırsal kesimden politik yarar sağlamayı amaçlamaktadır (şahinöz, 2010: 332-334).

Tarımın ekonomideki konumunu güçlendirmek, kırsal nüfusun demografik özelliklerini ve gelir düzeyini tespit etmek, istihdam olanaklarını artırmak, kırdan kente göçü düzenlemek, işletme büyüklükleri ile ilgili iyileştirmeler yapmak, tarım ürünlerinin fiyatlarının belirlenmesine yönelik politikalar yürütmek, toprak ve tarım reformunu gerçekleştirmek, tarımsal eğitim, araştırma ve yayın hizmetlerini yaygınlaştırmak, doğal kaynakların ve çevrenin korunması için önlemler almak ve kredi kaynaklarının dağılımını düzenlemek tarım politikasının ele aldığı temel hususlar olarak bilinmektedir.

Tarım politikalarının amaçları ülkelerin gelişmişlik düzeyine, ekonomik ve siyasi tercihlerine bağılı olarak değışse de genel anlamda tarım politikası üreticilerin yaşam standardını yükseltmeyi ve tüketicilere uygun fiyatlı ve yeterli gıda arzını sağlamayı hedeflemektedir. Tarım politikası, çeşitli araçlarla uygulanmakta ve bu araçlar politikanın amacına göre farklılıklar göstermektedir. Pazar fiyatı desteğı, girdi sübvansiyonları, ayrıcalıklı kredi, sigortalama, depolama gibi doğrudan ve dolaylı gelir destekleri ile ayrıcalıklı vergilendirme ve sosyal güvenlik gibi destekler tarım politikası araçlarına örnek gösterilebilir (Erkan, 2000: 22).

Tüm araçları ve amaçları düşünıldüğünde tarım politikasının kapsamının çok geniş olduğı görölmektedir. Bu sebeple, amaçlarını ve araçlarını daha iyi analiz edebilmek için çeşitli şekillerde alt kategorilere ayrılmıştır. Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü (FAO) tarafından tarım politikalarının incelenmesi üzerine yapılan bir çalışmada tarım politikası, girdi ve çıktı politikası olarak iki alt kategoriye ayrılmıştır. Girdi politikasının altında: arazi politikası (toprak reformu ve arazi kalitesinin artırılması), enformasyon politikası (tarımsal araştırma, yayım, eğitim ve danışmanlık), kredi politikası ve fiziksel girdi politikası yer almaktadır. Çıktı politikası ise; tarımsal

gelir istikrarının artırılmasına yönelik önlemler ve pazarlama ve işlemeyi geliştirmeye yönelik önlemler olarak ayrılmıştır (FAO, 2009: 13-52).

Bazı kaynaklarda ise tarım politikası, pazar ve destek politikaları (doğrudan gelir desteği vb.), sosyal politikalar (sosyal güvenlik, sigorta ve vergilendirme) ve yapısal politikalar (arazi ve tarım reformu, arazi toplulaştırması, drenaj, yol, su, elektrik gibi alt yapı hizmetleri, kırsal ve tarımsal üretim, pazar ve tüketim yapısını tümüyle değiştirmeyi hedefleyen uygulamalar) olmak üzere üç alt kategoriye ayrılmıştır (Rehber & Vural, 2019: 113).

FAO'nun çalışmasında vergilendirmeye tarım politikası altında açıkça yer verilmemiş olsa da tarımsal gelirin vergilendirilmesi, çıktı politikası altında tarımsal gelir istikrarının artırılmasına yönelik önlemler kapsamında değerlendirilebilir. Diğer yandan, Rehber ve Vural (a.g.e.), tarım kesiminin vergilendirilmesini sosyal politikaların bir parçası olarak ele almıştır.

1.2. TARIM İŞLETMESİ VE SINIFLANDIRILMASI

FAO'nun tanımına göre tarımsal işletme; unvanına, hukuki yapısına veya büyüklüğüne bakılmaksızın tarımsal üretim amacıyla bütün hayvan varlığının ve kısmen veya tamamen kullanılan arazilerin tek bir yönetim altında bulunduğu tarımsal üretimin ekonomik bir birimidir. Tek yönetim, bir birey veya hane halkı, iki veya daha fazla birey ya da hane halkı tarafından ortaklaşa, bir zümre ya da sınıf veya şirket, kooperatif, devlet kurumu gibi bir tüzel kişi tarafından yürütülebilmektedir. İşletmenin arazisi; emek, çiftlik binaları, makine, koşum hayvanları gibi aynı üretim araçlarını paylaşmak koşuluyla bir veya birden fazla ayrı alanda veya bölgesel/idari birimde bir veya daha fazla parselden oluşabilmektedir (FAO, 2013: 6).

ABD Tarım Bakanlığı (USDA) da tarım işletmesi kavramı yerine çiftlik ve aile çiftliği kavramlarını kullanmaktadır. USDA Ekonomik Araştırma Servisi'nin tanımıyla

çiftlik: yıl boyunca 1.000 dolar veya daha fazla değerdeki tarım ürünlerinin üretildiği ve satıldığı veya normalde satılabildiği herhangi bir yerdir.

Tanım kapsamına, en az 1.000 dolarlık satışları olmasa bile normalde bu kadar satış yapabilecek çiftlikler de, bunlar “point farms” olarak adlandırılmaktadır, dahil edilmekte böylece çok az üretim yapan veya hiç üretimi olmayan küçük çiftliklerden milyon dolarlık satış yapan ticari tarım işletmelerine kadar bütün organizasyonlar çiftlik tanımına katılmaktadır. Aile çiftliği ise; işletmenin büyük çoğunluğunun bir işletmeciye ve işletmeciyle aynı hanede yaşamayan akrabalar dahil onunla kan bağı, evlilik veya evlat edinme yoluyla ilişkili olan bireylere ait olduğu herhangi bir çiftliktir (USDA, 2022 (a)). 2021 yılı verilerine göre, ABD’de bulunan 2.003.753 çiftliğin 1.960.695’i aile çiftliği olup toplam sayının % 97,8’ine tekabül etmektedir (USDA, 2022 (b)).

AB’de ise tarım işletmesi veya çiftlik; AB ekonomik alanı içerisinde temel ya da yan faaliyet olarak tarımda ekonomik faaliyetler yürüten ve tek yönetim altında işleyen hem ekonomik hem teknik olarak tek bir birim şeklinde tanımlanmıştır. Tarım işletmesi sayılabilmek için öncelikle, AB Ekonomik Faaliyetlerin İstatistikî Sınıflaması (NACE) kapsamındaki bitkisel ve hayvansal üretim ve bunlarla ilişkili hizmet faaliyetlerinden en az birini yürütmesi gerekmektedir. Tanımda yer alan teknik ve ekonomik tek bir birim ifadesinden kasıt, emeğin ve üretim araçlarının ortak kullanımudur. Yine tanım kapsamında birlikte hareket eden iki veya daha fazla kişi de tek bir yönetim sayılabilmektedir (Eurostat, 2023 (a)).

Türkiye’de ise 5488 sayılı Tarım Kanununda tarımsal işletme; üretim faktörlerini kullanarak; bitkisel ve/veya hayvansal ve/veya su ürünlerinin üretimi için tarımsal faaliyet yapan veya söz konusu tarımsal faaliyete ilave olarak işleme, depolama, muhafaza ve pazarlamaya yönelik faaliyetlerde bulunan işletme şeklinde tanımlanmıştır.

İlaveten, Kanunda çiftçi tanımı da bulunmaktadır. Bu kapsamda çiftçi; mal sahibi, kiracı, yarıcı veya ortakçı olarak devamlı veya en az bir üretim dönemi veya yetiştirme devresi tarımsal üretim yapan gerçek ve tüzel kişilerdir (5488 sayılı Tarım Kanunu).

Tarım işletmeleri ile ilgili istatistikler derlenirken işletmeleri sınıflandırma ihtiyacı doğmaktadır. Bu kapsamda, genellikle ülkelerin tarım istatistiklerini toplayan resmi kurumlarının bu işletmeleri sınıflandırdığı ve hatta bazı ülkelerde tarımsal desteklerin dağıtılmasında da bu sınıflandırmanın baz alındığı görülmektedir.

Tarım işletmeleri, ülkeler hatta ülke içinde bölgeler arasında çok farklı yapıda olabildiğinden kullanım amacı doğrultusunda birçok farklı kritere göre sınıflandırmalar yapılmaktadır. Bu nedenle tarım işletmelerinin sınıflandırılmasında standart bir tipoloji geliştirilememiştir.

FAO bünyesindeki Dünya Tarımsal İzleme Girişimi(WAW) tarafından tarımsal işletmeler için uluslararası bir tipoloji oluşturmak amacıyla çeşitli çalışmalar yürütülmüştür. Bu kapsamda, WAW Girişimi, işletme büyüklüğü, mülkiyet durumu, tarımsal uygulamalar, tarım-dışı faaliyetlere bağımlılık, finansman kaynağı, piyasa entegrasyon düzeyi gibi kriterlerin farklı tarım işletmesi sınıflandırmaları yapmak için kullanılabileceğini belirtmiş ancak temel ayırt edici kriter olarak aile işgücü/kiralık işgücü kullanımını benimsemiştir. WAW metodolojik çerçevesinde tarım işletmeleri;

1. Esas olarak aile işgücünün kullanıldığı işletmeler,
2. Aile işgücü ve daimi kiralık işgücünün kullanıldığı işletmeler
3. Münhasıran kiralık işgücünün kullanıldığı işletmeler

olmak üzere üç kategoride sınıflandırılmıştır (FAO, 2013: 67-68).

ABD Tarım Bakanlığı (USDA) çiftlik tipolojisinde çiftlikler, brüt nakit çiftlik gelirine, asıl işletmecinin birincil mesleğine ve aile çiftliği olup olmadığına göre toplamda sekiz gruba ayrılmıştır (USDA, 2022 (a)). Bunlar Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1: USDA Çiftlik Tipolojisi

Çiftlik Türü	Asıl İşletmecinin Birincil Mesleği ¹	Brüt Nakit Çiftlik Geliri
Küçük Aile Çiftlikleri ²	Değişir	350.000 \$'dan az
Emeklilik Çiftlikleri	Tarımdan Emekli	350.000 \$'dan az
Tarım-dışı mesleki çiftlikler	Tarım dışı	350.000 \$'dan az
Tarım meslek çiftlikleri:		
Düşük satışlı	Tarım	150.000 \$'dan az
Orta satışlı	Tarım	150.000 \$- 349.999 \$
Orta Ölçekli Aile Çiftlikleri ²	Kriter Değil	350.000 \$- 999.999 \$
Büyük Ölçekli Aile Çiftlikleri ²	Kriter Değil	1.000.000 \$ veya daha fazla
Büyük Çiftlikler	Kriter Değil	1.000.000 \$ - 4.999.999 \$
Çok Büyük Çiftlikler	Kriter Değil	5.000.000 \$ veya daha fazla
Aile Dışı Çiftlikler ²	Kriter Değil	Kriter Değil

Kaynak: (USDA, 2022 (a))

AB'de ise Ortak Tarım Politikasının etkilerinin ve tarım işletmelerinin gelirlerinin incelenmesi amacıyla 79/65/EEC sayılı Tüzük ile kurulan AB Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (FADN)³ kapsamında tarım işletmesi sınıflandırması yapılmıştır. FADN kapsamında AB ülkeleri kendi içinde bölgelere ayrılmış olup işletmelerin sınıflandırılması ekonomik büyüklük ve tarımsal faaliyet türü olmak üzere iki kriterde yapılmaktadır. Sadece “ticari çiftlikler” FADN inceleme alanında bulunmakta olup, ticari çiftlikten kasıt çiftçi için temel bir faaliyet oluşturacak ve ailesini geçindirecek düzeyde yeterli gelir sağlayacak büyüklükteki çiftliktir. Ticari çiftlik sayılabilmek için, her üye

¹ İşletmecinin çalışma zamanının en az % 50'sini harcadığı meslek.

² Aile çiftlikleri, işletmenin çoğunluğunun işletmeciye ve işletmeciyle ilişkili bireylere ait olduğu tüm çiftlikleri içerir. Aile dışı çiftlikler bu kriteri karşılamamaktadır.

³ Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (FADN)'nın, Avrupa Yeşil Mutabakatı hedefleri çerçevesinde çiftliklerin çevresel ve sosyal tarım faaliyetlerine ilişkin verilerin de tutulduğu Çiftlik Sürdürülebilirlik Veri Ağı (FSDN)'na dönüştürülmesine yönelik çalışmalar başlatılmıştır. Detaylı bilgi için bkz.: https://agriculture.ec.europa.eu/data-and-analysis/farm-structures-and-economics/fadn_en, Erişim tarihi: 10.10.2024

ülke için ayrı ayrı belirlenen asgari ekonomik büyüklük sınırını aşmak gerekmektedir (European Commission, 2023 (a)).

Sınıflandırmanın kriterlerinden biri olan ekonomik büyüklük, 2008 öncesinde standart brüt kâr üzerinden Avrupa Büyüklük Birimi (ESU) ile ifade edilirken, 2008’de yapılan değişiklikle toplam standart çıktı (SO) üzerinden Euro cinsinden ifade edilmeye başlanmıştır. Standart çıktı (SO); tarımsal çıktının, hektar veya hayvan adedi başına Euro cinsinden, her ürünün üretici fiyatlarıyla hesaplanan ortalama parasal değeridir. SO hesaplanırken, doğrudan ödemeler ve maliyetler hariç tutulmaktadır. Tarımsal faaliyet türü de, Tablo 2’de yer verildiği üzere, yürütülen tarımsal faaliyetlerin ağırlığına ve uzmanlaştığı faaliyete göre dokuz genel tür ve bunların alt kırımlarından oluşmaktadır. Çiftliğin uzmanlaştığı faaliyet kolu, gelirlerindeki baskın bir faaliyeti ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, belirli bir faaliyet çiftliğin üretiminin veya ekonomik büyüklüğünün en az üçte ikisini sağlıyorsa, çiftlik bu alanda uzmanlaşmış sayılmaktadır (European Commission, 2023 (a)).

Tablo 2: FADN Kapsamındaki Genel Tarımsal Faaliyet Türleri ve Ekonomik Büyüklük Sınıfları

<i>Tarımsal Faaliyet Türü</i>
Uzmanlaşmış tarla ürünleri yetiştiriciliği Uzmanlaşmış bahçe bitkileri yetiştiriciliği Uzmanlaşmış uzun ömürlü bitki yetiştiriciliği Uzmanlaşmış otlayan hayvan yetiştiriciliği Uzmanlaşmış tek mideli hayvan(granivore) yetiştiriciliği Karışık bitkisel ürün yetiştiriciliği Karışık hayvan yetiştiriciliği Karışık bitkisel ürün ve hayvan yetiştiriciliği Sınıflandırılmayanlar
<i>Ekonomik Büyüklük</i>
< 2 000 EUR 2 000 - < 4 000 EUR 4 000 - < 8 000 EUR 8 000 - < 15 000 EUR 15 000 - < 25 000 EUR 25 000 - < 50 000 EUR 50 000 - < 100 000 EUR 100 000 - < 250 000 EUR 250 000 - < 500 000 EUR 500 000 - < 750 000 EUR 750 000 - < 1 000 000 EUR 1 000 000 - < 1 500 000 EUR 1 500 000 - < 3 000 000 EUR ≥ 3 000 000 EUR

Kaynak: (European Commission, 2023 (a))

Türkiye’de ise Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından en son yayımlanan 2016 Tarımsal İşletme Yapı Araştırmasında, AB’nin 1242/2008 sayılı Tarımsal İşletmeler İçin Birlik Tipolojisi Oluşturulmasına Dair Komisyon Tüzüğünde belirtilen sınıflandırmanın kullanıldığı ifade edilmiştir (TÜİK). Söz konusu Tüzükte belirtilen tipoloji FADN kapsamındaki sınıflandırmadır.

1.3. VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİR VE GELİR TANIMLARI

Gelir vergisi uygulamalarında, verginin konusunu oluşturan gelirin nasıl tanımlandığı vergilemenin sonuçları açısından önem arz etmektedir. Öncelikle bu kapsamda gelir kavramının neyi ifade ettiğini açıklamak faydalı olacaktır.

Gelirin sözlük anlamı, bir ekonomik birimin belli bir süre içinde kazandırdığı aylık, kira vb. getiri, varidat, irattır (Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük).

Gelir, üretimden tüketim aşamasına kadar geçen ekonomik süreç içerisinde kişinin ekonomik gücünde meydana gelen bir artış olup kişinin bu süreçte bir ekonomik faktörle katılması sonucu veya katılmaksızın da meydana gelebilmektedir. Bu noktada, gelir ile serveti birbirinden ayırmak gerekir. Gelir aylık, yıllık gibi bir zaman dilimi ile ilişkilendirilen akışkan bir değerken servet belli bir zamandan itibaren kişilerin biriktirdiği malvarlıklarını ifade eden stok bir değerdir. Gelir, vergilemede ödeme gücü ilkesinin üç temel göstergesinden (gelir, servet ve harcama) biri olup gelir vergisi ise günümüzde servet ve harcama vergilerine göre daha yaygın, adil ve verimlidir (Dinçer & Kalelioğlu, 2013: 86-87).

1.3.1. Vergilendirilebilir Gelir

Vergilendirilebilir (mali) gelirin kapsamı gelir vergisi kanunlarında çizilen çerçeveye bağlıdır. Diğer bir deyişle, vergilendirilebilir gelir, gerçek gelir değil gelir vergisinin belirlenmesi amacıyla formüle edilmiş gelirdir. Bu açıdan, iktisadi teorideki gelir kavramı ile birebir örtüşmemektedir. Zielinski bu ayrımı, bir vergi mükellefinin vergilendirilebilir geliri olmadığına da ekonomik geliri olabildiği şeklinde açıklamıştır (R.Zielinski'den aktaran; Pawlowska-Tyszko & Soliwoda, 2014:11). İktisadi anlamda gelir ile vergilendirilebilir (mali) gelir tanımları birbirine yaklaşmış olmakla birlikte vergilendirilebilir gelir, brüt gelirden bazı indirimlerin yapılması, zararların mahsup edilmesi gibi uygulamalar sonucunda ortaya çıkan tutardır (Arıkan & İnneci, 2016: 13). Gelir vergisi kanunlarında vergilendirilebilir gelirin kapsamı, gelirin belirlenmesine ilişkin temel yaklaşımlar ışığında tayin edilmektedir. Bu yaklaşımlar esas alınarak öncelikle gelir tanımı yapılmaktadır. Literatürde dar (sensu stricto), geniş (sensu largo) ve modern anlamda gelir olmak üzere üç temel yaklaşım bulunmaktadır.

1.3.2. Dar Anlamda Gelir (Kaynak Kuramı)

1832’de Alman İktisatçı Hermann tarafından ileri sürülen kaynak teorisinde, düzenli şekilde elde edilen ve bu şekilde elde edilmesi mümkün olan gelirler vergiye tabi gelir unsuru sayılmaktadır. Bu teori uyarınca elde edilen değerin veya oluşan alım gücünün gelir sayılabilmesi için, belir bir kaynaktan, üretim faktörleri olan emek, sermaye, doğal kaynak ve/veya girişimin üretim faaliyetinde kullanılması sonucu, sürekli olarak meydana gelmesi gerekmektedir (Neumark, 1945: 22-24).

Kaynak kuramına göre gelir; kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini üretim sürecine sokmaları sonucu elde ettikleri değerler akımıdır. Bu değerlerin gelir sayılabilmesi için belirli bir kaynağa bağlılık ve süreklilik unsurlarını aynı anda taşımaları gerekir. Diğer bir ifade ile gelir; belirli bir kaynaktan, üretim faktörlerinin üretim sürecinde yarattıkları düzenli ayni ve nakdi gelirleri ifade etmekte olup arızı ya da geçici olan değerler ise bu kuram kapsamında gelir kabul edilmemektedir. Kaynak kuramı çerçevesinde; gelir nakdi ya da ayni olabilmekte, yani üretim faktörlerine sahip kişi ayni olarak elde ettiği değerleri kendi tüketimi için ayırmış olsa bile bunlar da gelir sayılmaktadır. Öte yandan, kaynağın kendi değerindeki artışlar ile üretim fonksiyonundan bağımsız olarak elde edilen gelirler ve üretim fonksiyonunun kullanımı sonucu oluşmayan değer akımları (miras, bağış, piyango, ikramiye vb.) gelir kavramı içine alınmamaktadır (Edizdoğan, Çetinkaya, & Gümüş, 2011: 294-295; Ortaç, 1999: 107).

Farklı gelir türleri için ayrı ayrı vergileme esaslarının belirlenebilmesine ve bu sayede vergide ayırma ilkesinin daha kolay uygulanmasına olanak sağlaması bu kuramın üstün yönüdür. Öte yandan, kuramın gelir tanımına özellikle vergilemede adalet ve vergi eşitliği ilkeleri bağlamında bazı eleştiriler getirilmiştir. İlk olarak, kaynak teorisine göre gelir tanımı kapsamına girmeyen kaynaklardan arızı olarak gelir elde eden bir kişi ödeme gücüne sahip olsa bile vergilendirilmezken, başka bir kişi üretim faktörlerini kullanarak belirli bir kaynaktan sürekli gelir elde ettiği için ödeme gücü olduğu varsayılarak

vergilendirilmektedir. Bunun yanında, kaynak teorisi, gelirlerin kaynaklarına göre farklı esaslarla vergilendirilmesine olanak sağladığından aynı gelir düzeyindeki kişilerin vergi yükleri farklı olabilmektedir. Bu çerçevede, kaynak teorisi vergilemede adalet ilkesini dikkate almadığı, kişinin tüm gelir unsurlarını kavrayamadığı için vergi tabanını daralttığı, kişiyi vergi kapsamında olmayan faaliyetlerde bulunmaya özendirebileceği, vergi kaybı ve kaçakçılığı ile mücadelede etkinliği azalttığı, gelişen yeni ekonomik süreçler sonucunda ortaya çıkan yeni gelir unsurlarının vergilendirilmesi için esneklik sağlamadığı gerekçeleriyle eleştirilmektedir (Ferhatoğlu, 2003: 3).

1.3.3. Geniş Anlamda Gelir (Safi Artış Kuramı)

Alman iktisatçı Shanz'ın öncülüğünü yaptığı, daha sonra ABD'de R.M. Haig ve H. Simons tarafından savunulan geniş anlamda gelir yaklaşımı geliri, bireylerin belirli bir zaman diliminde elde ettikleri bütün kazançların toplamı olarak tanımlamaktadır (Öz, 2006: 18).

Safi artış kuramında, kaynağına bakılmaksızın belirli bir dönemde satın alma gücünde meydana gelen artışlar gelir kabul edilmektedir. Bu kuramın amacı, gelirleri elde edildikleri kaynağa göre tasniflemeden vergilendirmektir. Haig-Simons Gelir Tanımı olarak da bilinen ve geliri daha geniş tanımlayan bu kuramda, kaynak kuramındaki “kaynak” ve “süreklilik” ölçütleri dikkate alınmamakta olup bir kişinin geliri belirli bir dönemde yaptığı tüketim ile bu dönemde net varlığında ortaya çıkan değişimin toplamıdır. Dolayısıyla gelir, tüketim (Öz tüketim dahil) veya tasarrufa veya her ikisine birden konu olabileceği kabulüyle tanımlanmakta ve ilaveten üretim faktörlerinin kullanımı sonucu ortaya çıkmayan transferler, arazi gelirler ve servet unsurlarının kendi değer artışları da tanımda kapsamaktadır. Gelirin elde edilmesi için yapılan harcamalar ise hariç tutulmaktadır (Dinçer & Kalelioğlu, 2013: 89-90).

Geniş anlamda gelir yaklaşımı, iki hususta tartışma konusu olmaktadır. Birinci tartışma, bu yaklaşımın gelir tanımının elde edildiği varsayılan gelirleri (Gerçekleşmemiş gelirler) ve oluştuğu varsayılan zararları içerip içermediğidir. Schanz, elde edildiği varsayılan gelirlerin vergilendirilebileceğini, oluştuğu varsayılan zararların da indirilebileceğini ifade etmiştir ancak bu gelir ve giderlerin nasıl tanımlanacağı konusunda bir ikilem yaşanmaktadır. İkinci tartışma ise, tasarrufların çifte vergilendirilmesiyle ilgilidir. Bu yaklaşımın savunucularına göre, tasarruf edilen gelirler ile tasarrufların değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz gelirinin vergilendirilmesi, mükellefin tasarruf ve tüketim kararlarını etkileyen bir çifte vergilendirme yükü oluşturmaktadır (Muten L. (2001)'den aktaran; Öz, 2006: 19).

Bu kuramın kaynak kuramına nazaran vergi adaleti açısından üstün olduğu söylenebilir (Stotsky, 1995: 121). Bunun yanında, gelir kapsamının geniş olması nedeniyle çeşitli iktisadi faaliyetler arasında iktisadi birimlerin kararlarını etkilememektedir (Uluatam, 1997: 332). Diğer yandan, kuramın vergi tekniği ve uygulama açısından çeşitli güçlükleri bulunmaktadır. Bunlardan biri, kişinin tüketim miktarı ve değeri ile öz tüketiminde kullandığı malın değerinin belirlenmesindeki zorluktur. Benzer şekilde, ekonomideki sürekli fiyat oynaklıkları nedeniyle servet unsurlarının değerlerinin tespiti de zorlaşmakta ve kuramın uygulanabilirliğini güçleştirmektedir (Erginay, 1979: 98). Buna ek olarak, harcamaların ve tasarrufların belgelendirilememesi durumunda dönem gelirinin hesaplanması da zorlaşmaktadır (Ferhatoğlu, 2003: 16).

1.3.4. Çağdaş Vergi Sistemlerinde Gelir Kavramı

Yukarıda yer verilen açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, kaynak ve safi artış kuramının uygulamada aksayan yönlerini ortadan kaldırmak amacıyla, birçok ülkenin

mevcut vergi sistemlerinde her iki kuram sentezlenerek karma bir yaklaşım benimsenmiştir (Ortaç, 1999: 109).

Karma yaklaşımda gelir tanımlamasında kaynak teorisi temel alınmaktadır. Prensipte olarak, para ve parayla ifade edilebilen her türlü kazanç gelir vergisi konusuna girmekte, ancak bu gelir çeşitli kategorilere ayrılmaktadır (Ferhatoğlu, 2003: 4). Bu sayede gelir, kaynak teorisine göre belirlenirken uygulamada da safi artış kuramının geniş kapsamlı gelir tanımından faydalanılmaktadır (Dinçer & Kalelioğlu, 2013: 90).

Safi artış teorisi baz alınarak gelirin vergi kanununda geniş tanımlanması ve verginin tipleştirilmesi, yani vergiye ilişkin genel-soyut kurallar konulması, verginin kanuniliği ve belirliliği ilkelerine gölge düşürmektedir. Bu açıdan, safi artış teorisini benimseyen ülkeler mevzuatlarında tipleştirmeye yer vermiş ve aynı zamanda bu olumsuzluğu gelir unsurlarını sayma yoluyla belirterek gidermeye çalışmıştır. Türkiye’de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın geliri tanımlayan 1. maddesi ile yapılan tipleştirmenin, Kanunun 2. maddesinde gelir unsurlarını sayma yoluyla giderilmesi buna örnek olarak gösterilebilir (Ferhatoğlu, 2003: 4).

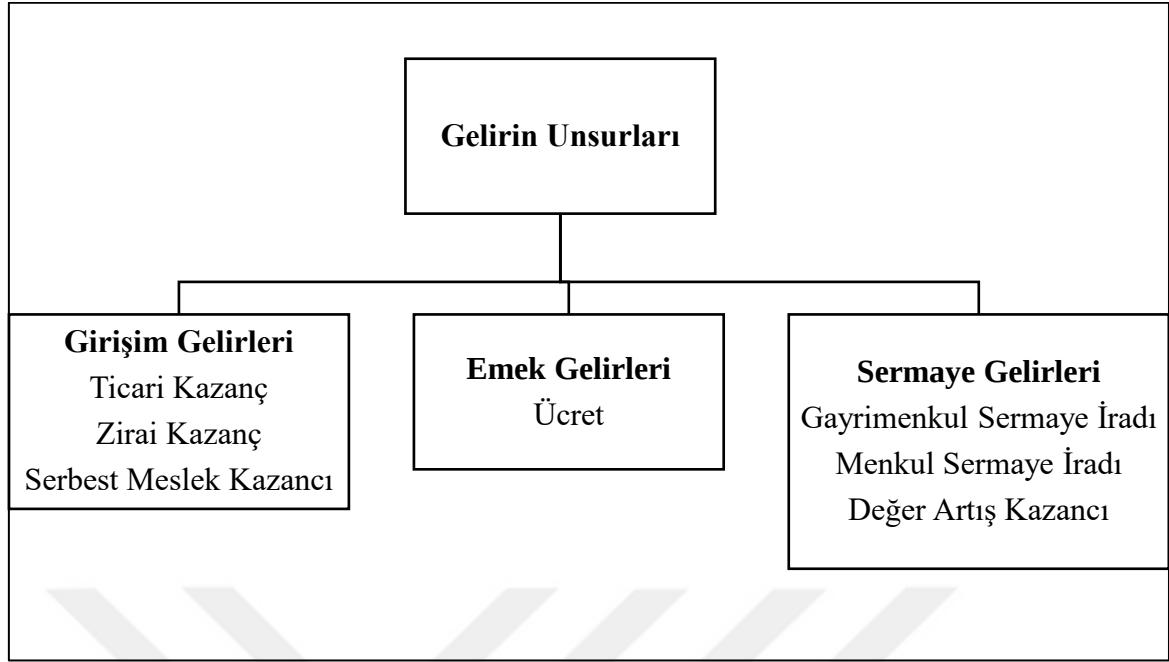
GVK’nın 1. maddesinde yer alan “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” hükmü ile gelir kavramı tanımlanmış olup Kanunun 2. maddesinde gelirin unsurları, diğer bir ifade ile gelir kapsamındaki kazanç ve iratlar, sıralanmıştır. Bu çerçevede, ticari kazanç, serbest meslek kazançları, ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratların yanında zirai kazanç da Kanunun 2. maddesinde sayılan gelirin unsurları arasında yer almaktadır. GVK’da bu sayılan kazanç ve iratların her biri ayrı ayrı düzenlenmiştir. Belirli hasılatların hangi kazanç ve irat türü içinde yer aldığı belirlenmesi için de bazılarında tek tek sayılmıştır (193 Sayılı GVK).

GVK’nın 2. maddesinde ise vergilendirilecek gelirin tespitinde yukarıda bahsi geçen kazanç ve iratların gerçek ve safi (net) miktarları ile dikkat alındığı hususu

düzenlenmiştir. Burada gelirin gerçek olması vergilendirmenin bazı karinelere (belirtilere) göre değil gelirin gerçek miktarı üzerinden yapılması, gerçek miktarın da hasılat ve giderlerin belgelere dayandığı, bunların kayda ve defterlere geçirildiği kısaca iktisadi faaliyetlerin bir kayıt düzenine bağlandığı muhasebe sistemine göre tespit edilmesi anlamına gelmektedir. Gelirin safi (net) olması ise, gelirin elde edilmesiyle ilgili bütün giderlerin gayrisafi (brüt) gelirden indirilebilmesi demektir. Yukarıda yer verilen gelir unsurlarının yani kazanç ve iratların her birinde gayri safi gelirden hangi giderlerin indirilebileceği yine GVK'da düzenlenmiştir. Dolayısıyla, safi geliri bulmak için gayri safi gelirden sadece mezkûr Kanunda belirtilen giderler indirilebilmektedir.

Elde edilen bir gelirin vergilendirilebilmesi için Şekil 1'de yer alan gelir unsurlarından en az birinin kapsamına girmesi gerekmektedir. Şekil 1'den anlaşılmaktadır ki zirai faaliyetlerin vergilendirilmesi hususunda gerçek kişilerin bir zirai faaliyet yürütmeleri ile aynı faaliyeti bir şirket üzerinden yürütmeleri halinde tabi olunan hükümler, gelir unsuru türü ve vergi yükü değişmektedir. Bu durum, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere geliri vergileyen iki Kanunun bulunmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla zirai kazançların vergilendirilmesi hususu birden fazla vergi mevzuatının kapsamına girebilmektedir. Ancak bu çalışmada, ülkelerdeki tarımsal işletmelerin hukuki yapıları, gerçek kişi veya tüzel kişi, göz önünde bulundurularak ağırlıklı olarak hangi sistemin uygulandığı belirlenmiş ve bu sisteme yönelik bilgi verilmiştir. Bu kapsamda çoğu ülkede gerçek kişi tarımsal işletmeler çoğunlukta olup gelir vergisinin tarımda temel vergi sistemi olduğu görülmüştür.

Şekil 1: Gelirin Unsurları



Kaynak: (Öner, 2017: 39)

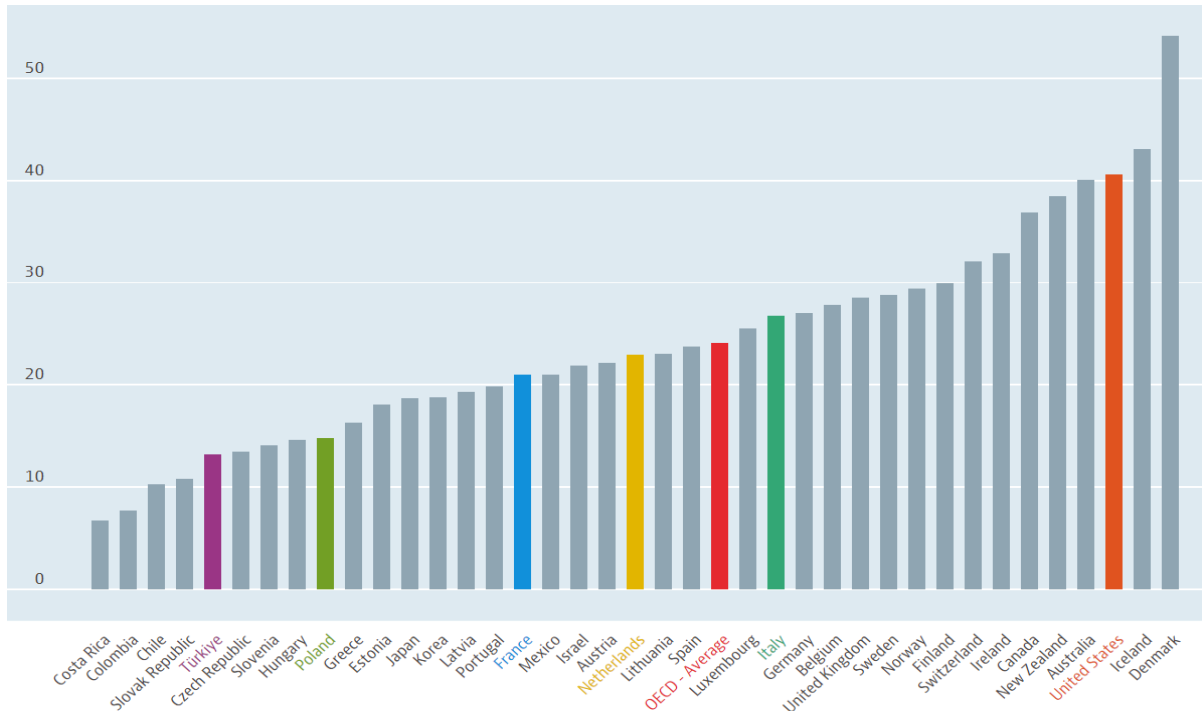
Seçilen ülkelerin vergi türlerine göre vergi gelirleri, Tablo 3’de gösterilmektedir. OECD ortalamasına göre 2020 yılında ülkelerin GSYİH’sının % 33,60’ını vergi geliri oluşturmaktadır. Sırasıyla Fransa, İtalya, Hollanda ve Polonya’da vergi gelirin GSYİH içindeki payı OECD ortalamasının üzerinde iken, Türkiye ve ABD’de bu oran söz konusu ortalamanın altındadır. 2020 yılında Fransa, İtalya ve Hollanda’da toplam vergi gelirin en büyük kısmını sosyal güvenlik primleri ve ikinci olarak gelir vergisi oluştururken, vergi geliri içinde sosyal güvenlik primlerinden sonra en büyük payı Polonya’da KDV, Türkiye’de ise diğer tüketim vergileri almaktadır. ABD’de de toplam vergi gelirin en büyük kısmını (% 40,60’ı) gelir vergisi oluşturmakta, sosyal güvenlik primleri ise diğer ülkelerin aksine gelir vergisine nazaran daha az (% 24,80) bir pay almaktadır.

Tablo 3: Vergi Gelirleri İstatistikleri

	Vergi Geliri (GSYİH'nın yüzdesi olarak)		Vergi Geliri (2020'deki toplam vergi gelirinin yüzdesi olarak)						
	2020	2000	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Sosyal Güvenlik Katkı Payları	Gayrimenkul Vergileri	Katma Değer Vergisi	Diğer Tüketim Vergileri	Diğer bütün vergiler
Fransa	45,30	43,40	21,00	5,10	32,70	8,70	15,40	11,70	5,30
İtalya	42,70	40,50	26,80	4,80	31,80	5,70	14,10	12,80	3,90
Hollanda	40,00	36,90	22,90	7,80	34,10	4,30	18,50	11,90	0,50
Polonya	35,50	32,90	14,80	6,40	37,90	3,60	22,40	13,80	1,00
Türkiye	23,90	23,50	13,20	8,70	29,70	4,40	19,20	23,80	1,00
ABD	25,80	28,30	40,60	4,90	24,80	12,40	0,00	17,20	0,10
OECD Ortalaması	33,60	32,90	24,10	9,00	26,60	5,70	20,20	11,90	2,50

Kaynak: (OECD, 2022: 15)

Şekil 2’de ise çalışma kapsamındaki ülkelerde gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır. 2020’de ABD ve İtalya’da gelir vergisinin toplam vergi gelirlerindeki payı OECD ortalamasının üzerinde iken, diğer dört ülkede bu oran OECD ortalamasının altındadır. 2020 yılı verilerine göre, Türkiye seçilen altı ülke içerisinde toplam vergi gelirinde gelir vergisinin payının en düşük olduğu ülkedir.

Şekil 2: Ülkelerde Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%) (2020)

Kaynak: (OECD, 2023 (a))

Gelir vergisi yükümlülüğü dilim sayısı, dilimlere uygulanan marjinal oranlar, dilim genişliği, vergiden istisna gelirler gibi hususlara göre değişmekle birlikte, genel bir fikir vermesi açısından ülkelerin 2021 yılı gelir vergisi yapıları Tablo 4’te gösterilmiştir. Vergi dilimi sayısına bakıldığında, en fazla dilim ABD’de, en az dilim ise Polonya’dadır. Marjinal vergi oranları ise ülkeler arasında çeşitlik göstermekte olup, altı ülke içerisinde 2021 yılında en düşük ve en yüksek marjinal orana sahip ülke Hollandadır.

Tablo 4: Ülkelerin Gelir Vergisi Yapıları

	2021		Dilim Sayısı	Sıfır oranın uygulandığı gelir dilimi	Genel Vergi İndirimleri (Vergi İstisnası(tax allowance) ve Vergi Mahsubu(tax credit))
	En düşük oran (%)	En yüksek oran (%)			
Fransa	11	45	4	10.225 Euro’ya kadar	-
İtalya	23	43	5	-	Azami 1.880 Euro vergi mahsubu
Hollanda	9,45	49,5	3	-	Azami 2.837 vergi mahsubu
Polonya	17	32	2	-	Azami 1.360 Polonya Zilotisi vergi mahsubu 3.000 Polonya Zilotisi vergi istisnası
Türkiye	15	40	5	-	-
ABD	10	37	7	-	-

Kaynak: (OECD, 2023(b))

1.4. TARIMSAL GELİRİN TANIMI

Tarımsal faaliyet çoğunlukla hanehalkları ile şirketler ve ayrıca kamu kurumları ile kâr amaç gütmeyen kuruluşlar tarafından yürütülmekte olup tarımsal gelirin kapsamı da bu ekonomik birimlere göre değişmektedir.

Bunun yanında, tarımsal gelirin bazı faktörlere bağlı karakteristik özellikleri tanımlanmasını ve tespitini zorlaştırmaktadır. Bu faktörleri şöyle açıklayabiliriz;

1. Gerçek kişi olan bir çiftlik sahibi, hem üretim araçlarının sahibi hem de işletmesinde işçi konumunda olduğundan ikili bir rol oynamaktadır. Bu durumda tarımsal

gelir; hem çiftlik sahibinin kendi emek maliyeti hem de özel arazi mülkiyeti ve diğer üretim araçlarının mülkiyeti sayesinde kendi çalışmasıyla kazandığı safi gelir olmak üzere iki bileşenden oluşmaktadır. Böylesi bir durumda, çiftlik sahibinin emeğinin karşılığı olan ücreti ayırarak safi gelirini bulmak zordur.

2. Tarımsal gelir, ürün ve hizmet satışı yoluyla nakit şeklinde olabildiği gibi ürünlerin çiftlikte tüketimi yoluyla aynı de olabildiğinden çiftlikte tüketilen kısmı parasal değere dönüştürerek ölçmek zordur.

3. Bir çiftçinin kendi tarım işletmesindeki çalışması dışında elde ettiği sosyal yardımlar, başka bir yerde ücretli çalışması neticesinde elde ettiği gelir, tarım dışı ekonomik faaliyetlerden, örneğin; agro-turizm, tarımsal gıda işleme ve ticaret, elde ettiği gelirler gibi tarım dışı gelirler tarımsal gelirin yapısında kayda değer bir oran teşkil etmektedir. Bir çiftçinin bu tarım dışı gelirlerini tarımsal gelirinden ayırtmak da yine zordur.

4. Tarımsal gelirin üretim ve yeniden dağıtım gibi iki fonksiyonu bulunmaktadır. Üretim fonksiyonunda, tarımsal gelir tarımsal üretim düzeyini etkilemektedir. Yeniden dağıtım fonksiyonu ise tarıma yönelik gelir politikası araçları vasıtasıyla tarım dışı kesimden (vergi mükellefleri) tarım kesimine bir gelir transferini içermektedir (Pawlowska-Tyszko & Soliwoda, 2014: 20-21). Bu sebeple, tarım politikası araçları vasıtasıyla, örneğin; üretim destekleri, tarım sektörüne vergisel destekler, yapılan gelir transferlerinin de tarımsal gelirden ayırtılması zordur.

En genel haliyle tarımsal gelir, tarımsal üretimin değerinden toplam üretim maliyetleri düşüldükten sonra elde edilen değer olarak kabul edilmektedir. Tarımsal faaliyeti yürüten ekonomik birimin (hanehalkı, şirket vb.) hukuki yapısına bağlı olarak net gelir, kâr ve tarımsal gelir şeklinde farklı kategorilerde hesaplanmaktadır (Pawlowska-Tyszko & Soliwoda, 2014: 23).

Ekonomik birimlerin tarımsal faaliyet yürütmeleri sonucunda elde ettikleri kazanç, buna girişim geliri diyebiliriz, hem çiftlik içerisinde yaratılan ve tüketim, yatırım ve tasarruf için kullanılabilecek kaynakları hem de çiftçiye ait olan kaynakların (çiftlikte kullandığı ücretsiz işgücü dâhil) karşılığını ifade etmektedir (European Parliament, 2015:11).

Pawlowska-Tyszko & Soliwoda (2014: 24) ise tarımsal gelirin, kiralık işgücünün olmadığı, sadece çiftlik sahibi ve aile bireylerinin çalıştığı bireysel bir çiftliğe ilişkin gelirin bir kategorisi olduğunu belirtmişlerdir. Bu çerçevede tarımsal geliri, tarımsal üretimin yarattığı ve onun için yapılan masrafların üzerinde kalan değer fazlası şeklinde tanımlamış ve tarımsal geliri şekillendiren iki faktör grubu bulunduğunu ifade etmişlerdir. İlk grupta, satış geliri ve diğer gelirler gibi gelir oluşumunu belirleyen faktörler, ikinci grupta da maddi ve gayri maddi maliyetler, kiralara, vergiler gibi gider düzeyini etkileyen faktörler yer almaktadır. Nihai gelir durumu ise, bu faktörlere bağlı olmaksızın olağan dışı gelir ve giderler, dönem başı ve dönem sonu envanter değeri arasındaki fark gibi düzeltici unsurlardan etkilenmektedir.

Hill (2012: 2-3), tarımsal geliri iki farklı yaklaşımla ele almanın mümkün olduğunu söylemiştir. İlkinde, gelir tarımsal üretim faaliyetinin karşılığı olarak görülmektedir. Bu yaklaşımda gelir, tarımın ekonominin bir alt sektörü olduğu kabulüyle bir bütün olarak veya mikroekonomik (çiftlik) düzeyde ele alınmaktadır. Bir bütün olarak ele alındığında, resmi sektörel hesapların bir parçası olarak arazi, sermaye, emek, yönetsel çabalar gibi kendilerine ait üretim araçlarını tarımda kullanmaları karşılığında çiftçilere ve ailelerine kalan katma değer miktarı için (veya diğer aile üyelerinin çiftçilere ve eşlerine yaptıkları ücretsiz çalışmaya bir değer verilerek) bir gösterge üretilir. Çiftçilere ve ailelerine kalan bu artık değer, tarımsal gelir, tarımdan elde edilen net gelir, net çiftlik geliri gibi farklı şekillerde isimlendirilmektedir. Mikroekonomik düzeyde, yani bireysel çiftlik işletmeciliği düzeyinde, ise üretimden elde edilen gelir çiftlik

girişimcisinin tarımsal kaynaklarını mal ve hizmet üretiminde kullanmasının karşılığıdır. Bu durumda üretilen ürünlerin çoğı tarımsal ürün olmakla birlikte ek gelir yaratma amacıyla diğerk sanayi sektörlerine de yayılmıştır. Tarımsal girişimcinin elde ettiğı gelir, işletme kârına benzer isimlerle adlandırılır (Hill, 2012: 2-3).

İkinci yaklaşım ise kişisel geliri dikkate almakta olup geniş anlamda çiftçilere tüketim malları için harcanabilecek veya tasarruf edilebilecek bütün kaynak akımlarını içermektedir. Bu bağlamda, çiftçi ile eşinin ve aynı evde yaşayan diğerk aile üyelerinin gelir ve harcamaları karma halde olduğundan tarımsal hanehalkı kavramı devreye girmektedir. Bu yaklaşımda, çiftçi aileleri ekonominin tarımsal hanehalkı alt sektörü sayılmakta veya münferit birimler olarak değerlendirilmektedir. Çiftçi ailesi, tarımsal turizm gibi çiftliğe bağılı yan faaliyetlerden gelir sağlayabildiğı gibi yatırımlardan, emeklilikten veya diğerk transfer ödemelerinden, ücretli çalışan veya kendi işinde çalışan olarak, tarım dışı gelirler de elde edebildiğinden bunlar da dikkate alınmaktadır (a.g.e., s. 2-3).

Söz konusu tarım dışı gelirler, sadece tarımsal hanehalkının gelir düzeyi açısından değıl tarımsal hanehalkı kavramının ne olduğuk açısından da çok önemli sayılmaktadır. Tarım dışı gelirler hanehalkının geçim için tarıma olan bağımlılık düzeyini değıştirmekle kalmayıp tarımsal hanehalklarının ortalama toplam gelirini de artırarak diğerk hanehalklarından daha iyi düzeye çıkarmakta ve tarımsal gelirlerindeki istikrarsızlığın etkilerini de hafifletmeye yardımcı olmaktadır. Ancak diğerk yandan, bir tarımsal hanehalkının sadece tarımsal gelirini bilmek ve toplam gelirlerini dikkate almadan tarımsal gelirine göre politika tasarlamak da kamu kaynaklarının yanlış kullanımı riski taşımaktadır (a.g.e., s. 3).

Çeşitli hesap sistemlerinde tarımsal gelirin çerçevesi çizilmiştir. Hesap sistemleri, tarımda kurumsal birimler, örn. aile çiftlikleri, veya faaliyetler, örn. tarımsal üretim, bazında gelirin ölçümüne imkan sağlamaktadır. Bu yapıda her yaklaşım toplam

(sektörel) düzeyde veya münferit birim (Hanehalkı/ çiftlik) düzeyinde ele alınmaktadır (European Parliament, 2015: 21).

1.4.1. Makroekonomik Düzeyde Tarımsal Gelir: Avrupa Birliği Tarımsal Ekonomik Hesaplar Sistemi

Avrupa Tarımsal Ekonomik Hesapları (EAA), Avrupa Hesaplar Sistemi (ESA)'nin bir parçası olup tarım sektöründeki gelire ilişkin bilgi sağlamak, tarım sektörünün üretim süreçlerini ve bu üretimden yaratılan birincil geliri analiz etmek amacıyla oluşturulmuştur (Eurostat, 2023 (b)). EAA, tarımsal birimler tarafından yürütülen ana veya yan tarımsal faaliyetler ile tarımsal birimlerin tarım dışı yan faaliyetlerini kapsamaktadır (European Parliament, 2003: 7). Bu sebeple, bu hesapların ana faaliyeti tarım olan işletmelerin hesapları olduğu düşünülmemelidir (European Communities, 2000: 11). İlaveten, sektördeki hesaplar dizisinin denkleştirici kalemleri olarak üretilen gelir toplamlarının, tarımdaki hanehalklarının toplam veya harcananabilir gelirlerinin veya çiftçilerin gelirlerinin göstergesi olmadığını unutmamak gerekir. Çünkü, hanehalkları safi tarımsal gelirlerinin yanında tarım dışı faaliyetler, ücret, sosyal yardım ve servet geliri de elde edebilmektedir. Hesaplardaki bu gelir ölçümü belirli bir hesap döneminde tarımsal ve bundan ayrılamayan tarım dışı yan faaliyetlerden üretilen gelirle ilgili olup hesap dönemi esnasında elde edilen efektif geliri teşkil etmemektedir (European Parliament, 2003: 74).

Hesaplarda dikkate alınan tarım dışı yan faaliyetler, maliyetleri tarımsal faaliyetten ayrı olarak hesaplanamayan çiftlik ürünlerinin çiftlikte işlenmesi, turizm gibi faaliyetlerdir. Tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetten ayrılabilen tarım dışı faaliyetleri kapsam dışında bırakılırken ana faaliyeti tarım olmayan işletmelerin yürüttüğü tarımsal faaliyetler hesaplara dahil edilmektedir. Tarımsal faaliyetler, ürün yetiştirme, bostancılık, bahçecilik (Aynı birim tarafından yetiştirilen üzüm ve zeytinlerden şarap ve zeytinyağı

üretimi dahil), hayvancılık, hayvan besiciliğiyle ilişkili olarak ürün yetiştirme, tarımsal sözleşmeye dayalı işler, ilgili hizmet faaliyetleri dahil avcılık, yakalayıcılık, av hayvanı çoğaltımı olarak tanımlanmıştır (European Parliament, 2003: 7-8)

EAA yönteminde tarımsal üretimle elde edilen gelir ile tarımsal hanehalklarının geliri, hanehalkı gayrimenkul, sosyal transferler vb. tarım dışında farklı kaynaklardan da gelir sağlayabildiği için, ayırım yapılması gerektiği düşünüldüğünden ayrı ayrı ölçülmektedir. Bu ölçümü yapabilmek için tarım sektörü iki kırıma ayrılmıştır. İlki faaliyet dalıyla ilişkili olarak tanımlanan üretim birimlerine göre ikincisi ise ana gelir kaynağı tarımsal faaliyetten bağımsız olan hanehalkına, yani kurumsal birimlere, göredir (European Communities, 2000: 9-10). EAA, birbiriyle ilişkilendirildiğinde tüm tarımsal üretimden elde edilen net girişim gelirini veren üç işlemsel hesabı içermekte olup bunlar Tablo 5’te gösterilmiştir.

Tablo 5: EAA Hesap Sisteminde Tarımsal Gelir Toplamı İçin Denkleştirici İşlemler

Üretim Hesabı	Gelir Oluşumu Hesabı	Girişim Geliri Hesabı
Hasıla - Ara tüketim - Sabit Sermaye Tüketimi	Net Katma Değer - İşgücü ödemeleri - Üretim Üzerindeki Diğer Vergiler + Üretim Üzerindeki Diğer Sübvansiyonlar	Net İşletme Kârı/Net Karma Gelir + Faiz geliri* - Faiz gideri - Kira gideri
= Net Katma Değer	= Net İşletme Kârı/Net Karma Gelir	= Net Girişim Geliri
- Üretim Üzerindeki Diğer Vergiler + Üretim Üzerindeki Diğer Sübvansiyonlar		
= Faktör Maliyetiyle Net Katma Değer/Faktör Geliri		

* Sadece şirket şeklinde kurulmuş olan tarımsal birimlerin faiz geliri

Kaynak: (European Communities, 2000: 87)

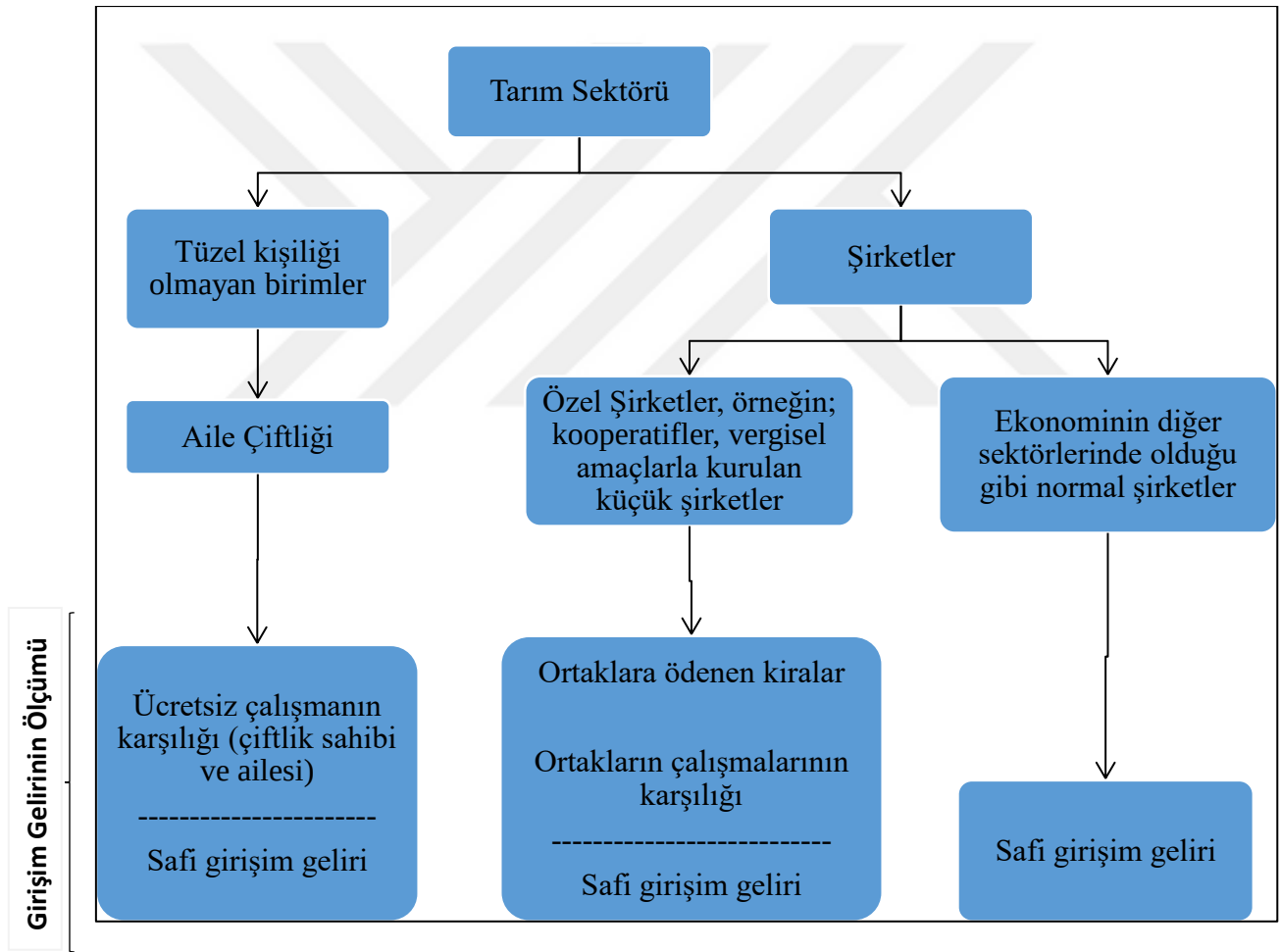
Bir tarımsal üretim biriminin tüzel kişiliğinin olup olmamasına göre girişim gelirinin kapsamı da değişmekte olup, Şekil 3’den de anlaşılacağı üzere tarım sektöründen elde edilen net girişim geliri;

- Tek kişilik şahıs işletmelerinin (tüzel kişiliği olmayan girişimler) karma girişim gelirleri,

- Geleneksel şirketlerin safi girişim gelirleri,

- Tarım sektörüne özgü şirketlerin (kooperatifler veya çiftçilerin ekonomik faaliyetlerinin ticari kısmı için vergisel nedenlerle kurdukları şirketler) karma girişim gelirleri olmak üzere üç bileşenden oluşmaktadır (European Parliament, 2003: 75-88).

Şekil 3: Tarım Sektöründe Kurumsal Bazda Örgütlenmiş Birimlerin Gelirleri



Kaynak: (European Communities, 2000: 89)

Hanehalkı sektöründeki tüzel kişiliği olmayan işletmelerde, işletme sahibi ve aile üyelerinin ücretsiz çalışmasının karşılığı işletme kârından ayrılmadığından zımnen gelire dâhil edilmekte ve bu karma gelir olarak adlandırılmaktadır (European Parliament,

2003: 14). Aynı durum, tarıma özgü küçük şirketlerde de geçerlidir. Bu şirketlerde arazi ve işgücü girdisi mahiyetinde ortaklarına ödenen arazi kiralari ve çalışmalarının karşılıkları kârdan ayrılmadığından gelire dâhil edilmekte ve karma gelir olarak adlandırılmaktadır (European Communities, 2000: 89)

EAA hesapları sonucunda tarımsal gelire ilişkin aşağıda yer verilen üç gösterge üretilmekte ve bunlarla tarımsal gelirin takibi yapılabilmektedir.

Gösterge A: Yıllık iş birimi başına tarımdaki faktörlerin reel geliri endeksi; toplam yıllık iş birimi başına düşen tarımsal faktör maliyetleriyle reel net katma değeri ifade etmektedir.

Gösterge B: Ücretsiz yıllık iş birimi başına reel net tarımsal girişim geliri endeksi; yıllık ücret ödenmeyen iş birimi başına düşen net girişim gelirindeki zamanla ortaya çıkan değişiklikleri göstermektedir. Endeks şeklinde olmasından dolayı gelir düzeyinden ziyade gelirdeki eğilimlere yönelik bilgi vermektedir. Tarımda tek kişilik şahıs işletmelerinin⁴ (tüzel kişiliği olmayan işletmelerin) ağırlıklı olduğu ülkeler için daha faydalı bir gösterge olmaktadır. Öte yandan, münhasıran ücretli işgücü ile girişim geliri sağlayan geleneksel şirketler söz konusu olduğunda, bireysel gelir nosyonuyla karşılaştırıldığından Gösterge B olduğundan fazla çıkmaktadır. Bu yönüyle gösterge B, geleneksel şirketlerin oranının çok farklı olduğu ülkelerdeki gelir düzeyleri hakkında karşılaştırma yapılmasında bir sakınca doğurmaktadır.

Gösterge C: Tarımdan elde edilen net girişim geliri; bu gelir toplamı mutlak değer olarak veya endeks şeklinde gösterilebilmekte olup reel net girişim gelirindeki değişimleri göstermektedir. Gösterge B'nin hesaplanması için de temel teşkil etmektedir. (European Communities, 2000, s. 90) (Czech Statistical Office, s. 2-3) Önemli bir nokta ise şudur; gösterge C, ücret ödenmeyen iş birimi başına hesaplanmadığından şirket

⁴ Tek kişilik şahıs işletmesi, AB'de "sole proprietorship (family holding)" olarak adlandırılmaktadır.

şeklindeki işletmelerin tarımsal çıktısının toplam çıktı içindeki payının yüksek olduğu ülkeler için uygun bir gösterge olmaktadır (European Parliament, 2015: 32).

1.4.2. Mikroekonomik Düzeyde Tarımsal Gelir

Tarımsal ve sosyal politikalar ile vergi politikalarının tarımsal hanehalkı gelirindeki değişimlere etkisini görebilmek için mikroekonomik veriye ihtiyaç bulunmaktadır (OECD, 2003: 16). Mikroekonomik veriye yönelik sistemlerdeki tarımsal gelirin kapsamı aşağıda açıklanmıştır.

1.4.2.1. OECD'ye göre Tarımsal Hanehalkı Geliri

Tarımsal gelire yönelik mikroekonomik veri birimlerinden en önemlisi tarımsal hanehalklarıdır. Tarımsal hanehalkı gelirin çerçevesini çizebilmek için ise öncelikle hanehalkı ve tarımsal hanehalkı kavramlarını anlamak gerekir. Hanehalkı kavramına, aynı çatı altında yaşayan bireylerden oluşan tek ikamet birimi veya geliri ve tüketim harcamalarını bireylerin oluşturduğu tek bütçe birimi gibi tanımlar yapılmaktadır (European Parliament, 2015: 30-31).

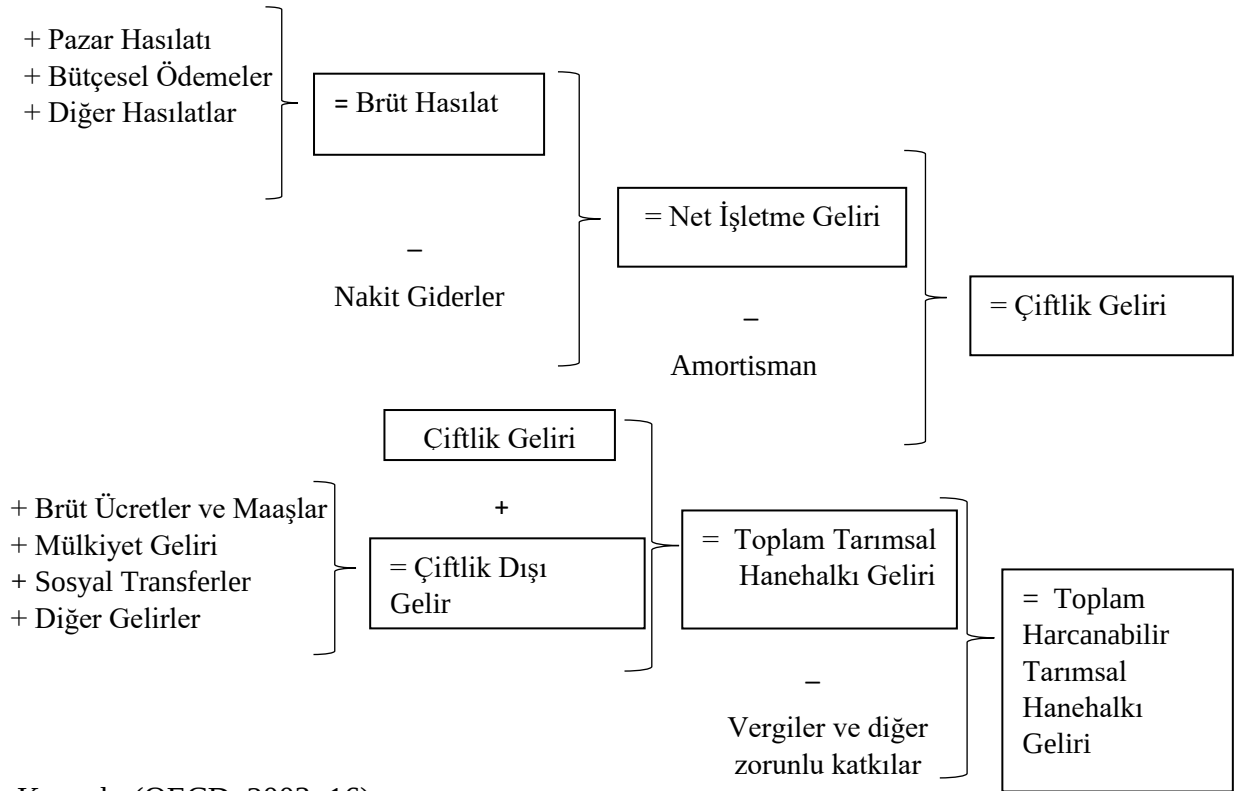
Avrupa Hesaplar Sistemi kapsamında hane halkı; aynı yaşam düzenini paylaşan, gelirlerinin ve varlıklarının bir kısmını veya tamamını birleştiren, başta barınma ve gıda olmak üzere belirli mal ve hizmetleri kollektif olarak tüketen, aralarında ailevi veya duygusal bağ olabilen, küçük bir kişi topluluğu olarak tanımlanmıştır (Eurostat).

Hanehalkı işletmeleri, ülkelerin tarımında büyük bir paya sahiptir. 2020 yılında AB'deki 9.1 milyon tarım işletmesinin % 94.8'i aile çiftlikleridir. Aile çiftlikleri, bir hanehalkı tarafından yönetilen ve işletilen, emek girdisinin büyük çoğunluğunun bu hanehalkı tarafından sağlandığı tarım işletmeleridir (Eurostat, 2022). ABD'de ise 2019 yılı itibarıyla çeşitli tiplerdeki aile çiftlikleri, toplam 2 milyon çiftliğin % 98'ini oluşturmaktadır (USDA, 2020: 1-4).

Bir hanehalkı tarımdan elde ettiği gelir, tarıma harcadığı işgücü girdisi veya bir çiftliği işletmesi gibi kriterlere göre tarımsal hanehalkı olarak adlandırılmaktadır (European Parliament, 2015: 29-30). Tarımsal hanehalkını geniş ve dar olmak üzere iki yaklaşımla tanımlamak mümkündür. Geniş yaklaşıma göre, toplam kazancında veya çalışma saatlerinin dağılımında çok küçük bir oran teşkil etse bile tarımdan biraz gelir elde eden her hanehalkı tarımsal hanehalkı sayılır. Dar yaklaşıma göre de tarımsal hanehalkı, yaşamını sürdürmek için ağırlıklı olarak tarımsal faaliyetlere bağlı olan ve toplam gelirinin ana bölümü kendi tarımsal faaliyetinden gelen hanehalklarıdır (United Nations, 2007: 188-190).

OECD'nin tanımına göre ise; hanehalkı üyelerinden en az biri bir tarım işletmesi işletiyorsa veya hane reisi, referans kişi veya ana geliri elde eden kişi tarımda aktif ise o hanehalkı tarımsal hanehalkı sayılmaktadır (OECD, 2008: 24). OECD tarafından, tarımsal hanehalkı geliri Şekil 4'teki gibi formüle edilmiştir.

Şekil 4: Tarımsal Hanehalkı Gelirinin Bileşenleri



Kaynak: (OECD, 2003: 16)

1.4.2.2. Avrupa Birliği iftlik Muhasebe Veri Ağı Yaklaşımına göre

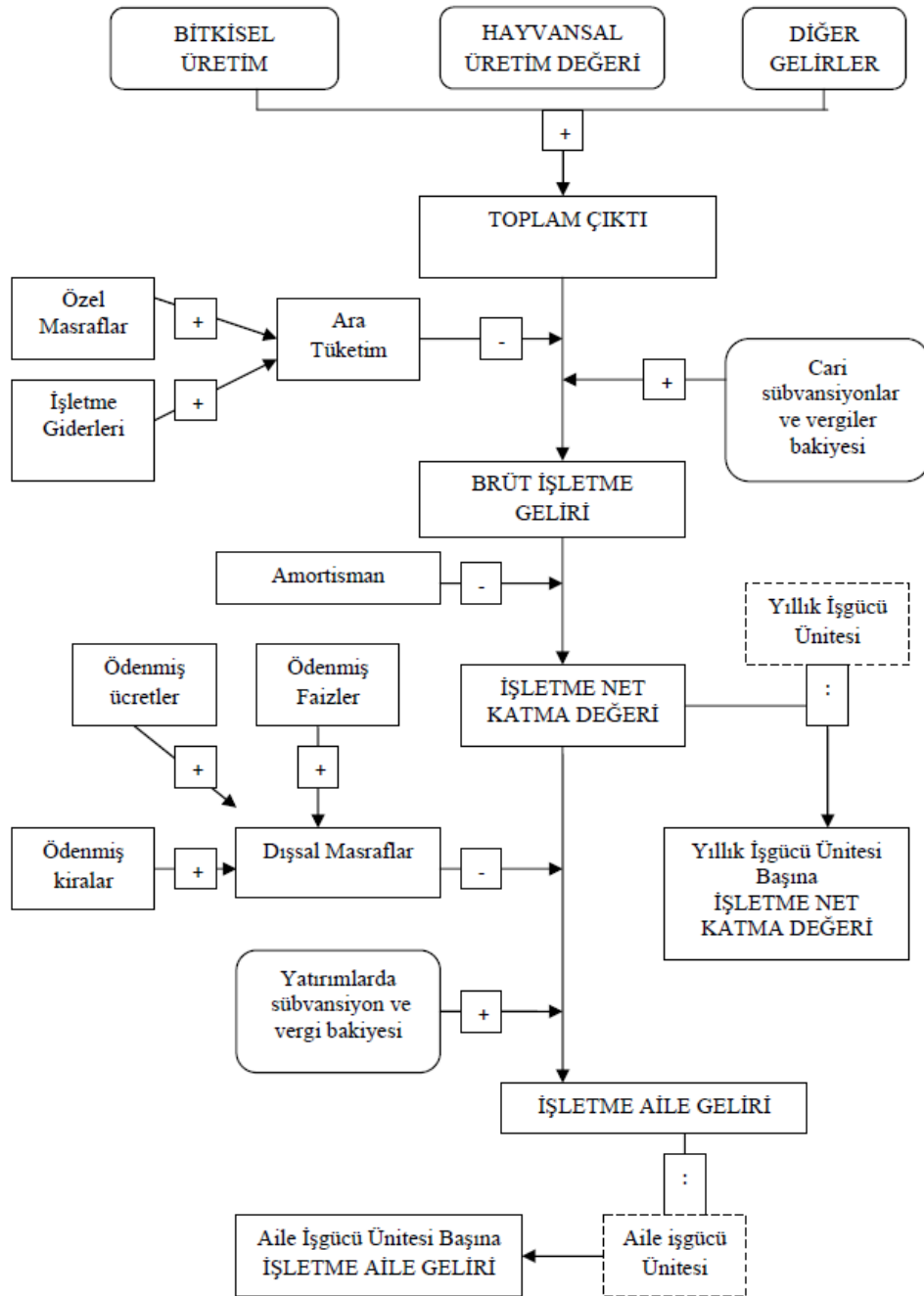
Tarımsal Gelir

AB iftlik Muhasebe Veri Ağı (FADN)'na daha önce tarım işletmelerinin sınıflandırılması bölümünde kısaca değinilmişti. Bu bölümde FADN çerçevesinde tarımsal gelirin nasıl tanımlandığı incelenenecektir. FADN kapsamında çiftlik gelirinin nasıl hesaplandığı şekil 5'te gösterilmiştir.

Bu çerçevede, hesaplanan gelir göstergesi iki adet olup bunlardan ilki iftlik Net Katma Değeri (FNVA) diğeri de organizasyonel yapıya göre Net iftlik Geliri (FNI) veya Aile iftliği Geliri (FFI)'dır. FNVA, mülkiyetine bakılmaksızın çiftlik işletmesinde kullanılan arazi, sermaye, emek gibi bütün sabit üretim faktörlerinin karşılığını temsil etmektedir. Bununla birlikte, FNI, FADN'da tüzel kişi olarak kurulan iftlikler, FFI ise aile çiftlikleri için kullanılmaktadır. FFI, Avrupa Tarımsal Hesap Sistemindeki girişim gelirine, aile işgücü girdisinin birimi başına hesaplandığında ise Sistemdeki gösterge B'ye tekabül etmektedir (European Parliament, 2015: 28-33). Ancak, hesaplama sonucu üretilen FFI da FNVA da gelir vergilerini hesaba katmadığı için girişimcinin harcanabilir gelirini temsil etmemektedir (Spicka, Hlavsa, Soukupova, & Stolbova, 2019: 292).

Öte yandan, FADN kapsamında hanehalklarının ekonomik sürdürülebilirliğine, diğer bir deyişle tarım faaliyetinin çiftçilere ve ailelerine düzgün bir profesyonel ve kişisel hayat sağlayıp sağlamadığına, yönelik göstergelerdeki en büyük eksikliğin tarım dışı gelirleri dikkate almaması olduğunu, bu eksikliğin FADN kayıtları ile vergi kayıtlarının eşleştirilmesi sayesinde giderilebileceği belirtilmiştir (Latruffe & Mann, 2015: 22).

Şekil 5: FADN Kapsamında Tarım İşletmelerinin Gelir ve Gider Hesapları



Kaynak: (European Parliament, 2015: 124; Çelik Y., 2014: 48)

Görüldüğü üzere FAO, tarım işletmelerini kullanılan işgücüne göre sınıflandırırken, USDA aile işletmesi olup olmaması, brüt geliri, işletmecinin esas mesleği gibi kriterler kullanmış, AB’de ise tarım işletmeleri ürettiği çıktının parasal değerine ve

yürüttüğü tarımsal faaliyete göre sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmalar, tarım işletmeleri ile ilgili istatistiklere temel teşkil etmektedir.

Bunun yanında, tarımsal gelir de mikro ve makro düzeyde tanımlanarak formüle edilmiştir. Makro düzeydeki tarımsal gelir, bütün bir sektör olarak tarımın ekonomideki yerinin ve gayri safi yurt içi hasıladaki payının ölçülmesi açısından önem arz etmektedir. Mikro düzeyde tarımsal gelirin ölçülmesi ise tarım politikasının tarımsal işletmelerin veya tarımsal hanehalkının gelir düzeyine etkisini görebilmek açısından oldukça önemlidir.

Mikro düzeyde tarımsal gelir, OECD tarafından tarım dışı gelirleri de dikkate alacak şekilde toplam tarımsal hanehalkı geliri olarak formüle edilirken, AB Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (FADN) kapsamında ise tarımsal gelir; tüzel kişi çiftlikler için net çiftlik geliri, aile çiftlikleri için de aile çiftliği geliri olarak formüle edilmiştir. FADN kapsamındaki hesaplama; tarım dışı gelirleri ve gelir vergilerini hesaba katmadığı için işletmenin harcanabilir gelirini temsil etmemektedir. Bu kapsamda harcanabilir gelire ancak vergi kayıtları ile FADN kayıtları karşılaştırılarak ulaşılabilecektir.

Tarım politikasının çiftçilerin gelirlerinin ve refah düzeyinin artırılması ve tarımda gelir istikrarsızlığının önlenmesi gibi amaçlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinin ve bu amaçlar doğrultusunda yeni politikalar üretilebilmesinin ancak tarımsal işletmelerin gelirlerinin ölçülmesiyle mümkün olabileceği değerlendirilmektedir.

1.5. TARIMSAL VERGİ SİSTEMİNİN BELİRLEYİCİ FAKTÖRLERİ

Tarıma yönelik vergi sistemlerinin, bir yandan mali, düzenleyici, teşvik ve kontrol edici dört temel fonksiyonu yerine getirirken diğer taraftan tarım işletmesine özgü ekonomik ve finansal süreçleri dikkate alacak şekilde tasarlanması gerekir (Pawlowska-Tyszko & Soliwoda, 2014: 10).

Bird (1974: 36-37), gelir vergisinin tarımsal gelire başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için ağırlıklı olarak para ekonomisinin olması, vergi mükelleflerinin

okur yazarlık oranının yüksek olması, muhasebe kayıtlarının güvenilir ve düzgün şekilde tutulması, vergi mükelleflerinin sisteme gönüllü olarak uyum sağlaması, uygun politik ortamın olması ve vergi idaresinin etkin ve düzgün çalışması gibi koşulların sağlanması gerektiğini belirtmiştir. Bird'in bahsettiği bu koşulların var olma durumunun tarımsal gelir vergisi sistemini şekillendirdiği söylenebilir. Bunun yanında, daha önceki bölümde bahsedilen tarımsal gelirin belirlenmesini zorlaştıran karakteristik özelliklerinin de vergi sisteminin şekillenmesinde etkili olduğu değerlendirilmektedir.

Pawlowska-Tyszko & Soliwoda (2014:10), tarımsal gelirin vergilendirilmesinde belirleyici faktörlerin arazi, gelir ve hasılat olduğunu ifade etmiştir. Bazı ülkelerde, tarım sektörü arazi üzerinden vergilendirilirken bazılarında gelir ve hasılat ön plana çıkmaktadır. Arazi üzerinden vergilendirmede, arazinin niteliği ve niceliği gibi özelliklere göre vergi matrahı belirlenirken gelire göre vergilendirmede de matrah gelir kategorisine bağlı olmaktadır. Gelir üzerinden vergilendirmede bir tarım işletmesinin veya bir çiftçinin geliri muhasebe kaydına göre belirlenebildiği gibi devletçe konulan tahmini standartlara göre belirlenebilmektedir. Öte yandan, hasılatla göre vergilendirmede ise; yapılan masraflar dikkate alınmadan arazi sahipliği ve arazinin işlenmesinden elde edilen semereler vergilendirilmekte ve matrah brüt hasılat olmaktadır. Ancak, bu tarz vergilemede uygulama açısından kolay olmakla birlikte masraflar dikkate alınmadığı için hem mükellefin ekonomik durumuna hem de faaliyetinden kâr mı yoksa zarar mı ettiğine bakılmamaktadır. Bu nedenle, çoğu ekonomist tarımın vergilendirilmesinde en uygun formun gelire göre vergilendirme olduğunu düşünmektedir (a.g.e., s. 10).

1.6. VERGİ SİSTEMLERİNDE TARIM SEKTÖRÜNE SAĞLANAN KOLAYLIKLAR

Tarımın vergilendirilme düzeyi, ülkelerin koşullarına ve kalkınma hedeflerine bağlıdır. Toplumun çoğunun tarımla uğraştığı, ihracat gelirlerinde tarımsal ürünlerin ağır

bastığı ve devletin kırsal kesimin mevcut refahına duyarlı olduğu ülkelerde tarımın vergilendirilmesi isteği daha azdır (Bird, 1974: 35).

Sektörler arası vergi farklılaştırması ekonomistler ve siyasetçiler arasında hep tartışılacak bir konu olmuştur. Bir taraf, tarımsal vergi sistemini diğer sektörlerden farklılaştırmanın ilave işlem maliyetlerine neden olması ve haksız vergi rekabeti yaratması nedeniyle uygun olmadığını savunurken diğer taraf kamu harcamalarının rasyonelleştirilmesi ve üretim faktörlerini cezbedici bir avantaj sağlaması nedeniyle vergi farklılaştırmasına olumlu yaklaşmaktadır (Pawlowska-Tyszko & Soliwoda, 2014: 8-9).

Bu sebeple, ülkelerin tarımsal vergileme sistemi yukarıda bahsedilen yaklaşımlardan hangisinin benimsendiğine göre değişebilmektedir. İlerleyen ülke incelemelerinde görüleceği üzere, Hollanda gibi bazı ülkeler vergilemede tarımı diğer sektörlerle bir tutarak çok az ayrıcalık tanıma veya bütün sektörler için aynı ayrıcalıkları tanıma yönünde bir politika güderken bazı ülkeler, örneğin; Fransa, vergi düzenlemelerinde tarıma diğer sektörler için nazaran daha imtiyazlı davranmakta ve sektörün doğasına özgü süreçleri daha çok dikkate almaktadır.

Diğer sektörler arasında tarım sektörüne;

- Gıdanın temel bir ihtiyaç olması nedeniyle stratejik bir sektör olarak görülmesi,

- Sınırlı miktarda ve sabit olan arazi faktörü, yapılan masraflarla gelirin elde edilmesi arasında zamansal gecikmelere neden olan ve tarımsal üretimin etkinliğini belirleyen iklim, toprağın durumu ve benzeri faktörlere bağımlılık gibi tarımsal üretimi sınırlayıcı doğal şartlar nedeniyle diğer sektörler karşısında rekabet yeteneğinin az olması ve tarımsal gelirin dağılımının tarım dışı gelire göre dengesiz olması

- Gıda üretiminin ötesinde başka fonksiyonları da yerine getirmesi

gibi nedenlerle vergi sisteminde ayrıcalıklar tanınmaktadır (a.g.e., s. 8-9).

OECD'ye göre, belirli bir vergi önlemi, sektöre farklı muamele yaparak tarımın tercih edilmesine ve bazı vergi gelirlerinden feragat edilmesine neden oluyorsa, yani vergi harcaması yaratıyorsa, tarıma vergi ayrıcalığı olarak kabul edilmektedir (OECD, 2020: 11). Vergi harcamaları genel olarak; vergi istisnası(tax exemption): matraha dahil etmeme, vergi muafiyeti (tax allowance): vergi oranını uygulamadan önce vergi matrahından düşülen miktar, vergi indirimi (tax credit): vergi borcundan düşülen miktar, oran indirimi(rate relief): azaltılmış bir vergi oranı, vergi erteleme (tax deferral): vergi borcu ödemesinin ertelenmesi şeklinde yapılmaktadır (IMF, 2019: 2).

Bu çalışmada seçilen Türkiye haricindeki ülkelerin de yer aldığı yirmi dört farklı ülke arasında OECD tarafından yapılan karşılaştırmalı bir incelemede, vergisel anlamda tarıma özel muamelenin oldukça yaygın olduğu ifade edilmekte ve tarım sektörüne sağlanan vergisel ayrıcalıkların genel olarak aşağıda yer verilen temel şekillerde yapıldığı belirtilmektedir:

- Çiftçilerin ve tarımla yakından alakalı meslek gruplarının gelirlerine özel vergi rejimi uygulanması: Bu kapsamda, basitleştirilmiş muhasebe sistemi uygulanması veya fiktif (varsayıma dayalı) gelir üzerinden vergilendirilmesi suretiyle muhasebe kaydı zorunluluğundan ve gerçek gelir üzerinden vergilendirmeden muaf tutulabilmektedir.

- Tahakkuk esası yerine tahsil esasına göre kayıt tutmaya veya bunlar arasında geçiş yapmaya izin verilmesi,

- Gelirde ortalama almaya (income averaging) veya gelirin istikrarlı hale getirilmesine (income smoothing) yönelik diğer mekanizmalara, örneğin; sermaye amostismanında oranların farklılaştırılması, müsaade edilmesi

- Çiftçilerin gelirlerine özel oranların uygulanması veya genel vergi sisteminin çiftçilere uygulanma şeklini etkileyen özel indirimlerin sağlanması,

- Aynı gelirlerde özel muamele yapılması (Örneğin; tarım işletmesi tarafından sağlanan hizmetlerin veya üretilen gıdaların yine işletmedeki hane halkınca tüketilen kısmının maksatlı olarak düşük değerlemesi)

- Gelirin hesaplanmasında özel sermaye tüketimi (amortisman) uygulanması; özellikle hızlandırılmış amortismanla giderleştirme,

- Tarımsal faaliyetleri yürüten kurumsal birimlere göre değil de faaliyetlere özel vergilendirme rejimleri uygulanması: Belirli çevresel uygulamalar için devletten elde edilen gelirleri vergiden muaf saymak, çiftliklerdeki ormancılık faaliyetleri kapsamında ağaç yetiştirme ve kereste üretiminin uzun süreli olması nedeniyle buna ilişkin hasılatın ve maliyetlerin vergilendirilebilir gelirin hesaplanması için tasarlanan muhasebe sisteminin dışında tutulması,

- Tarımsal varlıklar ve ormancılıkla ilgili varlıklardan elde edilen sermaye kazançlarına özel oranların uygulanması ve böylece bu kazançların gelir vergisi kapsamına değil de daha düşük olabilen veya varlıkların özel değerlemeye tabi tutulduğu ya da vergilemenin başlaması için özel eşik değerlerin bulunduğu ayrı bir kazanç vergisi kapsamına alınması

-Tarımsal şirketlere ve benzer hukuki statüye sahip kuruluşlara özel vergi rejimi uygulanmasını kapsamaktadır (OECD, 2005: 24-41).

Bunun yanında, tarımsal destek ödemelerinin gelire dâhil edilmemesi, işletme devrinin kolaylaştırılması, çiftçilere özel sigorta ve emeklilik sistemi olması da tarım sektörüne sağlanan diğer ayrıcalıklar olarak sayılabilir.

Devletlerin tarım sektörüne yaptığı yardımların boyutunun görülmesi açısından, seçilen ülkeler bazında tarıma yapılan desteklerin tutarı ile vergi harcamalarının değerine Tablo 6’da yer verilmiştir.

Tablo 6: Seçili Ülkelerde Tarım Sektörüne Yapılan Destekler ve Vergi Harcamaları

	Vergi Harcamaları	Destek Tutarı	Vergi Harcamalarının Desteklere Oranı
Fransa	2.9 Milyar Euro (2018)- (ormancılık dahil)	7.1 milyar Euro (2018) <i>(Sadece OTP doğrudan ödemeler)</i>	% 41
Hollanda	n/a	0,7 Milyar Euro (2018) (sadece doğrudan ödemeler)	-
Poland	7.2 Milyar PLN⁵ (2010)	14.1 Milyar PLN (2011)	% 51
İtalya	2.4 Milyar Euro (2017)	3.7 Milyar Euro (2017) <i>(Sadece OTP doğrudan ödemeler)</i>	% 65
ABD	2.9 milyar dolar (2018)	44.3 milyar dolar (2018) – (sadece üretici destekleri)	% 7
Türkiye	14.4 Milyar TL (2018)	13.5 milyar TL (2018) (kırsal kalkınma destekleri ile IPARD destekleri hariç)	% 107

Kaynak: Aşağıdaki kaynaklardan derlenmiştir.

Fransa: (European Commission, 2019 (a): 4), (OECD, 2020: 158)

Hollanda: (European Commission, 2019 (b): 4)

Polonya: (The Republic of Poland, 2010: 19), (Główny Urząd Statystyczny (GUS), 2013: 142)

İtalya: (European Commission , 2018: 4), (OECD, 2020: 187)

ABD: (OECD, 2020: 258)

Türkiye: (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019: 367), (T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı, 2019: 122)

⁵ 10.10.2024 tarihinde, 1 PLN=8.67 TL ve 1 PLN= 0,23 Euro'dur. www.tcmb.gov.tr, Erişim tarihi: 10.10.2024

İKİNCİ BÖLÜM

TARIM POLİTİKALARI

Çalışma kapsamındaki ülkelerin tarım sektörlerinin mevcut durumları ile tarım politikalarının yakın tarihten günümüze gelişiminin ele alınacağı bu bölümde, öncelikle tarım politikalarındaki dönüşümlerin anlaşılabilmesi amacıyla gıda rejimleri teorisine yer verilecek ve günümüz tarım politikaları açısından önem arz eden gıda egemenliği hususuna değinilecektir. Daha sonra, seçilen ülkelerin tarım sektörlerinin mevcut durumu ve tarihsel süreçte tarım politikalarının gelişimi üzerinde durulacaktır. Bu sayede, ülkelerin uyguladığı tarım politikaları ile üçüncü bölümde incelenecek olan tarımsal geliri vergileme politikaları arasında bağlantı kurulabilecektir.

2.1. TARIMSAL DÖNÜŞÜMÜN EKONOMİ POLİTİĞİ: GIDA REJİMLERİ TEORİSİ VE GIDA EGEMENLİĞİ

Gıda rejimi yaklaşımı, tarım ve gıda alanında yaşanan dönüşümlerin zamansal ve mekânsal açıdan bir perspektifini sunarak açıklamaya çalışmaktadır. Ülkelerin gıda rejimlerine uyumlanıp uyumlanmadıkları ve uyumlanmışlarsa hangi uygulamalar sonucunda uyumun gerçekleştiği tarım politikalarından anlaşılmaktadır. Bu çerçevede, gıda rejimi teorisi hem ülkelerin tarımındaki dönüşümlerin hem de tarım politikasındaki uygulamaların arka planındaki amaçların anlaşılmasına katkı sağlamaktadır.

Harriet Friedmann ve Philip McMichael tarafından çerçevesi oluşturulan gıda rejimi teorisi, ülkelerin tarımlarının düşüş ve yükseliş dönemlerini uluslararası ekonomi-politik düzenlerle ilişkilendirmektedir. Friedmann'a göre gıda rejimi; gıdanın üretim ve tüketim yapısının dünya ölçeğinde belirli kurallarla yönetilmesidir (Friedmann, 1995: 512).

McMichael (2022: 24-29) ise gıda rejimini, hakim kuralların, gıda tedariki ilişkilerini bir dünya fiyatı ile düzenlediği belirli bir dünya tarihi konjonktürü olarak tanımlamakta ve söz konusu kuralların; serbest ticaret, kalkınma yardımı ve serbest girişim gibi meşrulaştırıcı araçlarla gerçekleşen güç kullanım biçimlerini yansıttığını ve her bir gıda rejiminin oluşumunun temelinde belirli toplumsal-politik gerilimlerin ve mücadelelerin olduğunu belirtmektedir.

Diğer bir ifade ile gıda rejimi teorisi; tarihsel süreçte dönemin ekonomik ve siyasi güç öğelerine bağlı olarak ortaya çıkan hegemon gücün dünyadaki tarımsal üretim, ticaret ve tüketimi şekillendirdiğini ileri sürmektedir.

Gıda rejimi teorisi kapsamında günümüze kadar üç gıda rejimi dönemi tanımlanmıştır. 1870'lerden 1930'lara uzanan birinci gıda rejimi; Avrupa'da emek ücretleri üzerinde bir baskı aracı olarak kullanılmak üzere ucuz gıda tedariki sağlanması ve ücret maliyetlerinin düşürülerek ticari karların ve sermaye birikiminin artırılması için sömürge bölgelerinde endüstriyel tarımın gelişmesi çerçevesinde, İngiltere hegemonyasında buğday piyasası üzerinden şekillenmiştir. Avrupa devletleri arasındaki ulusal ve emperyal çatışmalar, altın standardının çökmesi, piyasa egemenliğine karşı sınıf ve sömüzgesizleştirme hareketleri, I. Dünya Savaşı sonrası ortaya çıkan ekonomik buhran ve işsizlik, 1930'larda ABD'de ortaya çıkan şiddetli toz fırtınalarının (Dust bowl veya dirty thirties olarak bilinmektedir.) neden olduğu ekolojik felaket ve denizaşırı ucuz tahıllar nedeniyle Avrupa tarımında yaşanan tarım krizi ile bunu izleyen korumacı-milliyetçi ekonomik politikalar birinci gıda rejiminin sonunu getirmiştir (McMichael, 2022: 24-49).

II. Dünya Savaşı sonrasında ekonomik anlamda egemen güç olan ABD'nin kendi tarım sektörünü yeniden yapılandırmasıyla ABD merkezli ikinci gıda rejimine (1950'ler ve 1970'ler) geçiş yaşanmıştır. Devlet güdümlü yeni bir gıda rejimi olan ikinci gıda rejimi, ABD'nin tarım ürünlerinde uzmanlaşmaya dayalı sermaye yoğun tarımsal

üretimi teşvik eden ulusal programları ile endüstriyel tarım ürünü fazlasının diğer ülkelere dağıtımını benimseyen uluslararası bir rejimin birleşimi olarak gerçekleşmiştir. Soğuk savaş döneminde batıyı tehdit eden komünist hareketlere karşı yayılmayı önleyici bir siyaset güdüldüğünden, savaş sonrası gıda yoksunluğu bahane edilerek Amerikan gıda yardımları ve insan hakları bahane edilerek Birleşmiş Milletlerin açlık karşıtı programları aracılığıyla gıda, söz konusu politik amaç için kullanılmıştır (a.g.e., s. 49-58).

Bu dönemde ABD, kendi ulusal tarım destekleme programlarıyla uyumlu uluslararası programlar uygulanmasında etkili olmuş, iç tarım politikasında 1945-1949 yılları arasında ithalat kontrolleri ve ihracatı sübvansiyonlarla korumaya yönelik kararlar almış, sonuçta elinde oluşan arz fazlası ürünü çiftçilerine zarar vermeden satmak için yardım politikasını kullanmıştır (Çelik T., 2019: 132). Söz konusu yardım politikası, Avrupa'nın savaş sonrasında yeniden yapılanması için verilen Marshall yardımları ve Tarımsal Ticaretin Gelişmesi ve Yönlendirilmesi Kanunu (Public Law 480) çerçevesinde üçüncü dünya ülkelerine uygulanan "Barış için gıda" programı üzerinden gerçekleştirilmiştir (Bernstein, 2015: 7). İkinci gıda rejimi, endüstriyel gıda ticaretinin büyümesi nedeniyle merkantil-endüstriyel gıda rejimi olarak da adlandırılmaktadır Bu rejim döneminde, bir önceki gıda rejiminde gerçekleşen akış tersine çevrilmiş; Avrupa tarımsal olarak kendine yeter bir hale gelirken ABD temel gıda ihracatçısı konumuna yükselmiştir. Öte yandan, gıda yardımları nedeniyle üçüncü dünya ülkeleri tarımsal olarak kendine yeter yapısını kaybedip gıda ithalatına bağımlı hale gelmişlerdir (Erbaş, 2022).

McMichael (2022: 59-73), neoliberal küreselleşme döneminde 1980'lerden 2000'lere uzanan üçüncü bir gıda rejiminin ortaya çıktığını belirtmiş ve bu rejimi şirket gıda rejimi olarak ifade etmiştir. 1970'lerin başında yaşanan gıda enflasyonu krizi, gıda güvencesi ile ilgili kaygıları gündeme getirmiş, gıda güvencesini sağlamanın yolunun ise piyasa olduğu kabulüyle gıda güvencesi ile piyasa merkezli gıda tedarikinin

uyumlaştırılmasına zemin oluşturmıştır. Bunun sonucunda, farklı ülkelerdeki üretim ve tüketim ilişkilerini birbirine bağlayan ve ulusötesi şirketler etrafında şekillenen yeni bir uluslararası işbölümü ortaya çıkmış ve ulusal tarım politikası idealini zayıflatan, çok uluslu şirketlerin yönetiminde gitgide özelleşen bir küresel ticaret rejimi, yani şirket gıda rejimi, başlamıştır. Şirket gıda rejimi döneminde, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından uygulanan yapısal uyum politikaları, devletin düzenleyici gücünü tarım, eğitim gibi program odaklı bakanlıklardan alarak merkez bankası, ticaret ve maliye bakanlıklarına devretmek suretiyle devletin ulusal piyasalardaki yönetici rolünü azaltmış, GATT Uruguay Turu sonrasında kurulan Dünya Ticaret Örgütü kurallarıyla da serbest ticaretin ve şirketlerin çıkarlarının korunduğu bir piyasa düzeni kurulmuştur (a.g.e., s. 59-73).

McMichael (a.g.e., s. 72-73), DTÖ'nün kutu sistemi içerisinde tarım desteklerinin ticareti saptırıcı olmayan yeşil kutuya alınmasının ve Ortak Tarım Politikası kapsamında AB'de serbest ticareti saptıran üretim bazlı destekler yerine doğrudan gelir destekleri verilmesinin, kuzey ülkelerinde kamu kaynaklarının özel kesime aktarılmasını sağlarken güney ülkelere de damping yoluyla gıda güvencesizliği ihraç ettiğini ifade etmiştir.

Boratav (2004:229) da benzer şekilde, tarımsal ürün ticaretinin, gelişmiş ülkelerdeki aşırı destekleme ve çok uluslu şirketlerin güçlü denetimi altında biçimlendiğini, DTÖ kurallarının ve IMF/Dünya Bankası reçetelerinin az gelişmiş ülkelerde uzun tarihi deneyimler sonunda oluşturulmuş koruma/destekleme mekanizmalarının etkisizleştirilmesini, giderek tasfiyesini hedeflediğini belirtmiştir.

Tarım sektöründeki liberalleşme, tarımda üretim fiyatlarının artmasına, çiftçilerin ürünlerine pazar bulamamasına, iniş ve çıkışlar gösteren istikrarsız tarım ürünleri fiyatlarına ve çiftçilerin borç yüklerinin giderek artmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda çiftçiler varlıklarını sürdürebilmek için ekonomik etkinliklerini

çeşitlendirmeye çalışmakta ve onların tarımdan elde ettikleri gelir geçim kaynaklarında giderek azalan bir role sahip olmaktadır. Tarımdan ve köylülükten uzaklaşma sürecinde kırsal alanda doğan boşluk çok uluslu şirketler tarafından doldurulmakta, bu şirketler biyo-teknolojiyi ve çok sayıdaki işsiz emekçiyi kullanarak niş pazarlar için taze meyve, sebze ve çiçek gibi ticari tarım ürünlerine yönelmektedirler (Aydın, 2018: 281- 283).

Keyder ve Yenal (2013: 60) ise, bu dönemde tarım ve gıda sektöründe pazar hakimiyetine doğru güçlü bir yapısal eğilim olmakla birlikte devletin bu alandan tamamen çekildiğini iddia etmenin yanlış olacağını belirtmiş, Türkiye özelinde devletin çeşitli sübvansiyonlar aracılığıyla hala tarım ve gıda sektörünü desteklediğini ancak devletin tarım sektöründeki rolünün tam yetkili bir yöneticilikten ziyade giderek piyasa mekanizmalarını tamamlayıcı, çiftçinin pazara daha avantajlı girmesini hedefleyen bir unsura dönüştüğünü ifade etmiştir.

Verimliliğin düşmesi ve fosil yakıtlara bağımlılık nedeniyle üretim maliyetlerinin artması, enerji ve tarım piyasaları arasındaki entegrasyon, özellikle tarımsal ürün alanlarının biyo-yakıt ürünlerine (Soya, tahıl, mısır, patates vb.) dönüştürülmesi, şirket gıda rejiminde ucuz gıda tedarikinin bitmesine ve rejimin krize girmesine neden olmuştur. Ayrıca, şirket gıda rejiminin, bir yandan gıda güvencesi koşullarını sağlarken diğer yandan gıda üretim ve dağıtım süreçlerinin belirli çok uluslu şirketlerde tekelleşmesi nedeniyle halkları fakirleştirmesi ve açlığı artırması temel bir çelişki yaratmaktadır (McMichael, 2022: 77-139-145).

Şirket gıda rejimi, bir yandan piyasaya entegre olabilmek için üreticiler üzerinde endüstriyel tarım ve üretim baskısı yaratırken diğer taraftan tohum, fide, ilaç, gübre gibi girdi fiyatlarındaki artışlar ile ürünlerin fiyat ve talep dalgalanmaları nedeniyle küçük üreticileri piyasa şartlarında savunmasız bırakmıştır. Sonuç olarak, tarımın ticarileşmesi, gıda hakkının yok sayılarak gıdanın sermaye birikiminin bir aracı olarak metalaştırılması

gıda rejimi karşıtı hareketlerin doğmasına neden olmuştur. Bu karşıt hareketlerden en önemlisi gıda egemenliğidir.

1996 Dünya Gıda Zirvesi'nde La Via Campesina (İng. peasant way) hareketi tarafından sunulan gıda egemenliği; insanların ekolojik olarak güvenli ve sürdürülebilir yöntemlerle üretilmiş, sağlıklı ve kültürel olarak uygun gıdaya ulaşım ve kendi gıda ve tarım sistemlerini belirleme hakkı olarak tanımlanmaktadır (La Via Campesina, 1996).

Nyeleni Gıda Egemenliği Forumu'nda gıda egemenliğinin altı temel ilkesi; insanlar için gıdaya odaklanma, gıda üreticilerine değer verme, gıda sistemlerini yerelleştirme, kontrolü yerelden sağlama, bilgi ve beceri geliştirme, doğayla beraber çalışma olarak tanımlanmıştır (Koç & Uzman, 2022: 255). Gıda egemenliği hem yaklaşımı hem de politikası bakımından gıda güvenliğinden farklıdır. Gıda güvenliği, gıdanın nereden geldiğini ya da hangi koşullar altında üretilip dağıtıldığını hesaba katmamakta, ulusal gıda güvenliği hedefleri çerçevesinde çoğunlukla çevreyi tahrip ve istismar eden koşullarda üretilen gıda, tarım şirketlerinin yararına ve yerel gıda üreticilerinin zararına olan ödenekler ve politikalarla desteklenmektedir. Gıda egemenliği ise açlık ve yoksullukla baş etmek ve bütün halklar için sürdürülebilir gıda güvenliği sağlamak için ekolojik olarak uygun üretim, dağıtım ve tüketim; sosyal-ekonomik adalete ve yerel gıda sistemlerine vurgu yapmaktadır. Gıda egemenliği hareketi, serbest piyasaya, yıkıcı ticaret ve yatırımlara karşı bir direniş alanı yaratmayı amaçlamaktadır (Nyeleni International Movement for Food Sovereignty, 2013). Bu çerçevede, gıda egemenliği, gıdaya ulaşımı sadece üretimin azalması veya nüfus artışından kaynaklı olarak üretimin talebi karşılayamaması gibi parametreler üzerinden değerlendirmemekte, gıdaya ulaşımı bir hak olarak görerek bölüşüm sorunu temelinde irdelemektedir.

2.2. AVRUPA BİRLİĞİ ORTAK TARIM POLİTİKASININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Bilindiği üzere 1952’de Belçika, Federal Almanya, Lüksemburg, Fransa, İtalya ve Hollanda tarafından oluşturulan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (ECSC)’ nun bu altı üye ülkesinin, 1955 yılında Messina (İtalya)’ da tam bir ekonomik birliğin oluşturulması kararı alması ve buna yönelik anlaşmanın Roma’da imzalanması ile Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) kurulmuş, bu anlaşma ise 1 Ocak 1958’de yürürlüğe girmiş ve topluluğun kurumları kısa bir sürede Brüksel’de oluşturulmuştur (European Community Information Service (Washington, D.C.), 1965: 2).

1958’de faaliyete geçen Avrupa Ekonomik Topluluğu, daha sonra yeni ülkelerin katılımıyla genişlemiştir. 1958’den 1970 yılına kadar üç aşamalı bir geçiş süreci ve 1970 yılından itibaren ortak politikaların ve düzenlemelerin tamamen yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

Topluluk üyesi ülkelerde üretilen bütün temel ürünleri ve altı kurucu ülkenin tarımsal üretiminin yaklaşık % 90’ını kapsayan Ortak Tarım Politikası (OTP) AET’nin ilk ortak politikalarından biridir. OTP’nin ilk düzenlemeleri Ocak 1962’de yapılmış ve 1 Ağustos 1962’de yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeler, tahıllar, meyve ve sebzeler, şarap, domuz eti, kümes hayvanları ve yumurtayı kapsamaktadır. 1964’te yürürlüğe giren ilave düzenlemeler ile, pirinç, sığır ve dana eti ile süt ürünleri OTP’ye dâhil edilmiştir (a.g.e., s. 286).

OTP’nin iki temel ayağı bulunmaktadır. Bunlardan ilki ortak piyasa düzeni olup tarımsal üretimin planlanması, yönlendirilmesi ve piyasaların dengelenmesi amacıyla ürünlerin veya ürün gruplarının ortak bir piyasa düzenine tabi tutulması anlamına gelmektedir. Böylece, tarımsal üretim ve ticarete ortak kurallar uygulanabilecektir. OTP’nin ikinci ayağı ise yapılacak yardımlarla çiftliklerin yeniden yapılandırılmasını hedefleyen yapısal politika yani kırsal kalkınma politikasıdır (Sağlık, 2010: 24).

Roma Anlaşması'nın 1957 yılında imzalanan ilk metninde 38.- 47. maddeleri arasında düzenlenen Ortak Tarım Politikasının amaçları 39. maddesinde:

- Özellikle iş gücü gibi üretim faktörlerinden optimum fayda ve tarımsal üretimde makul bir gelişme sağlanarak ve teknik ilerleme teşvik edilerek tarımsal üretimi artırmak
- Özellikle tarımla uğraşan kişilerin kişi başına düşen gelirlerini artırarak tarımsal kesime makul bir hayat standardı sağlamak
- Piyasaları dengelemek
- Arz güvenliğini ve arz edilen ürünlerin tüketicilere makul fiyatlardan ulaşmasını sağlamak,

olarak belirtilmiştir.

Anlaşmanın 38. maddesinde tarım ürünlerinin, toprak mahsulleri, hayvancılık ve su ürünleri ile bu ürünlerle doğrudan ilgili olan ilk işleme süreçleri sonucunda elde edilen ürünler olduğu tanımlanmış olup, ortak piyasanın tarım ve bu tarım ürünlerinin ticaretini kapsadığı ifade edilmiştir. Bununla birlikte, Sözleşmenin 40. maddesinde ortak piyasa düzeninin ürüne bağlı olarak ortak rekabet kuralları, çeşitli ulusal piyasa düzenleri arasında zorunlu koordinasyon ve bir Avrupa pazar organizasyonu biçimlerinden biri ile sağlanacağı da hükme bağlanmıştır (European Commission (a), s. 16-17). Roma Anlaşması, 1992 Maastricht, 1997 Amsterdam, 2002 Nice ve 2009 Lizbon Anlaşmaları ile değiştirilmiş olup, son halinde OTP düzenlemeleri 32. - 38. maddeler arasında yer almaktadır (European Parliament).

OTP'nin 1962 yılında belirlenen üç temel ilkesi bulunmakta olup, ilgili mevzuatı bu temel ilkelere dayanmaktadır. Bunlar tek pazar, topluluk tercihi, ortak mali sorumluluk ilkeleridir. Tek pazar ilkesi, tarımsal ürünlerin topluluk sınırları içinde tarife veya miktar sınırlamalarına tabi olmaksızın serbestçe dolaşımının sağlanması ve ortak bir fiyat düzeyinin olması anlamına gelmektedir (Matthews, Salvatici, & Scoppola, 2017: 8). Bu

itibarla, topluluk üyesi devletler arasında gümrük vergisi ve tarifeleri, miktar kısıtlamaları ve her türlü benzer önlem ile tarım ürünlerinin serbest dolaşımını bozucu etki yaratan her türlü sübvansiyon kaldırılmıştır. Bu ilke ayrıca, malların serbest dolaşımını engelleyen teknik hususlardaki düzenlemelerin uyumlulaştırılarak mallara ilişkin kontrollerin üye devlet sınırları yerine malların üretim noktası ve pazarda yapılmasını kapsamaktadır. Topluluk tercihi, çeşitli ithalat önlemleriyle ithal ürünlerin topluluk içinde üretilen ürünlere göre daha pahalı hale getirilerek yerel ürünlere fiyat avantajı sağlanması ve topluluk içindeki ürünlerin tercih edilmesini ifade etmektedir. Ortak mali sorumluluk ise, OTP'nın uygulanması için gerekli harcamaların topluluk bütçesinden karşılanmasıdır (Sağlık, 2010: 25).

Uygulamaya konulmasından bugüne OTP, ortaya çıkan sorunlar ve ihtiyaçlar nedeniyle çeşitli reformlar geçirmiş olup bunlar Şekil 6'da özet olarak verilmiştir.

Şekil 6: Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikasının Tarihsel Gelişimi

OTP'nin Tarihsel Gelişimi(1962 →)							
Gıda Güvenliği							
Rekabetçilik							
Sürdürülebilirlik							
Uyum							
Politika Etkinliği							
İlk Yıllar (1960lar)	Kriz Yılları (1970ler ve 1980ler)	1992 Reformu (MacSharry Reformu)	Gündem 2000	2003 Reformu (Fischler reformu)	2008 OTP Sağlık Taraması	2013 Sonrası Reformu (2014-2020 OTP)	2020 Sonrası Reformu (2021-2027 OTP)
Fiyat Desteği	Aşırı Üretim	Fiyat Kırma ve Telafi Edici Ödemeler	Reform Sürecinin Derinleşmesi	Piyasa Yönelimi	2003 Reformunu Güçlendirme	Çevre ve İklim Değişikliği	Performans ve sonuç odaklı yaklaşım (OTP Stratejik Planları)
Verimliliğin Artırılması	Harcamaların Aşırı Artması	Arz Azaltımı	Kırsal Kalkınma	Üretimden Bağımsız Destekler	Süt Kotaları	Hedef Tespiti	Desteklerin daha adil dağılımı
Piyasa İstikrarı	Uluslararası Sürtüşmeler	Gelirin ve Bütçenin Dengelenmesi		Çapraz Uyum		Yeniden Bölüşüm	Küçük çiftliklere yönelik daha hedef odaklı destekler
	Arz Kontrolleri			Tüketiciler ile ilgili Hususlar		Üretim Sınırlamalarının Sonlandırılması	Önlemlerin yerel şartlara adapte edilebilmesine yönelik üye ülkelere daha fazla esneklik
				Çevre		Gıda Zinciri	Tarımın çevre ve iklim hedeflerine(yeşil mutabakat) katkısı (eko-planlar)
				Genişleme		Araştırma ve İnovasyon	Etkin doğal kaynak yönetimi
							Biyoçeşitliliğin Korunması
							Gıda ve sağlık kalitesi
							Çiftçi generasyonunun yenilenmesi (genç çiftçi destekleri)
							Çiftlik çalışanlarının çalışma koşullarının iyileştirilmesi
							Cinsiyet eşitliği ve kadınların tarıma katılımının artırılması

Kaynak: (Matthews, Salvatici, & Scoppola, 2017:9; European Council, 2023)

OTP, ilk olarak II. Dünya Savaşı'ndan sonra 1950'li yıllarda ortaya çıkan gıda arzı sıkıntısının önlenmesi amacıyla ortaya atılmıştır. Bunun yanında, tek pazar politikasının iyi işlemesi için etkin ve düzenli bir tarım ürünleri piyasasının olması bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu dönemde, altı kurucu ülkenin toplam işgücünün % 25'i tarımda istihdam edilirken, en fazla istihdam % 40 düzeyi ile İtalya'dadır. Yine bu dönemde, Avrupalı çiftçiler Hristiyan Demokratların seçmen kitlesinin önemli bir kısmını oluşturduğundan politikalarda tarım kesimi göz önünde tutulmuştur (Olçay, 2016: 99).

İlk yıllarda OTP'nin uygulanmasında en fazla zorluk yaşanan hususun, farklı ülkelerin ülke içinde bile bölgesel olarak değişebilen tarım yapılarının uyumlulaştırılmaya ve topluluk içinde ortak bir tarımsal yapının kurulmaya çalışılması olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

II. Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa'da gıdaya olan talep artmakla birlikte mekanizasyonun artması, gübre ve haşere ilaçlarının kullanımının artması, tohumların iyileştirilmesi ve modern ekipmanların üretilmesi gibi teknolojik gelişmeler tarımda verimliliği de artırmıştır. AET ülkeleri içindeki toplam traktör sayısı 1950'de 370.000 iken 1962'de 2.330.000'e çıkmıştır. 1970'lerde AET içinde özellikle et ve süt ürünlerinde aşırı arz fazlalığı sorunu oluşmuş, bunun sonucunda devletler arz fazlasını ya satın almak ya da imha etmek zorunda kalmıştır (Wegs & Ladrech, 2006: 53).

İlk yıllarda OTP kapsamında tarım sektörünün devletçe korunması ve yüksek tarımsal fiyat politikaları güdülmüş, topluluk ülkeleri içindeki gümrük tarifeleri kademeli olarak düşürülürken topluluk dışındaki üçüncü ülkelere çok yüksek vergiler konulmuş, uluslararası piyasalarda fiyatı topluluk içindeki fiyatından düşük olan ürünlerde bu düşüklüğü telafi etmek için AET Tarım Fonu (FEOGA) ile üye ülkelerin ihracatı desteklenmiştir. Ancak AET'nin tarım ürünleri ticaretindeki bu korumacı yaklaşımı, AET

içindeki tüketicilerin dünyanın diğer ülkelerindeki tüketicilere kıyasla gıdayı daha yüksek fiyatlardan almalarına neden olarak tüketicilere aşırı bir yük getirmiştir (a.g.e., s. 53).

OTP'nin etkilerinden biri iç piyasadaki üretici fiyatlarını(eşik fiyat-threshold price) dünya fiyatlarının(ithal fiyatı) üzerinde artırmasıdır. Bu ikisi arasındaki fark, AET'nin ithalattaki koruma düzeyini göstermektedir. İlk yıllarda, tereyağı, süt, peynir, kümes hayvanları eti, buğday, yulaf ve çavdarda koruma oranı oldukça yüksek tutulmuş, dolayısıyla fiyatlar arttığı gibi iç piyasada üretim de artmıştır. Sonuç olarak, birçok üründe kendi kendine yeterlilik oranı da artmış, tahıllarda, şekerde ve süt ürünlerinde artan arz fazlaları oluşmuştur. Kendi kendine yeterlilik oranının artması, ithalat koruması düzeyinin artması ve üye ülkeler arasındaki ticaret engellerinin kaldırılması ılıman iklim ürünlerinin (Akdeniz ürünleri) üye olmayan ülkelere yapılan net ithalat ihtiyacını da azaltmış, artan arz fazlaları ve ihracat iadesi(export restitution) politikası da tarımsal ihracatı artırmıştır (Pagoulatos, Debertin, & Pagoulatos, 1978: 77-78).

Topluluğun ilk dönemlerinde, üretimi garantiye almak için çiftçilerin koşulsuz desteklenmesi arz fazlası sorununa neden olurken, üretim pahasına yapılan çevresel zararın ve desteklerin getirdiği bütçe yükünü de artırmıştır. Bunun yanında, tarım ürünleri pazarının yüksek düzeyde korunması da AB'yi Dünya Ticaret Örgütü ile karşı karşıya getirmiştir. Bütün bu unsurların etkisiyle, 2000'li yılların başında OTP'de daha radikal bir yol izlenmeye başlanmış olup 2003 yılındaki reformla OTP araçlarının değişmeye başlaması bunun bir işaretidir (Olçay, 2016: 98). 2003 yılında eklenen, çevresel bir dizi standart setine uyumla ödemeleri ilişkilendiren çapraz uyum mekanizması buna örnek gösterilebilir.

OTP, 2013 yılında Avrupa 2020 Stratejisi'nin temel hedefleri olan akılcı, sürdürülebilir ve kapsayıcı büyüme hedefleri doğrultusunda yeniden şekillendirilmiştir. Bu doğrultuda yapılan çalışmalarda gıda güvencesinin sağlanması, rekabet koşullarının iyileştirilmesi, fiyatların ulaşılabilir ve şeffaf hale getirilmesi, kırsal kalkınmanın

desteklenmesi hususlarındaki ortak beklentiler vurgulanmış ve desteklerin daha adil dağıtılması, gıda arz zincirinin iyileştirilmesi, çevresel koşullar ve kaliteye odaklanması yönünde görüş birliğine varılmıştır. Bu çerçevede, AB’de tarımın uluslararası bir yapıyla yönetilmesi görüşü sürdürülmekle birlikte o güne kadar uygulanan politika araçlarının yukarıda sayılan beklentilere ve odak konulara öncelikli hizmet edecek yeni araçlarla değiştirilmesi sonucuna ulaşılmış ve OTP 2014-2020 dönemi için yeniden şekillendirilmiştir. Yine iki sütundan oluşan 2014-2020 dönemi OTP’de öncelikle çevre ve su yönetimi, hayvan sağlığı ve refahı, bitki sağlığı ve kamu sağlığı ön planda tutularak Avrupalı tüketicilere kaliteli ürün sunulması, ürün çeşitliliğinin sürdürülmesi ve doğal kaynakların yönetiminin kırsal dokunun korunmasındaki önemi vurgulanmıştır. Kısaca bu dönem OTP’de rekabet gücünün, niteliğin ve tüketici memnuniyetinin ön planda olduğu söylenebilir (Olçay, 2016: 105-106).

Bu dönemde OTP’ye ilişkin önemli ve bu çalışmayla da ilgili olabilecek değişikliklerden biri çiftçilerin gelir istikrarına yöneliktir. 1 Ocak 2018’de yürürlüğe giren 2017/2393 sayılı Torba Tüzükle kırsal kalkınmaya ilişkin ikinci sütundaki mevcut risk yönetim araçlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Anılan Tüzükle, iklim değişikliği ve artan fiyat değişkenliğinin çiftçilerde yarattığı ekonomik risklere karşı gelir istikrar aracı (Income Stabilization Tool-IST) adı altında tarım sektörüne özgü yeni bir gelir istikrar mekanizması getirilmiş, çiftçilerin gelir kaybının %20’yi geçmesi halinde telafi imkanı sağlanmıştır (European Parliament, 2022).

IST, OTP’de tarım sektörü için halihazırda bulunan sigorta, yatırım fonu veya destekler gibi klasik risk yönetim araçlarından farklı olarak, ürün kaybının veya belirli bir faaliyette oluşan kaybın değil nedenine bakılmaksızın çiftçinin toplam gelirinde, geçmiş dönem gelirinin en az %20’si oranında kayıp oluşmuşsa bu kaybın maksimum %70’ine kadarının tazminini sağlamaktadır. İtalya, Macaristan ve İspanya Gelir İstikrar Aracını

(IST) kırsal kalkınma planlarına dahil eden üye ülkelerdendir (Louhichi & Merisier, August, 2023: 1-4).

2.3. 2021-2027 DÖNEMİ ORTAK TARIM POLİTİKASI

Ortak Tarım Politikasında en son yapılan reform 2021 yılında gerçekleşmiştir. Avrupa Komisyonu tarafından 2018 yılında yeniden OTP reformu teklif edilmiş ve Komisyon, Avrupa Parlamentosu ve AB Konseyi arasındaki uzun müzakerelerden sonra Aralık, 2021’de reforma yönelik anlaşma resmi olarak kabul edilmiştir. Bu kapsamda, 2021 ve 2022 yılları geçiş süreci olarak öngörülmüş, 1 Ocak 2023 itibarıyla yeni dönem OTP (2023-2027) düzenlemeleri yürürlüğe girmiş olup 2021-2027 dönemi için 387 milyar Euro fon tahsis edilmiştir.

2023-2027 OTP, bir önceki döneme (2014-2020) göre daha sonuç ve performans odaklı, modernize edilmiş bir politikadır. 2014-2020 döneminde Politikanın etkinliği, kurallara uyum odağıyla Ortak İzleme ve Değerlendirme Çerçevesi (Common Monitoring and Evaluation Framework (CMEF)) kapsamında takip edilirken yeni dönemde CMEF kaldırılmış ve yeni bir çalışma yöntemi getirilerek performans ve sonuç odaklı bir takip sistemine, Performans İzleme ve Değerlendirme Çerçevesi(Performance Monitoring and Evaluation Framework (PMEF))’ne, geçilmiştir. Bu kapsamda her üye ülke, Ocak 2023’den itibaren kendi ulusal ihtiyaçları ve yeterliliğine göre OTP Stratejik Planını hazırlayacak ve bunların PMEF kapsamında üretilen ortak performans göstergeleri ile belirli periyotlarla izlenmesi ve değerlendirilmesi suretiyle performans ölçümü yapılacaktır (European Commission (b)).

Bunun yanında, yeni OTP’de ilk defa sosyal koşulluluk (social conditionality) mekanizması getirilmiş olup destek ödemeleri belirlenen Avrupa iş kanunu hükümleri ile uyumlu olacak şekilde ilişkilendirilmiştir. Bu mekanizmanın amacının, çiftliklerde

alışan işçilerin çalışma koşullarının iyileştirilmesi ve iş sağlığı ve güvenliklerinin sağlanması olarak belirtilmiştir (European Commission (b)).

Tablo 7’de de görüldüğü gibi OTP gelir desteği ve piyasa önlemlerini içeren birinci sütün ile kırsal kalkınma önlemlerini içeren ikinci sütün olmak üzere iki ana sütün altında uygulanmaktadır. Stnlardaki her ana tedbirin altında o alana ilişkin çeşitli araçlar yer almaktadır.

Tamamen AB tarafından finanse edilen ilk sütünün aksine ikinci sütün, AB fonlarıyla birlikte bölgesel ve ulusal fonlarla ortak finanse edilmektedir (European Parliament, 2022). 2021-2027 dönemi için OTP’ye yaklaşık 387 milyar Euro bütçe ayrılmış olup bunun 291.1 milyar Euro’luk bölümü 1.stna yani doğrudan ödemelere ve piyasa önlemlerine, 95.5 milyar Euro’su da 2. Stna yani kırsal kalkınmaya tahsis edilmiştir. Yeni OTP’de ye ülkelerin politikayı tarım sektörlerine daha iyi uyarlayabilmesi için, tahsis edilen OTP bütçesinin % 25’ine kadar olan kısmını gelir desteği ve kırsal kalkınma fonları arasında aktarmalarına izin verilmiştir (European Commission (b)).

Birinci ayağın altında yer alan gelir desteği kapsamında temel ödeme, sürdürülebilir tarım metodları için yapılan deme (Greening), genç çiftçiler için yapılan demeler ile yeni eklenen eko-planlar kapsamındaki demeler yer almakta olup bunların bütün ülkelerde uygulanması zorunludur. Bu nedenle bunlar literatürde zorunlu demeler (compulsory payments) olarak geçmektedir. Ayrıca gelir desteğinin altında zorunlu ödemelerin dışında gönüllü demeler(voluntary payment schemes) de yer almakta olup bunlar ülkelerin tercihine bırakılmıştır. Gönüllü demeler; doğal sınırlamaların olduğu alanlardaki çiftçilere ve küçük çiftçilere verilen destekler ile üretimle bağlantılı gönüllü desteklerden oluşmaktadır. Küçük ifti ödeme planı dışındaki bütün desteklerde çapraz uyum kuralları işletilmektedir (European Commission (b)).

Tablo 7: Ortak Tarım Politikasının Yapısı

1. SÜTUN	2. SÜTUN
GELİR DESTEĞİ A. Zorunlu ödemeler 1. Temel Ödeme (Basic Payment) - <i>Temel Ödeme Planı (Basic Payment Scheme)</i> - <i>Tek Alan Ödemesi Planı (Single Area Payment Scheme)</i> 2. Sürdürülebilir Tarım Metodları İçin Yapılan Ödeme (Greening Payments) 3. Eko-Planlar için yapılan Ödeme (Eco-Schemes) 4. Genç Çiftçiler için Yapılan Ödemeler B. Gönüllü Ödemeler 1. Doğal Sınırlamaların Olduğu Alanlardaki Çiftçilere Verilen Destekler 2. Küçük Çiftçilere Verilen Destekler - <i>Küçük Çiftçi Destekleme Planı (The Small Farmers Scheme)</i> - <i>Yeniden Dağıtım Ödemesi (The Redistributive Payment)</i> 3. Üretimle Bağlantılı Gönüllü Destekler (Voluntary Coupled Support)	KIRSAL KALKINMA ÖNLEMLERİ Ulusal ve Bölgesel Kırsal Kalkınma Programları
PİYASA ÖNLEMLERİ 1. AB Tarım Ürünlerinin Tanıtımı 2. Tarımsal Gıda Arz Zincirindeki Haksız Ticari Uygulamalarla Mücadele	

Kaynak: (European Commission (b))

2.4. İTALYA'DA TARIMIN MEVCUT DURUMU VE TARIM POLİTİKASININ GELİŞİMİ

2021 yılı itibarıyla 59.2 milyon nüfusa sahip İtalya yaklaşık 1.8 trilyon Euro gayri safi yurtiçi hasılası (cari fiyatlarla) ile dünyanın sekizinci büyük ekonomisidir (ISTAT, 2022 (a); ISTAT, 2022 (b)).

2020 verilerine göre, nüfusun % 53'ünün kırsal ve yarı kırsal alanda yaşadığı İtalya'da tarım, ana ekonomik sektörlerden biri olup gayri safi yurtiçi hasılanın % 2.2'sini oluşturmaktadır. Her ne kadar dağlık arazi yapısı tarım için bir kısıtlama yaratsa da toplam istihdamın % 3.8'i tarım sektöründe olup 12 milyon kişi kırsal ve yarı kırsal alanlarda istihdam edilmektedir (European Commission, 2021 (a)).

2016 yılında İtalya’da 1.145.710 tarım ve hayvancılık işletmesi bulunmakta iken AB’de toplam 10.5 milyon tarım işletmesi bulunmakta, bunların da % 95.2’sini aile çiftlikleri oluşturmaktadır. İtalya, AB-28 ülkeleri arasında Romanya (3.442.000) ve Polonya (1.411.000)’dan sonra en fazla tarım işletmesi olan üçüncü ülke konumundadır. Buna karşın, bu tarım işletmelerince kullanılan alan genişliği açısından 12.598.000 hektar ile İtalya altıncı sırada gelmekte, bu da çok sayıda küçük ölçekli işletme bulunduğunu göstermektedir (Eurostat, 2023 (c)).

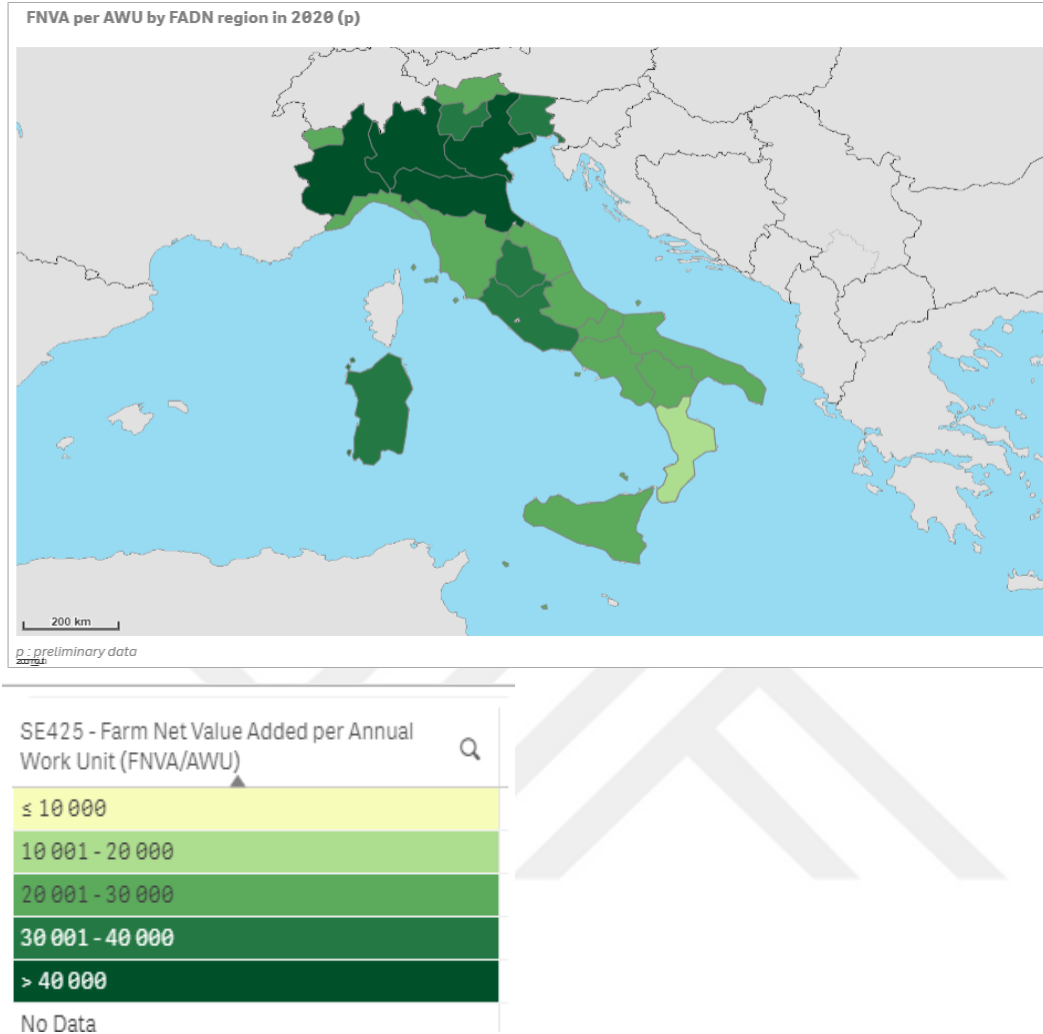
Ülkedeki tarım arazilerinin %50’ si dağlık veya doğal kısıtlı alan olarak sınıflandırılmaktadır. İşletmelerin çoğu küçük aile işletmesi şeklinde parçalı yapıda olup işletme büyüklüğü ortalama 11 hektar civarındadır. Ülkenin kuzey bölgelerinde (Piemonte, Liguria, Valle d'Aosta, Lombardia, Trentino–Alto Adige, Friuli–Venezia Giulia, Veneto, Emilia-Romagna) üretilen temel ürünler tahıl, soya fasulyesi, et ve hayvansal gıdalarken güney bölgelerinde sebze, meyve, zeytinyağı, şarap ve durum buğdayı üretilmektedir. Su kaynaklarının azlığı tarım sektörü için en büyük sorunlardan biridir. Bunun yanında, İtalya biyoçeşitliliğin azalması, tarımsal faaliyetlerin yarattığı emisyon ve su kirliliği gibi çevresel sorunlar, kırsal alanlardaki nüfusun azalması, tarımsal faaliyetlerin bırakılması gibi kırsal alanların canlılığını azaltan sosyal sorunlar ile çiftçi generasyonun yaşlanması nedeniyle verimliliğin düşmesi, dijitalleşme seviyesinin düşük olması gibi sorunlarla karşı karşıya bulunmaktadır (ITA, 2018; (European Commission, 2024 (a); European Commission, 2020 (a)).

302.069 km kare (yaklaşık 30 milyon hektar) alana sahip ülkenin kullanılan tarım alanı toplam 13 milyon hektardır. Bu alanın 3 milyon hektarı (% 21’i) sulanmakta, 4 milyon hektarı (%31’i) ise sulanabilecek arazidir. İtalya tarım sektöründe ürün yelpazesi çok çeşitli olduğu gibi tarım işletmelerinin yapılarında ve üretimde kayda değer bölgesel farklılaşmalar bulunmaktadır. AB nezdinde diğer üye ülkelerden daha fazla

coğrafi işaretli ürüne sahip olması bu çeşitliliği yansıtmaktadır. AB’de kayıtlı 1300 coğrafi işaretli gıda ürününün 285’i İtalya’ya aittir (European Commission, 2016: 1-5).

İlerleyen bölümlerde de açıklanacağı üzere İtalya tarımında geçmişten gelen kuzey–güney farklılaşması devam etmektedir. İtalya’da kuzey bölgeleri ile Güney bölgeleri (Mezzogiorno) arasındaki “Questione Meridionale” olarak adlandırılan gelişmişlik farkı ve bunun nedenleri tarihsel süreç içerisinde hep tartışlagelmiştir. Bu nedenler arasında tarım politikaları ile vergi politikaları da gösterilmektedir. Şekil 7’de İtalya’nın bölgeleri itibarıyla, çiftlik net katma değerinin yıllık toplam emeğe bölünmesiyle bulunan birim emeğe düşen yıllık net katma değer gösterilmektedir. Kuzey bölgelerin güney ve orta bölgelere göre önde olması buradaki tarım işletmelerinin ve çiftliklerin verimliliğini ve gelişmişliğini göstermektedir.

Şekil 7: İtalya’da Bölgelere Göre Yıllık İş Birimi Başına Düşen Çiftlik Net Katma Değeri (2020)



Kaynak: (European Commission, 2021 (b))

Almanya ile birlikte siyasi birliğini geç tamamlayan ülkelerden biri olarak bilinen İtalya’da tarım sektörünün gelişimi I. Dünya Savaşı’nın öncesindeki yirmi yıllık dönemi kapsayan ve bu dönemde başbakan olan Giovanni Giolitti’nin adıyla anılan “Giolitti Boom” dönemi hariç yavaş olmuştur. Tarım politikalarında, zengin toprak sahipleri ve varlıklı kiracılar ile tarım işçileri, küçük çiftçiler ve köylüler arasındaki çatışmalar etkili olmuş, sonucunda politikalar her dönemin siyasi konjonktürü çerçevesinde şekillenmiştir.

İtalya’da feodal düzenin kalıntıları olan büyük toprak sahipleri, hem arazi mülkiyeti üzerindeki ağırlıklarını ve köylüler ile tarım işçileri üzerindeki etkilerini

kaybetmek hem de o güne kadar vergilendirilmeyen gelirlerinin vergilendirilmesini istememişler, dolayısıyla özel mülkiyeti destekleyen kadaastro sistemine ve adil bölüşümü destekleyen vergi sistemine karşı çıkmışlardır. Bu nedenle, İtalya’da tarımsal reformlar ve toprak mülkiyeti haklarına yönelik düzenlemeler 20. yüzyılın ikinci yarısına kadar yapılamamıştır. Bu durum, İtalya’nın ekonomik düalizmi olarak bilinen kuzey-güney bölgeleri arasındaki ekonomik açığın genişlemesine sebep olmuştur (Locatelli & Tedeschi, 2017).

Riall (1994: 51), İtalya’daki en kapitalist bölge olan Lombardiya’da ve Toscana’da ticari tarımın gelişmemesinin nedeninin arazisinde bulunmayan toprak sahipleri ve köylüleri toprağa bağlayarak mobilitesini sınırlayan ve “mezzadria (İngilizce’de metayage)” olarak adlandırılan karmaşık yarıcılık sözleşmeleri olduğunu ve bu sistemin düşük tüketim düzeyinin korunması nedeniyle bölgedeki hızlı gelişmeyi de engellediğini ifade etmektedir.

İtalya’da 20. yüzyılın başlarındaki döneme tarım krizleri ve özellikle geri kalmış güney bölgelerden tarım işçisi olmak için dışarı yapılan yoğun göçler damgasını vurmuştur. 1870-1900 yılları arasında 5 milyon İtalyan özellikle Güney Amerika’daki kahve plantasyonlarında tarım işçisi olarak çalışmak için göç etmiş, 1901-1915 yılları arasında ise bu rakam 8 milyon olarak gerçekleşmiştir (Ciccone, 2017: 1). İtalya’dan 1901-1914 yılları arasında göç edenlerin % 33’ü ve I. Dünya Savaşı’ndan sonra göçenlerin ise % 27’si tarım sektöründen olup tarım göçe en fazla katkı veren sektör olmuştur (Hazan, 1933: 491-495). 1870’de İtalya’nın nüfusunun yaklaşık 26 milyon, 1900 yılında ise yaklaşık 33 milyon⁶ olduğu düşünüldüğünde ne denli büyük bir göç yaşandığı görülmektedir.

1920’lerin başındaki laissez-faire politikaları döneminde çiftlik sektörü yıllık yaklaşık %3 katma değer artışı sağlamış, geleneksel ihraç ürünleri olan taze ve

⁶ <http://www.tacitus.nu/historical-atlas/population/italy.htm> , Erişim tarihi: 20.09.2024

kurutulmuş meyveler, sebzeler, üzüm, şarap ve zeytinyağının üretiminde önemli artışlar kaydedilmiştir. Bu tipik emek yoğun ve kaliteli ürünlerin üretiminde küçük üreticiler ve işletmeler mukayeseli üstünlüğe sahip olmuşlardır. Ancak, 1925'ten sonra İtalyan lirasının uluslararası piyasalarda değerinin hızla düşmesi, yurtiçi fiyatların artmaya başlaması ve ülkenin ödemeler dengesinin bozulmasına karşı faşist parti hükümeti müdahalede bulunmak zorunda kalmış, bu dönemde dış kaynaklı krediler kesilmiş, yerli sermaye de yurtdışına kaçmaya başlamıştır. 1926 yılından itibaren de hükümet tarım dâhil bütün sektörlerle müdahale etmiştir. 1935'ten sonra ise müdahale çeşidi değişmemiş sadece müdahale derecesi değişmiştir. Birçok tahıl, özellikle de buğday ile şarap, üzüm, yulaf, pirinç, kenevir, keten, canlı inek ve diğer tarımsal ve hayvansal ürünlerin ithalatına yeni tarifeler veya ticaret engelleri konulmuştur. Tarımda işgücü mobilitesine yönelik bazı kısıtlamalar ve tarımda yatırımları düzenlemeye yönelik girişimler yapılmıştır (Cohen, 1979: 72).

Tahıl fiyatlarının tüketimi düşürmek için yüksek tutulması ve ithalatının yüksek gümrük vergileriyle korunması hayvancılık sektörüne büyük bir darbe indirdiği gibi devletin tahıllara odaklı tek taraflı bir politika yürütmesi meyvecilik sektörünü de etkilemiştir (Schmidt, 1936: 652).

II. Dünya Savaşının bitiminde faşist yönetime son verilmiş ve İtalya'da cumhuriyet tesis edilmiştir. Bu dönemde savaşın getirdiği ekonomik koşullar ile aşırı sol kanattaki partilerin 1948 seçimleri sonucunda gücünün artması tarım alanında toprak reformunun daha fazla gündeme getirilmesine ve siyasi partilerin seçim programlarında yer almasına neden olmuştur (D'Aragona, 1954: 15). Akabinde toprak reformu 1950 yılında başlatılmış ve temel hükümleri 1951-1956 yılları arasında hızla uygulanmıştır (Bandini, 1957: 169). İtalya'da toprak reformundan önce toplam arazilerin % 41'i 10 hektarın altında olup 10 hektarın altındaki bu arazilerde toplam özel mülklerin % 96,9'unun yer almaktadır (G. Medici (1951)' den aktaran; D'Aragona, 1954: 14). Bu

rakamlar bize toprak reformundan önce arazilerin ne denli küçük parçalı olduğunu göstermektedir. Şu anda da İtalya’da tarımsal işletmelerin ortalama büyüklüğü on bir hektar olup küçük ve çok parçalı işletme yapısı devam etmektedir.

Arazilerin çok küçük oluşu nedeniyle işletme maliyetlerini karşılayamaması, İtalya kırsalındaki küçük tarım işletmelerini 1970’lerde çiftlik turizmine (agro-tourism) yönlendirmiştir. Bu sayede hem çiftçiler toprağından kopmamakta hem de çiftliği işletmek için ilave gelir sağlanmaktadır. 2017 yılında İtalya’da agro-turizm sektöründe 23.406 çiftlik bulunmakta olup, bunların 20.969’u toplam 253.328 yatak kapasitesiyle konaklama imkânı sunmaktadır (ISTAT, 2018). Gündem 2000 reformu ile, kırsal kalkınma ayağı altında kırsal turizm ve agro-turizm AB Ortak Tarım Politikası kapsamına da alınmış ve desteklenmeye başlanmış olup şu anda İtalya’nın tarım politikasında önemli bir yer teşkil etmektedir.

II. Dünya Savaşı’ndan sonra, savaşa katılan devletlerden biri olan İtalya toparlanma ve yeniden inşa sürecine girmiştir. Bu dönemde İtalya için tarım alanında değinilmesi gereken en önemli gelişmelerden biri bugünkü AB’nin temelini oluşturan Avrupa Ekonomik Topluluğı (AET)’nin kurulması ve Ortak Tarım Politikasının (OTP) oluşturulmasıdır. Zira daha önce ülkelerin kendi uyguladıkları bağımsız tarım politikaları AET ile birlikte uyumlulaştırılmış ortak bir tarım politikasına dönüşmüştür.

AET üyeliğı, İtalyan tarım sektöründe büyük bir dönüşüme neden olmuştur. AET ile birlikte Orta ve Güney İtalya’daki marjinal alanları işleyen birçok İtalyan köylüsü, Kuzey İtalya, İsviçre, Almanya ve Fransa’daki sanayi işletmelerinde işçi olarak çalışmak için göç etmiş, bu nedenle İtalya’nın işlenen tarım arazisi genişliğı ve tarımsal üretimi düşmüş, İtalya diğer AET ülkelerinden daha yüksek destekleme fiyatıyla daha fazla ithalat yapmak zorunda kalmış, bunun sonucunda da İtalya’nın ödemeler dengesi bozulmuştur. İtalya, bu finansal krizi atlatabilmek için gıda ithalatını düşürmüş, bu sebeple Fransa da İtalya’ya satamadığı ürünlerinin ihracatını desteklemek zorunda

kalmıştır. İtalya, 1980’lerde bu krizi aşmayı başarmış olsa da AET’nin ilk yıllarda tarımsal piyasalarda istikrar sağlanması amacıyla güttüğü politikalar, İtalya’da tam tersi bir etki yaratmıştır (Wegs & Ladrech, 2006: 53).

İtalya’nın AET’ye katılması, sanayi ürünleri ihracatı için diğer üye ülkelerin pazarlarına erişim sağlamakla birlikte, 1950’lerin sonunda İtalya tarımının daha da kötüye gitmesi tarım sektöründe OTP kapsamında diğer üye ülkelerle rekabet edebilirliğinin sorgulanmasına neden olmuştur. İtalyan politikacılar, bu dönemde tarım sektörünü yeniden yapılandırmak için genel bir plan hazırlanması konusunda isteksiz davranmış ya da siyasi olarak girişimde bulunmamıştır. Güney İtalya, 1961’de İtalya’daki toplam tarımsal istihdamın % 43.7’sini ve tarımsal üretimin de % 37.8’ini, gayrisafi milli hasılanın % 22.1’ini, sağladığından tarımın modernizasyonu problemi, kuzey ve güney arasındaki düalizmle yakından bağlantılıdır (Roccas, 1980: 110).

İtalyan tarımı, AET’nin fiyat politikası ile yapısal politikanın ağırlıklarına yönelik kararları ile temel tarım ürünlerinin nispi fiyatlarının sabitlenmesine yönelik kararları nedeniyle zarar görmüştür. İtalyan tarımı yapısal bir dönüşüme ihtiyaç duyarken ve OTP’nin finansmanı için oluşturulan Avrupa Tarımsal Yönlendirme ve Garanti Fonu (EAGGF) kapsamında bulunan Yönlendirme Bölümü fonu kırsal kalkınma için ayrılmışken, AET sadece fiyat desteğine odaklanmıştır. Tahıllar ve ette temel nispi fiyatın tahıllar lehine sabitlenmesi canlı hayvan üretimini azaltmıştır. Bunun yanında, AET şarap, meyve ve sebzeler, çiçek ve tütün gibi daha düşük tüketim önceliği olan Akdeniz ürünleri yerine temel kıtasal tarım ürünleri olan tahıllar, et, süt ve süt ürünleri, şeker gibi ürünlerde arz yeterliliğine odaklanmış ve bunlara özel koruma sağlanmıştır. Bahsi geçen Akdeniz ürünleri için fiyat desteği ve topluluk tercihi çok düşük olmuştur. Bunun sonucunda, İtalya’nın kıtasal ürünlere talebi görece artarken, diğer ülkelerin Akdeniz ürünlerine olan talebi düşmüştür. İtalya’nın ödemeler dengesi OTP’nin uygulanmasından üç şekilde zarar görmüştür:

1. Topluluk dışından daha uygun fiyatla alabileceği özellikle et ve canlı hayvan gibi ürünleri diğer topluluk üyesi ülkelerden daha yüksek fiyatla almak zorunda kalmıştır.

2. İtalya, 1960'ların sonuna kadar Avrupa Tarımsal Yönlendirme ve Garanti Fonu (EAGGF)'na bu fondan aldığı desteklerden daha fazla katkı sağlamıştır.

3. Gıda ithalatını daha pahalıya yapması nedeniyle hayat pahalılığı endeksinin artması tarım-dışı mallardaki rekabetçiliğini olumsuz etkilemiştir (a.g.e., s. 110-111).

İtalya'daki arazilerin büyük bir kısmı, özellikle de Güney İtalya (Mezzogiorno), az gelişmiş bölge olduğu için dağlık ve az gelişmiş bölgelerdeki çiftliklerin geliştirilmesine yönelik 75/268 sayılı Direktif ile bu bölgeler için özellikle Akdeniz ürünlerinde üretici örgütlenmelerinin desteklenmesine yönelik 1360/78 sayılı Direktif kapsamında verilen yardımlardan diğer düzenlemelere göre daha fazla istifade etmiştir. (European Community Information Service (Washington, D.C.), 1965: 110).

İtalya'nın, OTP uygulanmaya başladığında tarım sektörü yapısal olarak kötü bir durumda olmasına rağmen Topluluğun yapısal tedbirlerinden çok az istifade edebildiği, bu durumun iki teknik ve iki politik nedeni bulunduğu belirtilmektedir.

Politik nedenlerinden biri, II. Dünya Savaşı'ndan beri İtalya tarım politikasında küçük toprak sahibi köylülerin yaratılması ve korunması yönünde bir politika güdülmesi, kırsal göçün topluma zarar verdiği yönünde güçlü bir sosyal algının olması, İtalyan toplumunda aile kavramına büyük bir saygı atfedilmesi, arazi kiralamanın büyük işletmeler yaratmak için ekonomik bir yöntem olarak algılanması gibi hususların bu dönemde neredeyse bütün başarılı hükümetlerin tarımda arazi kiracılığını kaldırmayı amaçlayan tarım politikaları ile doğrudan çelişmesidir. 1970'lerde alınan kararlar sonucunda çıkarılan Topluluk Direktiflerinin İtalya'da uygulamaya geçirilememesinin önündeki ikinci politik neden ise, İtalyan Anayasası'nda yer alan ve bölgesel yönetimler

oluşturulması yönündeki işletilmeyen maddelerin işletilmeye başlanmasıdır. Tarım sektörü politikaları da bu çerçevede bölgesel yönetimlere devredilen ana politika alanlarından biri olduğundan İtalya merkezi yönetiminin 1975'te Direktiflerin uygulanmasına yönelik çıkardığı Kanunun 21 farklı bölgesel yönetim tarafından uygulamaya geçirilmesi süreci çok yavaş işlemiş ve hiçbir şekilde yeknesak bir uygulama sağlanamamıştır. 1970'lerin sonunda bütün bölgelerde bölgesel düzenlemeler çıkarılmışsa da sadece 3 bölgede uygulamaya geçirilebilmiştir. İlaveten, İtalya'ya veya Akdeniz bölgesine özel tasarlanmış önlemlerde bile yerel yönetimler bireysel projelerini çok geç sunmuşlardır (European Community Information Service (Washington, D.C.), 1965: 107).

Bunun yanında, İtalya'nın yapısal tedbirlerden yararlanamamasının teknik nedenlerinden ilki İtalyan devlet hazinesinin süregelen likidite eksikliği olup Avrupa Tarımsal Yönlendirme ve Garanti Fonu (EAGGF)⁷ tarafından çeşitli yapısal önlemler için sağlanan yardımlara gerekli ulusal karşılık fonlarının sağlanmasında zorluk yaşanmıştır. Diğer bir teknik zorluk da yardım için seçilme kriterlerini düzenleyen direktiflerde belirtilen şartların çok karmaşık olması nedeniyle faydalanmak isteyen çiftçilerce anlaşılamamasıdır (a.g.e., s. 108).

İlk uygulanmaya başlandığı günden bu yana çeşitli reformlara tabi tutulan OTP'nin tarımsal gelir desteği araçlarında yapılan en önemli değişikliklerden biri 2003 Fischler Reformu ile desteklerin üretimden bağımsız hale getirilerek (decoupling) tek ödeme planına (single payment scheme) geçilmesi olmuştur. Bu değişiklikle, işletmeleri destek ödemelerini maksimize etmek yerine kârlarını maksimize etmeye yönlendirilmesi ve hali hazırda etkin ve verimli olan çiftliklerin kâr getirmeyen işleri bırakmalarını veya

⁷ Bazı kaynaklarda Fransızca kısaltması olan FEOGA (Le Fonds Européen D'orientation et de Garantie Agricole) kullanılmaktadır.

kaynakların diğer sektörlere yeniden dağıtılarak toplam verimliliğin artırılması ve verimlilik kaybının azaltılması hedeflenmiştir (Ciliberti & Frascarelli, 2015: 262-263).

Bu yeni model çiftçilerin kendi üretim faaliyetlerini planlayabilmelerini, üretimde piyasada talebi fazla olan ürünleri seçebilmelerini ve hatalı kaynak dağılımından kaçınmalarını sağlamıştır. Bununla birlikte, zeytin gibi ağaçta yetişen ürünleri üreten İtalyan çiftçiler için bu değişiklikten faydalanmak mümkün olmamıştır. Çünkü 1951 yılında çıkarılan 144 sayılı (National Law no. 144, 14 February 1951) Kanuna göre birkaç istisna dışında ağaç sökülmesi yasaklanmış olduğundan bu ürünlerin üreticileri ürün değiştirme avantajından faydalanamamıştır (Roselli L. ve diğerleri, 2009: 4).

Öte yandan, OTP'nin 2013'ten sonra rekabet gücü ve nitelikli ürünü ön plana çıkarmasının İtalya'ya katkı sağladığı değerlendirilmektedir. Çünkü ürünlere katma değer sağlayan uygulamalardan biri olan coğrafi işaretleme ve geleneksel ürün adı⁸ uygulamasında gıda ürünlerinde İtalya AB'de ilk sırada yer almaktadır. Ayrıca, toplam kullanılan tarım alanı içerisinde organik tarım alanının payının en fazla olduğu dördüncü ülke Avusturya, Estonya ve İsveç'ten sonra İtalya olup, organik tarım alanlarının payı 2017 yılı itibarıyla % 14.9'dur (European Commission, 2019 (c)).

2021-2027 Dönemi OTP'de İtalya'nın tarım sektörüne ve kırsal alanlarına toplam 26.6 milyar Euro kaynak ayrılmış olup bunun 7.2 milyar Euro'su kırsal kalkınma için kalan 19.4 milyar Euro'luk kısmı da doğrudan ödemeler (17.6 milyar Euro) ve piyasa önlemleri (1.8 milyar Euro) için ayrılmıştır. AB finansmanının yanında

⁸ Coğrafi işaret, AB'de mahreç işareti (Protected Geographical Indication (PGI)) ve menşe adı (Protected Designation of Origin (PDO)) olarak ikiye ayrılmaktadır. Geleneksel ürün adı da AB'de Traditional Speciality Guaranteed (TSG) olarak geçmektedir. Her biri ayrıca tescil edilmekte ve oluşturulan veritabanında tutulmaktadır. Bkz. <http://ec.europa.eu/agriculture/quality/door/list.html?locale=en>, Erişim tarihi: 01.10.2024

ulusal bütçeden de kırsal kalkınmaya 8.5 milyar Euro, sektörel desteğe de 58.6 milyon Euro ayrılmıştır. İtalya'nın 2023-2027 dönemi OTP bütçesi Tablo 8'de sunulmuştur.

Tablo 8: İtalya 2023-2027 OTP bütçesi

	AB Bütçesi (€)	Ulusal Bütçe (€)	Toplam (€)
Doğrudan Ödemeler	17.607.504.607	n.a.	17.607.504.607
Sektörel Destek	3.199.799.225	58.646.374	3.258.445.559
Kırsal Kalkınma	7.260.148.043	8.487.329.628	15.747.477.671
Toplam	28.067.451.875	8.545.976.002	36.613.427.877

(European Commission, 2024 (a))

İtalya'da tarımsal destekler, küçük ve orta ölçekli çiftlikler lehine daha adil bir destekleme sistemi, iklimsel sıkıntılar ve doğal afetlere karşı risk yönetimi, şarap, meyve-sebze, zeytin yağı, arıcılık ve patates tedarik zincirinin geliştirilerek çiftçilerin rekabetçiliğinin artırılması, durum buğdayı, manda sütü ve endüstriyel domates gibi ulusal düzeyde sosyo ekonomik önemi olan ürünlere ayrıca kalite ve sürdürülebilirlik desteği verilmesi, sürdürülebilir tarım amacıyla GAEC⁹ uygulamaları, gübre ve pestisit kullanımının azaltılması, biyoçeşitliliği koruyan tarım teknikleri ve toprak koruma uygulamalarını kapsayan 35 adet eko-plan, organik tarım, genç çiftçilerin desteklenmesi ve sektöre kazandırılması, çiftliklerde emek sömürsüyle mücadele edilmesi için sosyal koşulluluk mekanizması, dijitalizasyon ve inovasyon alanlarında yoğunlaşmaktadır (European Commission, 2024 (a)). Desteklerin daha adil dağıtılması için İtalyan otoriteleri doğrudan ödemelerden en fazla yararlananların ödemelerini azaltarak

⁹ GAEC (Good agricultural and environmental conditions), sürdürülebilir tarımı sağlamak amacıyla AB tarafından konulan bir standartlar seti olup su yönetimi, toprak yapısı erozyonu, toprak organik maddesi vb. hususlarda yapılan uygulamalarla ilgilidir.

bunların ödeme miktarını diğer yararlanıcılara yapılan ödemelere yakınsamakta böylece daha eşitlenmiş bir ödeme sistemi amaçlanmaktadır.

İtalya, temel gelir desteği uygulamasında 2023'ten itibaren hektar başına alınabilecek desteğe 2.000 Euro üst sınır koymuş, bu uygulama ile desteklerin en çok ihtiyaç duyan kırsal ve marjinal alanlar ile dağlık arazilerdeki çiftçilere verilmesi amaçlanmıştır. Aynı zamanda gelir desteğinin %10'u, gönüllü ödemelerden olan Yeniden Dağıtım Ödemesi (The Redistributive Payment)'ne ayrılmıştır. Böylelikle küçük ve orta ölçekli çiftliklere, gelir desteğinin yanında belirlenen hektar sayısı kadar ekstra ödeme yapılarak destekler güçlendirilmiş ve daha adil hale getirilmiştir (European Commission, 2024 (a)).

İtalya'nın tarımsal desteklerde güney bölgelerinde üretilen sebze ve meyve, şarap, zeytinyağı, durum buğdayı gibi ürünlere yoğunlaşmasının, kuzey-güney bölgeleri arasındaki gelişmişlik farkını azaltmak ve ürün çeşitliliğini sağlayarak rekabetçiliği artırmak amacıyla uyguladığı bir politika olduğu değerlendirilmektedir. İtalya, tarımdaki yaşanan çiftçi jenerasyonunu genç çiftçi destekleriyle yenilemeye çalışmaktadır. Ayrıca, İtalya'da desteklerde iklim değişikliği ve doğal afetlere karşı risk yönetimi alanının ön plana çıkarılması tarımda sulama sorununun etkilerinin hafifletilmesine katkı sağlayacak, dijitalizasyon ve inovasyon alanındaki destekler ise tarımda dijitalleşme seviyesinin artmasını sağlayacaktır.

Makarna ve peynirleriyle ünlü olan İtalya'nın, bunların hammaddesi olan durum buğdayı ve manda sütüne sosyoekonomik öneminden dolayı kalite ve sürdürülebilirlik desteği vererek, bu ürünleri kendi tüketicileri için ulaşılabilir kılmayı ve dış ticareti açısından da bu ürünlerin üretiminin devamını sağlamayı hedeflediğini söylemek mümkündür. Organik tarım uygulamalarına önem veren İtalya'nın, 35 adet eko planla ve organik tarım destekleriyle bu yönünü güçlendirmeye devam ettiği

görülmektedir. Ayrıca, İtalya'nın tarım işletmelerinin çoğunun küçük ve parçalı olması nedeniyle küçük işletmeleri korumak adına desteklerin daha adil şekilde dağıtılmasına önem verdiği ve destekleme politikalarında tarımsal yapıları dikkate aldığı söylenebilir. Sonuç olarak İtalya'da, tarımsal desteklerin tarım sektörünün sorunlarına uygun olarak dizayn edildiği değerlendirilmektedir.

2.5. HOLLANDA'DA TARIMIN MEVCUT DURUMU VE TARIM POLİTİKASININ GELİŞİMİ

Hollanda Krallığının dört ülkesinden en büyüğü olan Batı Avrupa'daki Hollanda, 41.540 km² (4.1 milyon hektar) alana sahip olup bunun 19.000 km²'si (1.9 milyon hektar) tarım alanıdır. Tarım alanlarının %55'i ekilebilir arazidir. Yaklaşık 17 milyon nüfusa sahip Hollanda'da nüfusunun 100.000'i tamamen kırsal alanlarda yaşamaktadır. Hollanda, özellikle süt ve süt ürünleri, domuz eti, kesme çiçek, sebze ve meyve alt sektörlerinde yüksek düzeyde organize olmuş ve teknoloji yatırımı olan oldukça yoğun ve uzmanlaşmış tarım sektörüne sahip olup tarım politikasında da inovatif ve ihracat odaklı bir yaklaşım benimsemektedir (European Commission, 2016 (b): 1). Avrupa'nın işlem hacmi bakımından en büyük limanı olan Rotterdam Limanına sahip olan Hollanda ithal edilen tarımsal ürünlerin çoğunu doğrudan veya işleyerek ya da katma değerli faaliyetlere tabii tuttukten sonra yeniden ihraç (re-export) etmektedir (ITA, 2019).

2020 yılı verilerine göre, Hollanda'nın tarımsal ürün (temel ürün, işlenmemiş ve ikincil ürünler, işlenmiş) ihracatı 95.6 milyar Euro, ithalatı ise 67.1 milyar Euro olarak gerçekleşmiş olup Hollanda, değer bazında ABD'den sonra dünyadaki ikinci en büyük tarımsal ürün ihracatçısı ülke konumundadır. 95.6 milyar Euroluk yıllık ihracatın 68.3 milyarını Hollanda menşeli tarımsal ürünler, 27.3 milyarlık kısmını yeniden ihraç edilen yabancı menşeli tarımsal ürünler oluşturmaktadır. İhracatın % 54'ü başta Almanya olmak üzere komşu ülkeler olan Belçika, İngiltere ve Fransa'ya gitmektedir. Süs bitkileri, et,

hayvasal ürünler ve yumurta, sebze ve meyveler toplam ihracatın % 43'ünü oluşturan en önemli ihraç ürün kategorileridir. İngiltere'nin Brexit süreci ile AB'den ayrılması sonucu, Hollanda'nın AB-dışı ülkelerle dış ticaret açığı dış ticaret fazlasına dönüşmüştür (Jukema, Ramaekers, & Berkhout, 2021).

Tarım sektörü (ormancılık ve balıkçılık dâhil), Hollanda'nın 2021 yılında 856 milyar Euro olan gayri safi milli hasılasının % 1.55'ini oluşturmakta olup, sektörün toplam istihdamdaki payı 2020'de % 1.7'dir (The World Bank, 2023; European Commission, 2021 (c)). Ülkede 2021 yılı itibarıyla 52.107 tarım işletmesi bulunmaktadır (Netherlands Central Bureau for Statistics (CBS), 2023).

Ülkede tarım işletmelerinin ortalama büyüklüğü 32 hektardır. Çiftçi gelirleri diğer sektörlerden yaklaşık % 40 daha düşük olduğundan gelir desteği tarım politikasında önemli bir role sahiptir ve birçok çiftçi, özellikle küçük ölçektekiler, için OTP desteği gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır (European Commission, 2024 (b)).

Hollanda tarımının en güçlü yönlerinden birisi, üretici örgütleri üzerinden çiftçi örgütlenmesinin yoğun olmasıdır. Çiftçilerin üretici birliklerinde toplanması, ürünlerin pazarlanmasında ve yönetiminde, Ar-Ge faaliyetlerinin geliştirilmesinde önemli bir rol oynamasının yanında yönlendirme, bilgi paylaşımı ve tarımsal yayım faaliyetlerinde de kolaylık sağlamaktadır (European Commission, 2020 (b)).

Öte yandan, Ülkede tarımın en büyük sorunlarından biri, çiftliklerde sayıları 100 milyonu bulan sığır, domuz ve tavukların gübrelerinden kaynaklanan nitrojen emisyonunun AB ortalamasının üzerinde olmasıdır. Nitrojen kirliliğini azaltmak için devletin hayvan sayısını 2030'a kadar üçte biri oranında düşürmeye yönelik sıkı önlemleri, bazı çiftçilerin zorunlu olarak işini bırakmasına neden olabilecektir. Ülkenin çevre politikaları ile tarım kesiminin çıkarları çelişmiş, buna karşın çiftçiler 2023 Mart ayında yoğun protestolarla emisyon önlemlerine tepki göstermişler, hatta tarım kesimine

yakın Çiftçi - Vatandaş Hareketi Partisi (BoerBurgerBeweging- BBB) büyük bir siyasi başarı sağlayarak ülkedeki üçüncü büyük parti olmuştur (Euronews, 2023).

Bu gelişmeler sonrasında Hollanda, doğal koruma alanlarındaki hayvancılık faaliyetlerinden kaynaklı nitrojen emisyonunu azaltmak amacıyla sığır işletmelerinin faaliyetlerinin kalıcı olarak durdurulması için Avrupa Komisyonunun da onayıyla 2028'e kadar sürecek olan, 1.47 milyon Euro değerinde 'Ulusal Sığircılığı Durdurma Planı (LBV ve LBV+) adı altında iki yardım paketi açıklamıştır (European Commission, 2023 (b)). Bunun yanında, yine çevresel koruma amacıyla, seracılık faaliyeti yürüten işletmelerden mevcutta sektördeki ortalama karbondioksit emisyonuna göre alınan enerji vergisi, 2025 yılı itibarıyla bireysel emisyon oranlarına göre alınmaya başlanacaktır (Netherlands Enterprise Agency (RVO)).

Etkin bir tarım sistemine sahip olan Hollanda, tarımsal maliye politikasında yatırımları ve gayrimenkul transferini desteklemeye odaklanmıştır. Hollanda, Danimarka ve Belçika'yla benzer şekilde tarımı diğer ekonomik faaliyetlerle ya da sektörlerle bir tutmakta yani ona ayrıcalıklı bir sektör muamelesi yapmamaktadır (European Federation of Agricultural Consultancy, 2012: 5-9).

Hollanda, tarım politikasında tarımsal araştırma ve yayım konusunu ABD'de olduğu gibi çok ciddiye almakta olup ilk devlet tarım okulu 1876'da Wageningen' de açılmıştır (FAO, 2009: 20-28). Bugün hala Wageningen Üniversitesi ve Araştırma Merkezi adı altında faaliyet gösteren okul dünya çapındaki sıralamada tarım ve ormancılık alanında ilk sıradadır (Wageningen University & Research (a)).

Haas (2013:3), Hollanda'da tarihsel süreç içerisinde tarım politikasının ve devletin bundaki rolünün değişimini ulusal tarım politikalarının temelini atıldığı 19. yüzyılın başından itibaren altı ana bölüme ayırmıştır. Bunlar;

- Reformist Politika (1795-1815)

- Laissez Faire Politikası (1815-1886)
- Kolaylaştırma(Facilitating) Politikası (1886-1930)
- Kriz Politikası(1930-1945)
- Kalkınma Politikası (1945-1980'lerin ilk yarısı)
- Düzeltici(Corrective) Politika (1980'lerin ikinci yarısı- günümüz)

Hollanda'da devletin tarım sektörü için yürüttüğü ilk önemli ulusal politikalar 1800'lerde başlatılmış olup bu dönemde özellikle kıyı illerinde olan çiftçiler yüksek oranda uzmanlaşmış, ihracat odaklı ve rekabetçidir. 18. yüzyılın ikinci yarısında Hollanda'da, özellikle aydınlanma çağından esinlenen fizyokratların ve Hollandalı aristokrat toprak sahiplerinin etkisiyle tarım zenginliğin kaynağı olarak görülmeye başlanmış, devletin ticaret odaklı politikalarının katma değeri düşük olan tahıl, canlı hayvan gibi ürünlerin ithalatını kolaylaştırmasıyla kıyı eyaletlerindeki çiftçiler katma değeri daha yüksek olan ürünlerde erken dönemde uzmanlaşabilmişlerdir. Aynı zamanda, devlet tarımı aktif olarak desteklememiş tam tersine yüksek vergilendirme yapmış ve ihracat vergisi koymuştur (Haas, 2013: 7-19).

19. yüzyılın ikinci yarısında yeni dünyadan ve Rusya'dan Avrupa'ya akan ucuz tahıla karşı diğer ülkeler kendi tahıl üreticilerini korumaya çalışırken, tam tersine Danimarka ile birlikte Hollanda tahıl üretimini azaltarak ucuz ithal tahılın hayvancılıkta yem olarak kullanılması yönünde politika gütmüş ve bunun sonucunda üretilen tereyağı, peynir ve et ürünleri gibi katma değerli ürünlerden daha fazla gelir elde etmiştir (FAO, 2009: 6).

Hollanda'da 19. yüzyıldaki laissez faire politikası tarım politikalarına olan ilgiyi azaltmış ve devlet ancak bu yüzyılın sonuna doğru tekrar tarım sektörüne odaklanmıştır. Bu dönemde tarım kesiminde örgütlenme düzeyi ve devletin idari ve ekonomik kapasitesi artmış olmakla birlikte, liberal politikalar sonucunda ciddi rekabet sorunları ve bireysel çiftçilerin kârlılığının azalmasından kaynaklı kırsal yoksulluk tehlikesi ortaya çıkmıştır.

Daha sonra devlet bu sorunlarla başa çıkmak için, bilgi altyapısının oluşturulması, gübre ve kredi kullanımının teşviki gibi bir dizi girdi politikası başlatmıştır. Aynı zamanda devlet, ihracatın öneminin bilincinde olarak ve laissez-faire ideallerine bağlı kalarak piyasa ve fiyatlandırma politikalarını uygulamaya koymaktan kaçınmıştır. Bu dönem politikaları genel anlamda olumlu sonuç vermiş ve bahçe bitkileri ve hayvancılıkta katma değerli ürünlere yönelimi ve verimliliği artırmıştır. 1930'lar ise tarımsal kalkınma ve politika açısından sektöre yönelik bir kırılma noktası olmuştur. Bu dönemde piyasaların doygunluğa ulaşması ve azalan ihracat fırsatlarının tarımdaki marjları düşürmesiyle sektörün çökme riski ortaya çıkınca devlet laissez faire politikasını terk ederek tarımsal piyasalara ve fiyatlara müdahale etmiş, varlıklarını küçük işletmelerin geliştiği önceki dönemde hüküm süren koşullara borçlu olan çok sayıda küçük çiftçiyi desteklemek için girdi politikasına ağırlık vermiştir. Bu süreçte, devletin sektördeki yönlendirici rolü güçlenmiştir. II. Dünya Savaşı sonrası şartlar normale döndüğünde de devlet piyasadan elini çekmeyerek sektörle yakın ilişkisini sürdürmüş ve ölçek büyütme, arazi toplulaştırması ve işgücünün dışarıya akışı gibi politikalarla yeniden yapılandırma sürecini yönetmiştir (Haas, 2013: 8-9).

1930'daki büyük kriz ve II. Dünya Savaşı ve sonrasındaki gıda kıtlıklarından sonra Avrupa'daki devletler tarım sektörüne yoğun bir biçimde müdahale ederken Hollanda'nın bu dönemdeki politikası da savaştan sonra ulusal ekonominin canlandırılması, sanayi üretiminin ve sermaye yatırımlarının artırılması olmuştur. Satın alım gücünün artırılması için gıda ve diğer temel ürünlerin fiyatları suni olarak düşürülmüş, tarımsal işgücünün verimi makine kullanımının ve yapay gübreler ve ilaçlar kullanılarak ürün veriminin artırılması sonucu yükselmiş ve böylece tarımsal üretimde artış sağlanmıştır. Arazi toplulaştırma politikaları da gıda üretiminin artırılmasında önemli bir unsur olarak değerlendirilerek tarımdaki yapısal politikaların önemli bir parçası haline getirilmiştir (Van der Noort (1987)'den aktaran; Heide, Silvis, & Heijman,

2011: 24). Ancak, daha sonra da değinileceği üzere Hollanda'nın verimlilik odaklı bu politikalarının ülke için kıt bir kaynak olan tarım topraklarını ve diğer doğal kaynakları olumsuz etkilediği hususu 1970'lerde kamuoyunda dile getirilmeye başlanmış, 1980'lerde süregelen devlet-tarım sektörü işbirliği çevresel kaygıların artmasıyla farklı bir boyuta evrilmiştir (Heide, Silvis, & Heijman, 2011).

1970'lerde rekabetçi baskılar Hollanda tarım sektörünü üretkenlik artışına zorlarken ekolojik sorunlar, sesini daha fazla duyuran tüketiciler ve hükümetin bütçe harcamaları üzerindeki baskı tarımsal kalkınmayı ve devletin bundaki rolünü zora sokmuştur. Bunun yanında, daha önceki yıllarda devlet politikası ile inşa edilen geleneksel tarım sektörü kaybolmuş, çiftçi sayısı önemli ölçüde azalırken kalan çiftçiler de öncekine göre daha çeşitli ilgi alanlarına sahip, yetenekli tarımsal girişimciler haline gelmiş, tarım sektöründe büyük kurumsal oyuncuların gücü de artmıştır. Piyasada toplu ürünler yerine çeşitli ürünlere talebin artmasıyla ülkenin tarımında ürün çeşitlendirmesi ve yenilikçilik daha önemli hale gelmiştir. Bu zor kriz ve geçiş döneminin ardından ise son yıllarda Hollanda'da devletin farklı bir rol üstlendiği yeni bir devlet-tarım sektörü ilişkisi gelişmektedir. Devlet artık öncelikli olarak tarım sektörünün ekonomik potansiyelinin geliştirilmesine kendini adanmak yerine bir yandan sektörün ürettiği olumsuz dışsallıkları azaltmaya yönelik politikalar gütmekte diğer yandan da özel taraflar arasında yenilikçiliğin ve işbirliğinin teşvik edilmesine odaklanmaktadır (Haas, 2013: 9). Hollanda'nın 2023-2027 dönemi OTP bütçesi Tablo 9'da özetlenmiştir.

Tablo 9: Hollanda 2023-2027 OTP bütçesi

	AB Bütçesi (€)	Ulusal Bütçe (€)	Toplam (€)
Doğrudan Ödemeler	2.977.971.465	n.a.	2.977.971.465
Sektörel Destek	633.350.860	1.350.860	634.701.720
Kırsal Kalkınma	1.082.970.984	414.381.162	1.497.352.146
Toplam	4.494.293.309	415.732.022	5.110.025.331

(European Commission, 2024 (b))

Hollanda'daki tarımsal desteklerde, sürdürülebilirlik, gıda güvenliği, su kaynaklarına pestisit ve gübre emisyonunu azaltmayı amaçlayan dijitalizasyon yatırımları, arazinin restore edilmesi ve geliştirilmesine yönelik yatırımlar, çiftlik üretiminin niş bir pazara adapte edilmesine yönelik yatırımlar, çiftlik modernizasyon yatırımları, üretici örgütleri üzerinden sebze ve meyve sektörü ile aracılığın desteklenmesi, hayvan refahının artırılması ve antimikrobiyal kullanımının azaltılması, iklimsel risklere karşı sigorta, biyoçeşitlilik açısından önemli alanların korunması, toprağın korunması için bitki besini ve pestisit kullanımını azaltan tarımsal uygulamalar, genç çiftçi destekleri kapsamında tarımsal faaliyete başlamanın ve çiftlik alımının finansal yükünün azaltılması, bilgi ve inovasyonun artırılması ön plandadır (European Commission, 2024 (b)).

Sonuç olarak, Hollanda'da hayvancılık üzerine ihtisaslaşmış olan tarım sektörünün faaliyetlerinin, AB'nin çevre ve sürdürülebilirlik hedefleriyle çeliştiği ve bu durumun çözümlenmesi için devletin tarım ve çevre arasında bir tercih yapmak zorunda kaldığı görülmektedir. Devlet, çevrenin korunmasını tercih ederek tarım aleyhine bir tercih yapmış, ancak bu tercihin tarım sektörü üzerindeki olumsuz etkisini azaltmak için de bir yardım paketi devreye almıştır. Hollanda'nın çevrenin korunması konusundaki politika tercihi, tarımsal desteklerin yoğunlaştığı alanlarda da ağırlıklı olarak kendini göstermektedir. Hollanda'nın yüzölçümü olarak küçük bir ülke olduğu ve tarım

alanlarının da ülkenin toplam alanının yaklaşık %50'sini oluşturduğu dikkate alındığında doğal kaynakların sınırlı olması ve sürdürülebilirlik nedeniyle devletin çevresel hedefleri öncelikli tutması mantıklıdır.

Öte yandan, Hollanda'da devletin tarım aleyhine verdiği kararın sonuçlarının politik alanda tezahür ettiği ve yeni güçlü bir siyasi partinin doğduğu görülmektedir. İlerleyen bölümde değinileceği üzere, Türkiye'de toprak mahsulleri vergisinin tarım kesiminde yarattığı hoşnutsuzluğun 1950'lerde seçim sonuçlarına yansması gibi Hollanda'da da benzer şekilde tarım siyasi hayatı şekillendirmiştir. Bu durumun tarım sektörünün siyasi popülizme açık bir alan olduğunu gösterdiği değerlendirilmektedir. Hollanda'da tarım sektöründe üretici örgütlenmesinin yüksek olmasının tarım politikası için avantaj yarattığı, öte yandan devletin tarım aleyhindeki kararlarına verilen tepkiyi ise artırdığı değerlendirilmektedir.

2.6. FRANSA'DA TARIMIN MEVCUT DURUMU VE TARIM POLİTİKASININ GELİŞİMİ

2022 yılında yaklaşık 68.14 milyon nüfusa sahip olan Fransa'nın gayri safi yurtiçi hasılası (cari fiyatlarla) 2.2 trilyon Eurodur ve nüfusunun % 28 'i kırsal alanlarda yaşamaktadır. Aynı yılda toplam istihdamın % 2.2'si tarım sektöründedir. 2016 yılı verilerine göre ülkede 456.520 tarım işletmesi bulunmaktadır (European Commission, 2021 (d); Statista, 2024 (a)). 2020'de tarım sektörünün gayri safi yurtiçi hasılasındaki payı ise % 1.6'dır (Statista, 2024 (b)).

Fransa 547.557 km² (Yaklaşık 55 milyon hektar) alana sahip olup bunun % 52'si (28 milyon hektarı) tarım arazisi, yaklaşık 18 milyon hektarı (% 32.8'i) ekilebilir arazidir (The World Bank, 2021).

72.9 milyar Euro ile Ülkenin tarımsal üretim değeri, AB içerisinde en yüksekler arasındadır. Tarımda en yüksek üretim değeri olan sektörler, %13.2 ile şarap, 13.1 ile

süt, %13 ile hububat ve %9.9 ile büyükbaş hayvan üretimidir. Tarım sektörü tarihsel olarak örgütlü olup AB tarafından tanınan üretici örgütü sayısı (724 adet) en yüksek olan üye ülkedir. Süt üretiminin %80'i ve sebze ve meyve üretiminin %50'si üretici örgütlerince yapılmaktadır (European Commission, 2024 (c)).

Ülkenin tarım sektöründe, çoğu Avrupa ülkesinde olduğu gibi tarım işletmelerinin sayısı azalırken büyüklükleri artmaktadır. Bu dönüşüm, 1960'larda önce ulusal düzeyde sonra Avrupa düzeyinde oluşturulan modern tarım politikası ile başlamıştır (Assemblée Permanente des Chambres d'agriculture, s. 1). Fransa tarımında en önemli sorunlardan birisi yaşlanan çiftçi nüfusedir. Her beş çiftçiden sadece birinin kırk yaşın altında olduğu Fransa'da, buna bağlı olarak aktif çiftçi sayısı azalmaktadır (Barbière, 2019). Fransa'da bu sorunun tarihsel olarak önceki dönemlerde de var olduğu Hobson'ın 1924 yılında yayımlanan çalışmasından anlaşılmaktadır. Hobson, Fransa'nın kırsal bölgelerindeki çiftliklerde orta yaşlı ve genç erkek nüfusun farkedilebilir oranda az ve kadın çalışan sayısının da erkeklere nispeten fazla olmasının dikkat çektiğini belirtmiştir (Hobson, 1924: 236, 237).

Ülke tarımında diğer önemli bir sorun ise yabancı alıcıların ortaklıklar üzerinden tarım arazilerini çok fazla satın alması nedeniyle genç çiftçilerin araziye erişimde sorun yaşamasıdır (Trompiz & Pannetier, 2018).

Fransa'da tarım işletmelerinin sayısının azalmasına ve sektörün ekonomi içindeki payının düşmesine rağmen çiftçi örgütlenmesi hala güçlü olup ekonomik ideoloji ve politik gelenek açısından tarım politikası önemli bir yer tutmaktadır. Nitekim geçmişte, 1986'dan 1993'e kadar süren tarımsal ticarete liberalizasyonun sağlanması amacıyla yürütülen GATT Uruguay Turu Müzakereleri'nde Fransa'nın itirazlarının süreçte gecikmelere neden olması, OTP'nin en büyük savunucularından olan ve burada baskın bir rol oynayan Fransa'nın uzun süre OTP'de yapılacak reform girişimlerine direnmesi tarım alanındaki politikalarda hassasiyetini göstermektedir. Bu hassasiyetin

ülkedeki tarım politikasına hâkim olan politik gelenek ve geçmişte uygulanan korumacı politikalar, tarımsal baskı gruplarının gücü, tarım sektörünün kamuoyu nezdinde idealize edilmesi gibi çeşitli sosyoekonomik nedenleri bulunmaktadır (Lueschen, 1995: 447-448).

19. yüzyılın sonlarına doğru ortaya çıkan tarım krizi sırasında Fransa, çoğu kara Avrupası ülkeleri gibi üreticilerini denizaşırı ülkelere, özellikle de Kuzey Amerika'dan, gelen ürünlerin rekabetine karşı korumayı tercih etmiş ve uluslararası ticarete katılım, sadece iç arzı talebi karşılamayan et, tahıllar, şarap gibi ürünlerin ve sanayide kullanılan girdilerin ithalatı ile sınırlı kalmıştır (Delorme, 1991: 13).

Fransa'da tarımsal büyüme, güçlü bir lobiye sahip olan Fransız tahıl üreticilerinin tepkileri sonucu Kuzey Amerika'dan gelen ucuz tahıla karşı dönemin başbakanı Jules Meline'in öncülüğünde 1892'de yeni vergilerin konulmasıyla başlamıştır. Bu koruma önlemleri, Fransa tarımında üretimi ve ihracatı artırmak için modernizasyon yapılmasına ortam hazırlamış ancak 1945'te Fransa tarımı toplam işgücünün % 36'sını istihdam etmesine rağmen 1950'lere kadar düşük verimlilik nedeniyle gelişmemiştir. Tarımsal üretimde canlanma ve artış, II. Dünya Savaşı'ndan sonra gıda talebinin artması ve yapısal değişim ve modern teknoloji için teşviklerin oluşturulmasından sonra başlamıştır (Lueschen, 1995: 456).

Tarımdaki ılımlı korumacılık, II. Dünya Savaşı'na kadar sürdürülmüştür. Her ne kadar bu politika üretim sisteminin modernizasyonunu geciktirdiği konusunda eleştirilse de 1930'daki büyük buhran döneminde tarım sektörünün piyasaya sınırlı katılımı olması avantaj sağlamıştır. 1936'da Fransa'da sol partilerden oluşan halk cephesi (*Front populaire*) koalisyonu döneminde, Türkiye'deki Toprak Mahsulleri Ofisine benzer bir yapı olan Buğday Ofisi (Office de Blé)'na yetki verilmesi, devletin dış ticaretteki monopol rolüyle fiyatlara doğrudan müdahalesinin ilk örneği olmuştur. Savaşın yol açtığı yıkımın bir sonucu olarak bu politika değişmiş, 1945'ten itibaren ise Fransa tarım sektörü

sanayileşmeye dayalı ekonomik sistemin gereklerine adapte olmak durumunda kalmıştır. Jules Meline'den bu yana tarımda sürdürülen tutucu korumacılık politikası, bu dönemde iç politikada üretimin ve verimliliğin artırılması dış politikada ise Avrupa tarım pazarının oluşturulması ve uluslararası ticaretin organize edilmesiyle bağlantılı modern korumacılığa doğru evrilmiştir (Delorme, 1991: 13).

II. Dünya Savaşı'ndan sonra uygulanmaya başlanan Modernizasyon ve Ekipman Planları ile savaş öncesinde tarım ürünlerinde net ithalatçı olan Fransa net ihracatçı konumuna geçmiştir. Aslında bu Planlar, Fransız ekonomisinin 1944 Bretton Woods sisteminde öngörülen uluslararası açık ekonomiye katılımını sağlamak için gerekli altyapı çalışmasıdır (a.g.e., s. 14).

İlk Modernizasyon ve Ekipman Planı Fransız iktisatçı Jean Monnet tarafından hazırlanan Monnet Planı'dır. Plan ekonomik kalkınma ve yeniden inşa amacıyla Savaştan hemen sonra başlatılmış ve 1953'e kadar sürmüştür. Savaştan önce tarım ürünlerinde net ithalatçı olan Fransa, 1953'te buğdayda net ihracatçı konumuna geçmiştir. Yatırım ve inşaya odaklanan İkinci Modernizasyon Planı 1954-1957 yılları arasında uygulanmış, 1952 yılına kıyasla 1955'te toplam tarımsal üretimde %20 artış sağlanmıştır. Bununla birlikte, 1956 yılında yaşanan olumsuz hava koşullarının buğday üretimini ve 1957 yılında şarap ve meyve üretimini etkilemesi toplam tarımsal üretim endeksinde 1955 seviyesinin korunmasını engellemiştir. 1957-1961 yılları arasında uygulanmaya başlanan ve dış ticaret fazlası verilen sektörleri teşvike odaklanan Üçüncü Planda ise ikinci plandan farklı olarak hayvancılık ve yem bitkileri üretimine yoğunlaşmıştır. Fransa, bu dönemde ürün bazında denizaşırı ülkelerin pazarında Fransız ürünlerine olan talep değişimlerini yakından takip etmiş, aynı zamanda AET ülkeleri içinde de uzun vadeli anlaşmalarla ticaretin kademeli olarak artırılması politikası gütmüştür. Fransa'nın Üçüncü Planda koyduğu ihracat hedeflerini tutturması bazı ürünlerde ABD'ye rakip olması anlamına

geldiğinden ABD'deki tarım kesiminde tedirginlik yaratmış ve Planın uygulanması ABD tarafından yakından takip edilmiştir (Day, 1959: 11).

Fransız tarım sektöründe devrim niteliğindeki en önemli gelişme ise, 1960-1962 yılları arasında Yönlendirme Kanunlarının (Lois d'orientation agricole) çıkarılması olmuştur. Yönlendirme Kanunları, az sayıda daha büyük işletme ve daha az çiftçi ile daha iyi üretim yapabilmek için devlet müdahalesini öngörmüştür. Kırsal nüfusun azalmasının endüstriyel genişleme ve tarımsal etkinliği artıracak değerlendirilerek, bu Kanunlar ile kırsaldan çıkışı yönetmek, tarımda yoğunlaşma ve uzmanlaşmayı sağlamak için gerekli önlemler oluşturulmuştur (Lueschen, 1995: 456).

II. Dünya Savaşı'ndan sonra Fransa'da tarım sektörü, tarımsal nüfusu korumak ve çiftçilerin yaşam standardını artırmak (Fr. vocation rurale) ile çiftlikleri modernize etmek ve tarımsal nüfusu azaltmak (Fr. vocation exportatrice) şeklinde birbiriyle çelişen iki politika tarafından yönlendirilmiştir. 1960'larda inançları, milli değerleri ve demokrasiyi koruma, ulusu besleme anlamında tarımsal nüfusun gerekli olduğu görüşü benimsenerek, fakir ve aşırı kalabalık küçük çiftlikler bir erdem sayılarak tarım idealize edilmiştir. Bu sebeple tarımın korunması gerektiğine inanılmıştır. 1970'lerde ise tarım ekonominin anti-kapitalist bir sektörü olarak görülmüştür. Bu dönemde modernizasyonun küçük çiftlikleri yok edeceği ve kapitalist sistemin üreticiyi üretim araçlarının kölesi haline getireceği düşüncesiyle tarım sektöründeki köylü işçiler ve çiftçiler sosyalist bir tarım sektörü arayışına girmişlerdir. Bu düşünce ile çiftlikler kooperatif gruplarına dönüşmeye başlamış, bu politika 1981'de yönetime geçen François Mitterrand başkanlığındaki sosyalist hükümet döneminde popüler hale gelmiştir. Ancak ülkenin kuzeybatı bölgelerinde yoğunlaşan üretime dayalı verimlilik odaklı politika ile daha fazla çiftçi olması gerektiğini savunan köylü tipi tarım politikası arasındaki ikilem 1980'lerde daha da artmıştır. Sosyalist hükümet döneminde, ihracat tarımda ana hedeflerden biri olmaya devam etmiş, tarım politikası ise politik ve sosyal alandan teknik ve ekonomik

alana kaydırılmıştır. Bu sayede, daha yüksek verimlilik ve teknik ilerleme sağlanmıştır (Lueschen, 1995: 455- 456).

AB'nin kurucularından olan Fransa'nın tarım politikaları, ortak tarım politikasının gereklilikleri doğrultusunda bir çok değişim geçirmiştir. OTP'de birbirini ardına yapılan reformlar, Fransız ve AB kırsal sektörlerinin yararlandığı destekleri ve ekonomilerinin buna verdiği tepkiyi etkilemiştir. Başlangıcından bu yana, OTP, aralarında Avrupa'da gıda güvenliğinin sağlanması ve çiftlik gelirlerinin desteklenmesinin de bulunduğu çok spesifik hedefleri olan emtia odaklı bir programdan, çok çeşitli hedefleri olan bir destek mekanizmaları sistemine dönüşmüştür. Politikadaki değişikliklere ek olarak, AB üyeliği de ardı ardına gelen genişlemelerle dramatik biçimde değişmiş, dolayısıyla AB'de tarımın yeri de değişmiştir (Jomini P. ve diğerleri, 2009: 2).

Fransa tarımında OTP'nin ilk yıllarından 1990'lara kadar, rutin olarak yapılan müdahale fiyatı belirleme görüşmeleri (price setting negotiations) tarımsal lobi gruplarının ulusal ve AB düzeyinde aktif olmasına neden olmuştur. Sağ kanat gruplarının örgütlenmesi olan FNSEA (The Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles) ve onun kardeş organizasyonu olan CNJA (Centre National des Jeunes Agriculteurs) tarafından, topluluğun fiyat politikası, ürün grupları ve birbirine rakip kalkınma modelleri arasındaki, özellikle tahıl üreticileri ve canlı hayvan üreticileri arasında, çatışmaları frenlemek için kullanılmış, Fransız politikacılar ve bürokratlar da döneme damgasını vuran çiftçi protestolarını müzakerelerde pazarlık aracı olarak kullanmışlardır. Ancak, 1984'teki süt kotaları ile OTP'nin yarattığı üretim ve bütçe dengesizliklerini önlemek amacıyla doğrudan fiyat desteğinde ve üretimde miktarsal sınırlamalara gidilmesi, arkasından 1988'de İspanya ve Portekiz'in de birliğe katılmasıyla yaşanan genişleme sonrasında bütçe disiplini getirilmesi, 1992 McSharry Reformu ile başta tahıllar olmak üzere bir çok üründe yapılan fiyat kesintileri ve nihayetinde Gündem2000 ile geleneksel destek fonlarında yapılan kesintilerin kırsal kalkınma

altındaki yapısal fonlara kaydırılması, Fransa’da üretici grupları arasındaki çatışmaları derinleştirmiştir. Bu dönemde sağ kanattaki çiftçi örgütleri tarafından desteklenen sokak gösterileri zirve noktasına ulaşmış ve bu sebeplerle tarımda liberalleşmenin temelini atıldığı GATT Uruguay Turu müzakerelerinde gecikmeler yaşanmıştır. Sağ kanattaki çiftçi gruplarının kendi içinde çatışması, sol kanattaki çiftçi gruplarının daha görünür hale gelmesine ve lobi çalışmalarına olanak sağlasa da bunlar hegemonyalarını sağ kanattakiler kadar uzun süre koruyamamıştır (Roederer-Rynning, 2002).

Fransa’da FNSEA’nın büyük tahıl üreticilerinden oluşması ve muhafazakâr partinin desteğini alması 1990’lardaki AB reformlarının uygulanmasını geciktirmiştir. Şöyle ki; FNSEA, reformlarla fiyat desteklerinin azaltılarak üretim alanından bağımsız hale gelmesine ve küçük çiftçilerin ayrıcalıklı olarak desteklenmesine karşı çıkarken Hollanda, İngiltere gibi liberal ülkeler ise AB’nin üretim ve ihracat desteklerinin uluslararası adil ticareti bozduğunu ve eski-sosyalist ülkelerin AB’de yer almasından dolayı tarım bütçesinin artışının kaygı yarattığını belirterek reformu desteklemişlerdir. Liberal ülkelerin de desteğiyle MacSharry Reformu ve Gündem2000 reformu yapılabilmektedir. Bu doğrultuda Fransa’da tarımı sadece bir ekonomik faaliyet olarak değil sosyal ve çevresel yanı olan çok boyutlu bir faaliyet olarak tanımlayan, büyük şirketlerin yanında küçük aile çiftliklerinin de kırsalın canlanmasına ve sürdürülebilir kalkınmaya katkıları dolayısıyla tarım faaliyeti yürütmesini destekleyen yönlendirme kanunları çıkarılmıştır (Takezawa, 2019, s. 10-12).

OTP’nin zaman içinde daha çevreci hale gelmesi Fransa dahil diğer üye ülkeleri tarım sektöründe daha doğa dostu ve adil uygulamalara yöneltmiştir. Fransa 2017’de Büyük Yatırım Planı (Grand Plan d’Investissement-GPI) adı altında, iç kaynaklarından fonlanan kamunun gelecekteki ekonomik önceliklerine uygun daha somut, dönüşümcü ve ileriye dönük kamu yatırımlarını artırmak amacıyla bir girişim başlatmıştır. GPI kapsamında tarım da öncelikli sektörlerden biri sayılmış ve üretimde inovasyonu

sağlamak için 5 milyar Euro fon tarım, balıkçılık, tarımsal gıda ve kerestecilik sektörlerine, 7 milyar Euro da ekolojik geçişi sağlamak için yenilenebilir enerji kaynaklarına ayrılmıştır. Bunun yanında, 2018’de GPI kapsamındaki girişimleri görüşmek üzere devlet tarafından organize edilen Gıda Genel Kurulundan (Etats Generaux de l’Alimentacion) yeni bir Tarım Kanunu teklifi çıkmış ve Kanun 2018’de kabul edilmiştir. Yeni Tarım Kanununun üç stratejik eksen; Fransa’nın gıda egemenliği, çevreye saygı duyan sağlıklı gıda tercihlerinin teşvik edilmesi ve sürdürülebilir ve kaliteli gıdaya erişimdeki eşitsizliklerin azaltılması olmuştur (Batini, 2019: 22). Gıda egemenliğine ilişkin düzenlemenin temel amacı ise tarımın iklim değişikliğine uyumunu ve çiftçi neslinin yenilenmesini teşvik edecek şekilde gıda ve biyokütle üretiminin garantiye alınmasıdır (Struna, 2024).

Fransa’nın 2023-2027 dönemi OTP bütçesi Tablo 10’da yer almaktadır.

Tablo 10 : Fransa 2023-2027 OTP bütçesi

	AB Bütçesi (€)	Ulusal Bütçe (€)	Toplam (€)
Doğrudan Ödemeler	34.123.160.685	n/a	34.123.160.685
Sektörel Destek	1.386.166.870	25.176.248	1.411.343.118
Kırsal Kalkınma	10.039.187.350	4.255.606.773	14.294.794.123
Toplam	45.548.514.905	4.280.783.021	49.829.297.926

(European Commission, 2024 (c))

Fransa’da tarımsal desteklerde; organik tarım, genç çiftçilerin desteklenmesi, protein bitkileri (örneğin;baklagiller) yetiştirilmesi, doğal kısıtlı alanların desteklenmesi, sebze ve meyve, arıcılık, şarap, zeytinyağı ve pirinç gibi zorluk yaşayan sektörlerle ilave destekler, gelir desteklerinin kademeli olarak uyumlulaştırılması, küçük ve orta ölçekli çiftçilere yeniden dağıtım desteklerinin artırılması hususları ön plandadır. (European Commission, 2024 (c))

Sonuç olarak, Fransa’da da Hollanda’yla benzer şekilde tarım politikasını çevresel kaygıların şekillendirdiği anlaşılmaktadır. Gıda egemenliği kavramının Fransa Tarım Kanunu’na girmesi bu durumu göstermektedir. Bunun yanında, Fransa’da tarihsel süreçte tarımsal işletme sayısı azalırken büyüklükleri artmaktadır. Ancak, küçük ve orta ölçekli çiftliklere verilen desteklerin artırılmasından hareketle küçük çiftliklerin korunduğu köylü tipi tarım politikasının da kısmen devam ettiği söylenebilir. İtalya ile benzer şekilde, Fransa genç çiftçi destekleri ile yaşanan çiftçi jenerasyonunu yenilemeyi amaçlamaktadır.

2.7. POLONYA’DA TARIMIN MEVCUT DURUMU VE TARIM POLİTİKASININ GELİŞİMİ

Eski sosyalist ülkelerden biri olan ve uzun bir süre SSCB’nın egemenliğinde kalan Polonya, Rusya’daki 1917 Ekim Devrimi’nden sonra bağımsızlığını kazanmış, Avrupa haritasında yerini alması ise ancak II. Dünya Savaşı’ndan sonra ABD ve İngiltere tarafından tanınmasıyla mümkün olmuştur. 1990’lara kadar komünist rejimle yönetilen ülke, 1990’daki seçimlerle demokratik rejime geçmiştir (Korkuć, 2019). Polonya, AB tarihinin en kapsamlı genişlemesinin yaşandığı 2004 yılında diğer dokuz ülke (Çekya, Macaristan, Slovakya, Slovenya, Litvanya, Letonya, Estonya, Malta ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi) ile birlikte AB’ye katılmıştır (T.C. Dışişleri Bakanlığı - Avrupa Birliği Başkanlığı, 2024).

2020 yılında yaklaşık 38 milyon nüfusa sahip Polonya’da nüfusun % 35.7’si kırsal alanlarda yaşamaktadır. Ülkenin gayrisafi yurt içi hasılası 523 milyar Euro olup tarımın bundaki payı % 2.7’dir. Tarımın toplam istihdamdaki payı ise % 9.4’tür. 2016 yılı verilerine göre ülkede, 1.410.700 tarım işletmesi mevcuttur (European Commission, 2021 (d)). 313.931 kilometrekare (Yaklaşık 32 milyon hektar) yüzölçüme sahip ülkenin % 59’ u (18 milyon hektar) tarım alanıdır (Główny Urząd Statystyczny (GUS), 2023).

Polonya tarımındaki ana sektörler ve üretilen ürünler şunlardır: hayvansal ürünler, hububat, domuz, kümes hayvanları, patates, elma, havuç, soğan, lahana, şeker pancarı ve tütündür. Son yıllarda fiyatının yüksek olması nedeniyle kolza bitkisinin de ekimi artmaktadır. Polonya’da tarımda istihdam oranı AB ortalamasının üç katı üzerindedir. Ülkedeki çiftçilerin % 20’sinin kırk yaşın altında olduğu Polonya, Avusturya ile birlikte Avrupa’da genç çiftçi oranının en yüksek olduğu ülkedir ve çiftçi neslinin yenilenme oranı AB ortalamasının 8 kat üzerindedir. Polonya tarımının en karakteristik özelliklerinden biri, 5 hektarın altında alana sahip küçük çiftliklerin toplam içinde ağırlıklı olmasıdır. Büyük alana sahip çiftlikler ülkenin kuzey ve kuzey batısında bulunurken, küçük çiftlikler güneyde yoğunlaşmaktadır (Konciewicz-Baran & Świtek, 2021).

I. Dünya Savaşı’ndan sonra ortaya çıkan Polonya Cumhuriyeti, sınırları içerisinde kültürel olarak farklı bölgeleri toplamıştır. Bağımsızlığından önce bazı bölgeleri diğer devletlerce yönetilmiş ve sonrasında geri Polonya’ya geçmiş bazıları da diğer devletlerin bölgeleri iken Polonya’ya dahil edilmiş, dolayısıyla buralarda yabancı yönetimlerin olması kültürel heterojenliği artırmıştır. Bu sosyal yapı tarım sektörünü de etkilemiştir. Büyük tarım arazilerinin olduğu batı bölgeler ile endüstriyel olarak gelişmiş Silezya voyvodalığı genellikle Almanlar’ın veya Polonyalılar’ın elindedir. Buralarda geniş arazi işletmeleri Almanlar’ın elinde iken Polonyalılar’ın arazileri nispeten küçüktür. Buradaki Polonyalılar genellikle madenci veya sanayi işçisi olduğundan tarım sektöründe kısmen çalışmaktadırlar ve küçük tarım işletmeleri onlara ucuz gıda şeklinde ek gelir sağlamıştır. Orta, güney ve doğu bölgeleri ise daha az gelişmiş olup I. Dünya Savaşı ve sonrasındaki Polonya-Rusya savaşından ağır hasarlar almıştır. En kötü durumdaki bölgeler ise Avusturya-Macaristan İmparatorluğundan gelen güney bölgeleri olup buralarda endüstriyel gelişmenin ve dış göç imkanının olmaması ve beraberinde gelen

nüfus patlaması Polonya köylülerini arazilerini aşırı şekilde bölmeye zorlamıştır (Krzyzaridak, 1971: 2-7).

Bütün bu şartların sonucunda, 1920'lerdeki Ülkenin Bolşeviklerce istilası sonrası iktidardaki köylü partisinin de desteğiyle toprak reformu büyük arazi sahipleri karşı çıkmalarına rağmen devletin öncülüğünde ve teşvikleriyle yapılmıştır. Toprak reformu ülkedeki yeni sermaye oluşumunu artırsa da sadece zengin köylüler arazisine yatırım yapmış, küçük köylüler ve arazi işçileri ise artan gelirleri ile ailesini geçindirmek ve çocuklarına daha iyi eğitim vermek için kullanmışlardır. Bunun sonucunda, reel sermaye oluşumu artmamış ancak beşeri sermaye artmış, öte yandan hızlı bir sanayileşme gerekli hale gelmiştir. 1939'da hükümet, aşırı nüfuslu çiftliklerin olduğu orta ve güney bölgelerde sanayileşme adımları atsa da II. Dünya Savaşı'ndaki Alman işgali nedeniyle girişimler durmuştur (Krzyzaridak, 1971: 11).

II. Dünya Savaşı ve sonrasındaki geçiş döneminde ise Almanya'nın çöküşü Polonyayı kurtarsa da SSCB'nin kontrolüne girmesiyle Ülkede 1990'lara kadar sürecek olan komünist rejim idaresi başlamıştır. Komünist rejim ülke içinde destek toplamak için tarımda kendi toprak reformunu yapmış ancak bunun sonucunda var olan çiftliklerin genişletilmesi amacı başarılı olamamış, daha fazla yeni çiftlik yaratılmış ve varlığını bağımsız olarak sürdürebilecek köylü çiftliklerinin yaratılması fırsatı da kaçırılmıştır. 1950'lerde ise köylü muhalefetinin rejim tarafından ezilmesiyle Polonya tarımı devlet zoruyla kollektifleşme (Kooperatifleşme) sürecine ve planlı döneme girmiştir. Devlet, arazi vergisi gibi vergilerle çiftlik geliri dağılımını etkileyerek ve kollektiflere katılmayan çiftçilere karşı yasal ayrımcılıklar yaparak çiftçileri kollektiflere katılmaya mecbur bırakmıştır. Bu dönemde bireysel çiftliklerin üretim alanına göre artan oranlı şekilde, bir çeşit ayni vergi olarak, ürünlerinin bir kısmını devletin belirlediği düşük fiyattan devlete satması zorunlu kılınmıştır. Ancak, nihayetinde kooperatifleşme hareketi başarılı olamamıştır (Krzyzaridak, 1971: 15-29).

1959’larda kooperatifleşmeye ilişkin sert önlemler yumuşatılmış ve Tarımsal Kalkınma Fonu kurulmuşsa da 1970’lere kadar tarım sektöründe durgunluk hakim olmuştur. Tarımdaki stagnasyon sanayi sektörüne de yansımış, dolayısıyla hükümet arz tarafını yönetemeyince şehirlerde tüketici fiyatları artırılarak talep kısılmaya çalışılmış, sonucunda ise isyanlar patlak vermiş ve hükümet devrilmiştir (a.g.e.).

1990’lı yıllarda AB’ye katılmadan önce Polonya’da yaklaşık 2 milyon çiftlik bulunmaktadır. 2000’li yıllara gelindiğinde çiftlik sayısı 1.4 milyon düzeyine düşse de çiftliklerin çok küçük ve parçalı olması Polonya tarımında geçmişten beri devam eden bir zayıflıktır. Bu durum, hem çiftçilerin gelirlerinin düşük kalmasına hem de çiftliklerin etkinliğini arttıracak sermaye yatırımlarının yapılamamasına ve küçük miktartlı üretimden dolayı, özellikle süt üretiminde, kalite ve etkinliğin sürdürülememesine neden olmaktadır. Bunun yanında, kırsal alanlardaki dağınık yerleşim ve yapım işlerinin finansmanı için fon eksikliği nedeniyle çiftliklerin teknik altyapıya erişiminde problemler yaşanmaktadır (Ministry of Agriculture and Rural Development of Poland, s. 53).

2004 yılında AB’ye katılımıyla Polonya tarımında piyasa ekonomisine geçiş dönemi yaşanmıştır. Polonya, 2004-2013 yıllarında OTP’nin en büyük yararlanıcılarından biri olmuştur, 2013-2020 yılları arasında ise en fazla AB desteği alan ülkeler arasındadır. AB ile Polonya arasında gümrük tarifeleri ve diğer ticaret engellerinin kaldırılmasıyla Polonya kendi iç pazarından en az 10 kat daha büyük bir pazar olan AB pazarına ihracat yapma fırsatı yakalmıştır. Bu dönemde Polonya’nın özellikle et ve süt ürünleri ihracatı artmış, üreticiler de üyelik öncesi döneme göre 4 kat fazla doğrudan ödeme almıştır. Öte yandan, Avrupa Komisyonu eski üye ülkelerle yeni üye ülkelerin aynı oranda desteklenmesinin üyeler arasında bir anlaşmazlık yaratacağı endişesiyle 2006’ya kadar Polonya’nın desteklerinin % 25, % 30 ve % 35 oranlarında dağıtılması ve 2013 yılına kadar da kademeli olarak artırılarak tam kotaya erişilmesini kararlaştırmış ve Polonya’ya kendi iç kaynaklarından, % 30’u geçmemek şartıyla doğrudan destekleri %

65'e kadar tamamlama hakkı vermiştir. Bu sayede eski üye ülkeler AB genişlemesinin maliyetlerinden tasarruf etmişlerdir. Bunun yanında, AB Polonya'da desteklerin dağıtılmasında, diğer ülkelerde uygulanan karmaşık standart sistem yerine basitleştirilmiş sistem uygulamıştır (Kundera, 2013: 37-38).

Basitleştirilmiş sistemde, bütün tarımsal arazi çeşitleri doğrudan desteklerden faydalanmaktadır. Bu uygulama, Polonya'nın tarımdaki idari maliyetlerini düşürmesini sağlarken verimsiz topraklardaki etkin olmayan çiftliklere aşırı destek verilmesine neden olarak bir dezavantaj yaratmıştır. Polonya'ya uygulanan bu destek sistemi ayrıca, çiftliklerin belirli ürünlerde uzmanlaşmasını sağlamadığı ve modernizasyonu teşvik etmediği yönünde eleştirilmiştir. Bunun yanında, desteklerdeki basitleştirilmiş sistem nedeniyle Polonya'nın ekilebilir arazisinin %70'ni kapsayan buğday üretimine eski üye ülkelerdeki gibi ilave destek verilmemesi buğday üreticilerinin durumunu kötüleştirmiştir. Diğer yandan, AB'nin üreticilere verdiği fiyat destekleri, Polonyalı çiftçileri daha fazla tarım arazisi almaya teşvik etmiş, ülkedeki arazi fiyatları ise talep nedeniyle artmıştır. Bu sayede Polonya Tarımsal Gayrimenkul Kurumu ise elindeki arazileri yüksek fiyatlardan satmış ve AB üyeliği sonrası kullanılmayan arazilerin oranı hızla düşmüştür. Sonuç olarak, geçiş sürecinde OTP kapsamında eski üyeler ile yeni üyelerde iki farklı tarım politikası uygulanmış, Polonya tarımının AB'ye tam entegrasyonu ise 2013'ten sonra olmuştur (Kundera, 2013: 38-39).

Tablo 11'de Polonya'nın 2023-2027 OTP bütçesi yer almakta olup, Polonya'nın aldığı destek toplamının, aynı dönem için 28 milyar Euro alan İtalya'ya yaklaştığı, 45 milyar Euro alan Fransa'nın destek bütçesinin ise yarısına tekabül ettiği görülmektedir.

Tablo 11: Polonya 2023-2027 OTP bütçesi

	AB Bütçesi (€)	Ulusal Bütçe (€)	Toplam (€)
Doğrudan Ödemeler	17.326.739.610	n/a	17.326.739.610
Sektörel Destek	71.752.284	25.124.840	96.877.124
Kırsal Kalkınma	4.700.585.847	3.067.167.462	7.767.753.309
Toplam	22.099.077.741	3.092.292.302	25.191.307.043

(European Commission, 2023(c))

Polonya’da tarım sektörüne verilen desteklerde, zorluk yaşayan tarımsal sektörlerde (hayvancılık, protein bitkileri, şeker pancarı, nişasta patatesi, domates, çilek, şerbetçiotu, keten, lif kenevir) üretimin sürdürülmesi, büyük ve küçük çiftlikler arasındaki gelir uçurumunun azaltılması, çiftliklerin piyasaya yöneliminin ve rekabetçiliğinin artırılması, organik tarım alanlarının artırılması, toprak koruma ve sürdürülebilir üretim yöntemlerinin yaygınlaştırılması, kırsal alanlarda teknik altyapının iyileştirilmesi ve temel hizmetlere erişimin ve girişimciliğin artırılması hususları öne çıkmaktadır (European Commission, 2023(c)).

Sonuç olarak, Polonya tarım sektöründe çok küçük işletmelerin olması zayıflık olarak kabul edilmekte, küçük ve büyük işletmeler arasındaki gelir uçurumunun azaltılması ve küçük işletmelerin pazara yönelmeleri için destekler verilmektedir. Desteklerin içeriğinden, Polonya’nın dağınık ve küçük tarım işletmelerinin piyasaya entegre edilmesi yönünde çabaların olduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, Polonya’ya verilen AB destekleri miktarı İtalya’ya çok yakın, Fransa’nın ise yaklaşık yarısı kadardır. Polonya tarım sektörünün, AB desteklerinin fazla olması, çiftçi nüfusunun dinamik ve genç olması ve AB üyeliği dolayısıyla Avrupa pazarında etkin olması gibi nedenlerle büyüme potansiyeline sahip olduğu değerlendirilmektedir.

2.8. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE TARIMIN MEVCUT DURUMU VE TARIM POLİTİKASININ GELİŞİMİ

2020 yılı itibarıyla ABD'nin nüfusu 332 milyon olup, nüfusun %20'si kırsal alanda yaşamaktadır (U.S. Census Bureau, 2022). Tarım sektörünün, ülkenin 23,3 trilyon dolar gayrisafi yurtiçi hasılasındaki payı %1, istihdamdaki payı % 1.5'tir. Tarımsal gıdaların ihracattaki payı %12'dir. ABD, 9 milyon kilometrekare (900 milyon hektar) kara alanına sahip olup bunun % 44'ü (400 milyon hektarı) tarım alanıdır (OECD, 2023 (c)) . USDA'nın 2022 yılı verilerine göre, ülkede toplam 1.994.421 çiftlik bulunmaktadır (Whitt, Lacy, & Lim, 2023: 4).

2022 yılında ABD'de nakit gelirleri açısından en fazla tarımsal üretim yapan ilk on eyalet (azalan sırayla); Kaliforniya, Iowa, Nebraska, Teksas, Illinois, Minnesota, Kansas, Indiana, Kuzey Karolina ve Wisconsin olmuştur. Aynı yılda yine nakit gelirleri açısından en fazla gelir sağlayan ilk on ürün (azalan sırayla); mısır, sığır/buzağı, soya fasulyesi, süt ürünleri/süt, piliç, domuz, çeşitli ürünler, tavuk yumurtası, buğday ve samandır. Tarım sektörü için ihracat ülke açısından çok önemli olup, ülkenin tarımsal üretiminin değerinin %20' sinden fazlası ihraç edilmektedir. Son yıllarda, değer bakımından önde gelen tarımsal ihracat ürünleri soya fasulyesi, mısır ve buğday gibi toptan satılan emtialar olmuştur. ABD'nin yüksek değerli en büyük ihraç ürünleri arasında yem, sığır eti ve dana eti (Taze veya dondurulmuş) ve domuz eti yer almaktadır (USDA, Economic Research Service, 2024).

Son yıllarda, kişisel tasarrufların azalması ve hanehalkı borcunun hızla artması nedeniyle tarımın temel itici gücü olan tüketici harcamalarının düşmesi, ABD tarımının karşı karşıya kaldığı olumsuzluklardan birisidir. Bunun yanında, Amerikan Merkez Bankası (FED)'nin faiz oranlarını üst üste artırması da çiftçiler için bir zorluk yaratmakta olup artan faiz oranları çiftçileri finansal stratejilerini yeniden ayarlamaya, vadeli

kredilerden ziyade tasarruflara ve bütçe sıkılaştırmaya yönlendirmektedir. Ayrıca, “Farm Bill” olarak adlandırılan ve beş yılda bir çıkarılan, desteklerin yer aldığı Tarım Kanunu en son 2018’de çıkarılmış ve Kanunun süresi 30 Eylül 2023’de dolmuştur. Yeni Kanun, beslenme ve koruma programlarına yapılacak desteklerle ilgili Kongre’deki tartışmalar nedeniyle gecikmiş ve yeni kanunun çıkarılmasında süre kazanmak için mevcut kanunun süresi 2024 yılı Eylül ayı sonuna kadar uzatılmıştır. Bu durumda çiftçiler açısından destek bütçeleriyle ilgili belirsizlik yaratmaktadır (AgAmerica Lending LLC, 2024).

ABD’de ulusal tarım politikası, kamuoyunda “Farm Bill” olarak adlandırılan ve her beş yılda bir değiştirilen torba yasa ile düzenlenmektedir. 1933’ten bu yana on sekiz Tarım Kanunu (Farm Bill) çıkarılmış olup, en sonuncusu 2018’de çıkarılan Tarımsal Gelişme Kanunu (Agricultural Improvement Act)’dur (OECD, 2023 (c)).

ABD’de tarımsal destek politikasının geçmişi genelde 1920’lerde, “New Deal” olarak bilinen, Franklin Roosevelt’in ekonomik iyileşme ve sosyal reformu teşvik için tasarladığı programa dayandırılrsa da 18. yüzyıla kadar gitmektedir. Bu ilk politikalar, tarımın ekonomik ve sosyal bir girişim olarak veya ekonomik güç ve ticaretin temeli olduğuna inanılan 18. yüzyıl inançları ile göçmenlerin ekonomik ve sosyal güvenliği arazi mülkiyeti ve tarım vasıtasıyla güvence altına alma amaçlarının etkileşiminden doğmuştur. 20. yüzyıla kadar devam eden kamu arazisi bağışları ve satışları, hem büyük ölçekli plantasyonlar ve çiftlikler hem de daha küçük ölçekli bağımsız çiftçilerin kapsamlı yerleşimini teşvik ederek tarımsal kalkınmayı desteklemiştir. Bu dönemde eski tarım arazilerinin verimsizleşmesi ve batıdaki yeni yerleşimcilerin alışılmadık tarımsal zorluklarla karşı karşıya kalması tarımsal bilime yönelik kamu yatırımlarını artırmıştır. ABD Tarım Bakanlığı (USDA) 1862’de kurularak, tarımsal bilgi ve yenilikçiliğin yayılması için devletin arazi hibeli üniversite sisteminin tarımsal araştırmalarına katılan bilimsel araştırma bürolarına ev sahipliği yapmıştır (Glauber & Effland, 2016: 2).

20. yüzyılın başında endüstriyel gelişmenin neden olduğu dengesizlikler, 1920’de ABD’de tarım ekonomisinin çöküşünü beraberinde getirir de, çiftçilerin I. Dünya Savaşı’nda hükümete verdiği destekten dolayı tarımda devlet yardımlarının siyasilerin de desteğiyle genişlemesine zemin hazırlamıştır. 1920 öncesinde tarımsal üretimde yaşanan ve 1930’larda da devam eden hızlı artış, arz fazlasından kaynaklı kronik fiyat baskılarına neden olmuştur. ABD tarımsal destek politikası da bu dönemde, diğer ülkelerin aksine gıda kıtlığını değil fazla üretimi ele alma ihtiyacından doğmuş ve çiftliklerin satın alma gücünü yeniden tesis etmeye ve arz kontrolüne odaklanmış, fiyat baskısı olan buğday, mısır, domuz, pamuk, pirinç ve tütün gibi ürünlerde ekim alanını daraltan çiftçilere destek ödemesi yapılmıştır (Glauber & Effland, 2016: 3). Bu sebeplerle ilk Tarım Kanunu 1933’te çıkarılmış, bu program kapsamında destek ödemeleri üretim dışı bırakılan alan üzerinden kira şeklinde yapılmış, program ödemelerini karşılamak için belirlenen mallara bir işleme vergisi (processing tax) konulmuştur (Owens, 1987: 40-41).

Çiftçilerin tarım arazisi satın alması ve geliştirmesi için ihtiyacı olan uzun vadeli ve o yıllarda yaşanan kuraklık nedeniyle kredi ödemelerinde zorlandıklarından, esnek geri ödeme imkanı sunan kredilerin sağlanması için, Başkan Roosevelt tarafından 1933’te çeşitli tarım kredi ajansları Tarım Kredi İdaresi (Farm Credit Administration) altında tek çatıda toplanmış, Acil Çiftlik İpoteği Yasası ve Tarım Kredi Yasası çıkarılmıştır. Acil Çiftlik İpoteği Yasası ile, emlak dışı banka kredilerini yeniden finanse etmek için, federal hükümet garantisinde olan tahvillerle desteklenen, 2 milyar dolar toplama yetkisi alınmış, mevcut ve yeni kredilerde emlak bankası kredi oranları düşürülerek geri ödeme planları uzatılmıştır. Bütün bu tedbirler, II. Dünya Savaşı sonrası ürün arzının daha da artarak fiyatların aşırı düşmesine ve birçok çiftçinin iflas etmesine neden olmuştur. 1933’te olağanüstü durum için çıkarılan Tarım Kanunu 1940, 1950 ve 1960’larda güncellenerek arazilerin tarımsal kullanım dışında çıkarılması önlem olarak getirilmişse de işe yaramamış, 1960’larda ihracatın artması arzı dönemsel olarak azaltmıştır. 1970’lere

gelindiğinde, ulusların beslenme standardını artırmak amacıyla tahıllara talebinin artması fiyatı artırmış, ABD'nin elindeki tahıl stoklarını küresel piyasalarda nakde çevirmesine olanak sağlamıştır. Ancak, 1980'lerde çoğu ülkenin artan fiyatlar nedeniyle kendi ihtiyacından fazla tahıl ve gıda üretmesiyle tarımsal ticaret hacmi daralmış, bundan dolayı ülkelerin döviz gelirleri azalmış, ABD'nin ticaret hacmi de bu düşüşten en büyük payı almıştır (Owens, 1987: 41-43).

ABD'deki tarım politikası reformları, ticaretin ve üretimin dengesini daha az bozucu destek yöntemlerine doğru evrilmesiyle karakterize edilmektedir. Önceleri vergi mükelleflerince finanse edilen üretim destekleri, ekim alanı sınırlamaları üzerinden arz yönetimi ve ürün depolama programları uygulanırken 1985 Gıda Güvenliği Kanunu ile doğrudan ödemeler lehine fiyat destekleri azaltılmış, daha fazla ekim esnekliği getirilmiş ve ABD tarım ürünlerinin ihracatına önem verilerek çiftçilerin pazara yönelimi arttırılmıştır. Nihayetinde, 2014 Tarım Kanunu ile bu doğrudan ve konjonktür karşıtı ödemeler sonlandırılmış, ancak referans fiyatlara veya gelir ölçütlerine dayalı ödemeleri tetikleyen programlarla, tarihsel üretime dayalı doğrudan gelir desteği devam ettirilmiştir. Ayrıca, süt ürünleri fiyat destek programı da sona erdirilerek bunun yerine prim bazlı süt-yem marjı koruma programı (Dairy margin coverage program) getirilmiştir. En son 2018'de çıkarılan Tarım Kanunu ile bu programlara yalnızca küçük değişiklikler yapılarak devam edilmektedir. ABD'de en son yapılan politika değişiklikleriyle, 2020 ve 2021'deki doğal afetlerden kaynaklanan kayıpları telafi etmek için Acil Yardım Programı (ERP) 2022'de uygulanmış, Acil Hayvancılık Yardım Programı (ELRP) kapsamında, 2021'de yem maliyetlerindeki artışlar nedeniyle çiftçilere ek erken yardım ödemeleri sağlanmıştır. Ayrıca, 2022'de başlatılan İklim Dostu Emtialar için Ortaklıklar Girişimi kapsamında, üreticilerin iklim dostu üretim uygulamalarını yürütmelerine, sera gazı (GHG) azaltım faydalarını doğrulamalarına ve iklim dostu emtialar için pazarlarını

genişletmelerine yardımcı olmak amacıyla 141 pilot projeye 3,1 milyar ABD doları destek sağlanmıştır (OECD, 2023 (c)).

Sonuç olarak, ABD'nin tarım politikasında doğal afetler nedeniyle oluşan zararların ve maliyet artışı nedeniyle oluşan gelir kayıplarının telafi edilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca, iklim değişikliği ile mücadele kapsamında destekler verilmesi de ABD tarım politikasının öncelikli alanları arasına alınmıştır.

2.9. TÜRKİYE'DE TARIMIN MEVCUT DURUMU VE TARIM POLİTİKASININ GELİşİMİ

Türkiye'nin 2022 yılında 15 trilyon TL'ye ulaşan gayri safi yurtiçi hasılasında tarım sektörünün payı % 6,5'tir (TİİK, 2023 (a)). 85 milyon nüfuslu ülkede, nüfusun %17,3' kırsal alanlarda yaşamaktadır (TİİK, 2023 (b)). Tarımın istihdamdaki payı %15,8 'dir (TİİK, 2023 (c)). Türkiye'nin 78 milyon hektar olan yzlmnn yaklaşık olarak üçte birini (% 30) teşkil eden 24 milyon hektar alan, ekilebilir tarım arazisidir (DSİ, 2023). En son 2001 yılında yapılan tarım sayımına göre, Türkiye'de toplam 3.076.649 tarım işletmesi bulunmakta olup bunların 3.069.535'i yani % 99'u hanehalkıdır (TİİK, 2007).

Türkiye'de 2022 yılında tarım alanlarının yaklaşık % 70'inin tahıl ve yem bitkilerine ayrılmış, nadasa bırakılan araziler ise toplam içerisinde % 3 oranında olmuştur. İç Anadolu, Güneydoğu Anadolu ve Doğu Anadolu Bölgelerinde ağırlıklı olarak tahıl ekimi yapılırken, özellikle Ege ve Akdeniz bölgelerinde meyve ve sebze ekimi yoğundur. Hububat, pamuk, mısır gibi ürünlerin işletme başına ekim alanlarının düşük olması, yüksek kapasiteli makine kullanımını engellediğinden hala hasat ve harman makine grubunun kullanımı ve yaygınlaşması sınırlı kalmakta ve hasatta insan gücüne ihtiyaç duyulmaktadır. Meyve ve sebze üretiminde ise ekimde makine kullanımı yaygınlaşsa bile toplama ve hasatta insan gücüne ihtiyaç duyulduğundan gerek ifti, gerekse mevsimlik

işçi olarak tarımsal nüfus hacmini korumaktadır (Türkiye Bankalar Birliği, Haziran 2023: 13-14).

Türkiye’de toplam alanın ortalama % 79’u tahıl, kuru baklagiller, yağlı tohumlar, yumru kökler ve tekstil bitkilerine ayrılırken bu alanlarda üretimin ortalama %52’si gerçekleştirilmiştir. Kimyasal gübre kullanım oranı dünya ortalamasının 2 katından fazla olup, COVID – 19 ve Ukrayna – Rusya geriliminin etkileriyle artan doğalgaz fiyatları gübre fiyatlarına da yansımış, Türkiye’de alan başına düşen gübre kullanımının daha yüksek olması nedeniyle çiftçiler gübre fiyatlarındaki artıştan ortalamada daha fazla etkilenmiştir. Türkiye’de girdi fiyatlarının ürün satış fiyatlarından daha fazla artması nedeniyle birim başı kârlılık düşmektedir. Tarımın finansmanında, artan girdi fiyatları ve yükselen üretici fiyat endeksine paralel olarak işletme sermayesine ihtiyacın artması, 2022 yılında tarım sektöründeki kısa vadeli kredilerin toplamdaki ağırlığını arttırmıştır. Öte yandan, Ziraat Bankası’na tarıma dayalı finansman modelleri uygulanarak ödeme planlarının daha uygun hale getirilmesi, tarım sektöründe takipteki kredilerin hem tutarsal olarak hem de oransal olarak azalmasını sağlamıştır. (Türkiye Bankalar Birliği, 2023: 15-17-25)

Tarım sektöründe verilen desteklerin stratejik planlaması, Tarım ve Orman Bakanlığınca 2017’de başlatılan Havza Bazlı Destekleme Modeli’ne göre yapılmaktadır. Bu kapsamda, arz açığı olan, stratejik öneme haiz 21 üründe (buğday, arpa, çavdar, çeltik, dane mısır, tritikale, yulaf, mercimek, nohut, kuru fasulye, pamuk, soya, yağlık ayçiçeği, kanola, aspir, çay, fındık, zeytin-zeytinyağı, patates, soğan (kuru) ve yem bitkileri) mazot-gübre, sertifikalı tohumluk kullanım, fark ödemesi, yem bitkileri, fındık alan bazlı gelir destekleme uygulamaları yürütülmektedir. Model ile Türkiye’de 941 tarım havzası belirlenmiş, bitkisel üretimde çeşitli stratejik öneme sahip ve üretim açısından önem taşıyan 21 stratejik ürün için ürün deseni haritası oluşturulmuştur (T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı).

2023 ve 2024 yıllarında Türkiye’de tarıma ayrılan destek bütçesi Tablo 12’de yer almaktadır. Destekleme politikasında, 2024 yılında kırsal kalkınma desteğindeki büyük artış dikkat çekmektedir. 2023 yılına göre toplam kırsal kalkınma desteği bütçesi 30 kat arttırılarak 265 milyon TL iken 8 Milyar TL’ye ulaşmıştır. Öte yandan, 2024’te tarımsal Ar-Ge alanındaki destek bütçesi 2023’e göre oldukça azaltılmış, 6 milyar TL seviyesinden 682 milyon TL’ye düşürülmüştür. Su ürünleri üretimindeki desteklerde de yine önceki yıla nazaran azalma söz konusudur. Önceki yıla göre 2024 yılında bitkisel üretim destekleri yaklaşık %50 oranında ve hayvancılık destekleri ise % 35 düzeyinde artmıştır.

Tablo 12: Türkiye 2023-2024 Tarımsal Destek Bütçesi

Destekleme konusu	Bütçe 2023 (TL)	Bütçe 2024 (TL)
Bitkisel üretim	42.855.818.000	63.493.617.000
Hayvansal üretim	14.882.563.600	19.056.800.000
Kırsal kalkınma	265.569.400	8.050.000.000
Su ürünleri	429.511.000	271.500.000
Tarımsal Ar-Ge	4.935.872.000	682.083.000
Toplam	63.369.334.000	91.554.000.000

(T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı, 2024: 129)

Türkiye’de tarım sektörü tarihsel süreçte önemli değişiklikler geçirmiştir. Osmanlı Devleti döneminde, nüfusun % 80’i tarım ekonomisine bağlı olup vergi gelirlerinin çoğu da tarımdan sağlanmıştır. Devletin milli gelirinin yaklaşık yarısını oluşturan tarım sektörü, Osmanlı Devletinin son dönemlerindeki savaşlar nedeniyle zor bir dönemden geçmiştir. Bu dönemden kalan tarım mirası ise yeni kurulan Türkiye Cumhuriyetine intikal etmiş, Cumhuriyet döneminde de tarım ekonomideki yerini ve önemini kormuştur. 1920’lerin ortalarında tarımın toplam üretim ya da gayri safi milli hasıla içindeki payı yaklaşık % 48 olmuştur. Cumhuriyetin kurulmasıyla yapılan ilk

düzenlemelerden en önemlisi tarım sektöründe bir yük olan aşarın kaldırılmasıdır (Aytekin, 2009: 10).

Bunun yanında, 1926 yılında Medeni Kanunun kabulü ile miri arazi sisteminin kaldırılarak, çiftçilerin toprak mülkiyeti hakkının resmen gerçekleştirilmesi de önemli bir gelişme olmuştur. 1929 yılında başlayan büyük buhran nedeniyle buğday fiyatlarının aşırı düşmesi, hükümetin zor durumda kalan çiftçileri korumak için, 1932’de Buğday Koruma Kanunu çıkarması ve önceleri Ziraat Bankasına sonra 1938’de TMO’ya buğday satın alma yetkisi vermesiyle sonuçlanmıştır. 1940’larda ise II. Dünya Savaşı şartlarında tarımsal ürünlerin fiyatlarındaki artış narh (Tavan fiyat) sistemi ile düşürülmeye çalışılmıştır. Çiftçi Topraklandırma Kanunu da 1945 yılında çıkarılmış, bu kapsamda vakıf, özel idare ve belediyelere ait araziler ve 5 bin dönümü geçen özel mülk arazileri kullanılarak topraksız çiftçilerin topraklandırılması amaçlanmış, hazine arazileri dağıtılmış ancak yan tedbirler alınamadığından başarılı olmamıştır. Yine bu yıllarda, toplam üretimin %13’ü alınarak ilk taban fiyat uygulaması tütünde yapılmıştır (Yavuz, 2000: 9-11).

Türkiye’de Demokrat Partinin iktidar olduğu, ekonomide plansız dönem olarak bilinen 1950-1959 yılları arasındaki dönemde, tarım sektörü ABD’den gelen Marshall yardımlarının da etkisiyle hızlı bir gelişme göstermiştir. Tarımdaki traktör sayısı artarken buna bağlı işlenen alanların genişlemiş, tarımsal krediler artmış, iklim koşulları iyi gitmiş ve bunların sonucunda tarımsal üretim artmıştır. Bununla birlikte, karayollarına bağlı ulaşım olanaklarının genişlemesi, Kore savaşı nedeni ile tarımsal ürün fiyatlarının yükselmesi gibi konjoktürel gelişmeler ve ürün destekleme fiyatlarının yüksek tutulması, tarımsal vergilerin düşürülmesi gibi tarım politikalarının izlenmesi tarıma yeni bir güç kazandırmıştır (Dernek, 2006: 4-5). 1960’tan itibaren ise planlı ekonomi dönemine geçilmiştir.

Boratav (2004: 200-202)'a göre, tarım yapısı üzerindeki sınıf mücadelelerinin ana yansıma alanı tarımdaki devlet politikalarıdır. Devlet tarımda iki tür politika gütmektedir. Birincisi, tarımın modernleşme gereksiniminin küçük üreticiliğın kendi bünyesindeki ve kapitalist sistemin gerçekleştirdiğı mekanizmalarla karşılanamaması halinde devlet politikalarıyla bu boşluk doldurulmaya çalışılmakta, sermaye karşısında köylü tarımının bu özelliğinin korunarak kredi politikaları, girdi sübvansiyonları gibi yollarla tarım kesimi modern ve üretken bir kesime dönüştürölmeye çalışılmaktadır. İkincisi, kapitalist birikim süreçlerinin ve piyasa ilişkilerinin sistemin varlığını tehdit edecek sonuçlar doğurması durumunda devlet destekleme alımları, kredi ve satış kooperatifleri gibi araçlar vasıtasıyla eşitsiz değışimin sonuçlarını dengelemeye çalışmakta, iç ticaret hadlerini dengeleyici politikalar izlemektedir.

Türkiye'deki tarım politikalarını uygulama çerçevesine bakarak üç döneme ayırmak mümkündür. 1980 öncesi ithal ikame rejiminin yürütöldüğü kapalı ekonomi dönemi, tarımsal korumayla birlikte ticarete liberalleşmeye doğru kademeli reformların yapıldığı 1980-2010 dönemi ve en sonunda 2010'dan günümüze kadar uzanan, biraz tarımsal korumayla birlikte açık piyasa ekonomisi dönemidir (OECD, 2023 (c)).

2000 yılından sonra, Türkiye IMF ve Dünya Bankasından makro-ekonomik istikrar yardımı almanın koşulu olarak, 2001-2008 yılların arasında uygulanacak olan Tarım Reformu Uygulama Projesi (ARIP) ile yapısal reform sürecine başlamıştır. ARIP ile Türk tarım politikası AB'nin Ortak Tarım Politikası ile daha yakın uyum sağlamaya yöneltölmüştür. 2001'den sonraki reformlar, devletin tarım-gıda ürünlerinin fiyatlarını belirleme, pazarlama ve ticaretindeki rolünü azaltmış, KİT'ler ve üretici kooperatiflerini bağımsızlaştırılarak piyasa koşullarına daha açık hale getirmiştir. Tarımda yapısal uyum, arazinin alternatif üretime dönüştürölmesine yönelik yardım veya arazi toplulaştırması ve geçiş desteğı ve kırsal kalkınma yardımı yoluyla teşvik edilmiştir. Bu dönemde aynı zamanda, üretim ve girdi sübvansiyonlarından doğrudan gelir desteğı ödemelerine geçiş

yaşanmıştır, ancak tarımsal gıda ürünlerine yönelik yüksek gümrük koruması devam etmiştir (OECD, 2023 (c)) .

1980 sonrası dönemde Türkiye’de devletin tarım sektöründeki rolünün azaldığı, tarımsal Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT)’ nin özelleştirilmesi uygulamalarından da anlaşılmaktadır. Türkiye’de tarım sektöründeki KİT’lerin çoğu, Cumhuriyetin ilk yıllarında o günkü şartlar gereği devlet eliyle kurulmuş ve işletilmiştir. Bu dönemde KİT’ler; kooperatiflerin gelişmemiş olması, girişimci ve birikim noksanlığı nedeniyle sermaye birikiminin oluşamaması, savaş şartları nedeniyle piyasaya müdahale etmek istenilmesi gibi sebeplerle oluşturulmuştur. Ancak, 1980 sonrasında tarımda liberalleşme adımlarının atılmasıyla tarımsal KİT’lerde planlı bir özelleştirme uygulanmıştır.

Bu dönemde, ARIP kapsamında; tarımda yönetsel yapıların tümüyle yeniden örgütlenmesi, devlet müdahalelerinin tümüyle ortadan kaldırılması, tarımdaki KİT’lerin özelleştirilmesi, kooperatiflerin Dünya Bankası’nın yönlendirilmesi doğrultusunda yeniden düzenlenmesi gibi politikalar yürütülmüştür. Tarımdaki KİT’lerin özelleştirilmesi de, 1985 yılında Dünya Bankası himayesinde hazırlanarak 1986’da 3291 sayılı Kanunla yürürlüğe konulan Özelleştirme Master Planı’nda belirlenen önceliklere göre uygulanmıştır. ARIP, girdi üretim ve dağıtımı, hayvan yetiştiriciliği, et, balık ve kümes hayvanları üretim, dağıtım ve tarım ürünleri pazarlaması alanlarında faaliyet gösteren Et Balık Kurumu, Süt Endüstrisi Kurumu (SEK), Yem Sanayii Türk A.Ş. (YEMSAN), Türkiye Zirai Donatım Kurumu (TZDK), TEKEK gibi birçok KİT’in özelleştirilmesini hızlandırmıştır. (Aydın, 2018:243)

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın 2023 Kamu İşletmeleri Raporu’na göre, tarım sektöründe halen faaliyetini sürdüren KİT’ler Tablo 13’te yer almaktadır.

Tablo 13: Türkiye’de Faaliyetini Sürdüren Tarımsal KİT’ler

Kuruluş Adı	Türü/ Kamu Payı	İlgili Kuruluşlar	İlgili Kuruluşların Statüsü ve Kuruluş Payı
Toprak Mahsulleri Ofisi (TMO)	İktisadi Devlet Teşekkülü / %100	1. TMO-TOBB Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk San. ve Tic. A.Ş 2. Türkiye Ürün İhtisas Borsası A.Ş	Yurtiçi İştirak - %50 Yurtiçi İştirak - % 15
Et ve Süt Kurumu Genel Müdürlüğü (ESK)	İktisadi Devlet Teşekkülü / %100	-	-
Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü (ÇAYKUR)	İktisadi Devlet Teşekkülü / %100	1. Çay – San Doğu Karadeniz Çay Entegre Sanayi A.Ş	Yurtiçi İştirak- % 47,90
Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü (TİGEM)	İktisadi Devlet Teşekkülü / %100	1. Türk Sudan Uluslararası Tarım ve Hayvancılık A.Ş. (Tasfiye Halinde) 2. Kazova Vasfi Diren Tarım İşletmesi Sanayi ve Ticaret A.Ş 3. Bala – Can Tarım Hayvancılık İşletmesi Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Yurtiçi Bağlı Ortaklık - % 80 Yurtiçi İştirak- % 25 Yurtiçi İştirak- % 20
Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş. (TŞFAŞ)	İktisadi Devlet Teşekkülü / %100	-	-

Kaynak: (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2024: 194 - 195)

Türkiye’nin mevcut tarım politikası, ithalat tarifeleri, sabit alım fiyatı, gelir desteği ödemeleri, sigorta desteği, alan bazlı ödemeler ve faiz indirimleri gibi politika araçlarını içermekte olup politikada kırsal kalkınma hedefleriyle bağlantılı olarak altyapıya, özellikle de sulamaya, önem atfedilmektedir. 2007-2013 dönemine ilişkin ilk ulusal Kırsal Kalkınma Stratejisi, AB Katılım Öncesi Yardım Kırsal Kalkınma Aracının (IPARD-I) temeli olarak 2006 yılında kabul edilmiş, akabinde IPARD-II dönemini

kapsayan 2014-2020 Ulusal Kırsal Kalkınma Stratejisi ise 2014 yılında kabul edilmiştir. (OECD, 2023 (c)). Öte yandan, Türkiye, Dünya Ticaret Örgütü tarım müzakereleri kapsamında, 15-19 Aralık 2015 tarihlerinde Nairobi’de düzenlenen DTÖ X. Bakanlar Konferansı’nda alınan İhracat Rekabeti Kararı ile ihracat sübvansiyonlarını 2022 yılı itibarıyla kaldırmıştır (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2023).

Türkiye’de çiftçilere verilen desteklerin üçte biri devlet bütçesinden doğrudan, yani vergi gelirleri harcanarak, yapılmakta diğer üçte ikisi ise dolaylı yoldan, ithalat korumaları ile yerli ürünlerin fiyatı yapay olarak yükseltilerek tüketicilerin ödemek zorunda kaldığı yüksek fiyatlar vasıtasıyla tüketicilerden üreticilere transfer şeklinde gerçekleşmektedir (Keyder & Yenil, 2013: 206- 207).

Türkiye tarım politikasında Marshall yardımları, IMF ve Dünya Bankası kredileri, ARIP projesi ile tarımsal KİT’ lerin özelleştirilmesi, üretim bazlı desteklerden doğrudan gelir desteğine geçilmesi gibi uygulamalardan hareketle, tarım politikasının gıda rejimleriyle uyumlu seyrettiğini söylemek mümkündür. Ancak, bu noktada çiftçilerin desteklenmesi için tarım ürünlerinin dış ticaret kısıtlamalarıyla korunması yönündeki politika ile üçüncü gıda rejiminin ana ilkesi olan serbest ticaretin korunması politikasının çeliştiğini de vurgulamak gerekir. Serbest ticaret karşısında çiftçiyi korumaya yönelik söz konusu politika, artan gıda fiyatları nedeniyle tüketicilerin aleyhine işlemektedir.

Türkiye’nin tarım politikasındaki diğer güncel bir gelişme de, 23/3/2023 tarihli ve 7442 sayılı Orman Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun kabulü olmuştur. İlgili kanun; üretim planlaması, sözleşmeli üretim, atıl arazilerin tarıma kazandırılması, tüm üretim alanlarının kayıt altına alınması dahil birçok temel konularla düzenlemeler içermektedir. Özellikle Tarım ve Orman Bakanlığınca belirlenen ürün ve ürün gruplarının üretiminden önce Bakanlıktan izin alınması ve Bakanlığa tarım havzası veya işletme bazında asgari ve azami üretim miktarlarını belirleme yetkisi verilmesi,

bunun uygulanması için de uyarıda bulunma, beş yıl süreyle destek programlarından yararlanırmama, idari para cezası gibi tedbirlerin öngörülmesi dikkat çekicidir. Anılan Kanunla, Tarım Kanunu'nun 7. maddesine tarımsal üretimin planlanması, gıda güvencesi ve güvenliğinin temin edilmesi, verimliliğin artırılması, çevrenin korunması ve sürdürülebilirliğin tesis edilmesi için Bakanlıkça belirlenen ürün ve ürün gruplarının üretiminden önce Bakanlıktan izin alınacağı yönünde hüküm eklenmiştir (23/3/2023 tarihli ve 7442 Sayılı Orman Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun). Gıda egemenliği kavramına Kanunda açıkça yer verilmesi de, gıda güvencesinin temini, çevrenin korunması ve sürdürülebilirlik gibi gıda egemenliğinde öne çıkan hususların yer alması bu açıdan olumlu bir gelişme olarak nitelendirilebilir.

5488 sayılı Tarım Kanununda tarım politikalarının amaçları, tarımsal üretimin iç ve dış talebe uygun bir şekilde geliştirilmesi, doğal ve biyolojik kaynakların korunması ve geliştirilmesi, verimliliğin artırılması, gıda güvencesi ve güvenliğinin güçlendirilmesi, üretici örgütlerinin geliştirilmesi, tarımsal piyasaların güçlendirilmesi, kırsal kalkınmanın sağlanması suretiyle tarım sektöründeki refah düzeyinin yükseltilmesi olarak sıralanmıştır (5488 sayılı Tarım Kanunu).

Ancak, Türkiye'deki gibi küçük aile işletmelerine dayanan köylü tarımı kendi bünyesinde teknolojik ilerleme, büyüme ve modernleşmeyi gerçekleştiremiyorsa ilkel birikim mekanizmalarını ve dinamik bir kapitalist gelişmeyi sağlayamamakta, bu durumda verim artışları gerçekleşmesine rağmen sürekli borçlanma ve büyük ticaret sermayesine bağlanma yüzünden net gelir artış hızı sınırlı kalmakta ve köylülük daima tasfiye tehlikesiyle yaşamaktadır (Boratav, 2004:197-199).

Türkiye'nin tarım politikalarında tarımsal destek rejimi tasarlanırken sosyal refahla ilgili kriterlerden ziyade piyasa önceliklerinin daha çok dikkate alınmakta, desteklerin yapısı itibarıyla küçük üreticilerin erişiminin dışında kalması nedeniyle genel refah açısından etkileri sınırlı kalmakta, köylülerin uzun yıllardır ortak kullandığı orman,

mera ve otlak gibi açık alanlar hızla özelleşmekte ve kamusal alan kapsamından çıkmaktadır. Diğer yandan, Türkiye’de toprak mülkiyetinde küçük işletmelerin yaygın olması sayesinde kente göç eden nüfusun köyle bağlantısı devam edebilmekte, bu durum “yeniden köylüleşme (re-peasantization)” olarak ifade edilen toprağa dönüş için kolaylık sağlamaktadır. (Keyder & Yenal, 2013)

Vergi Konseyi’nin Tarım Sektörü Raporu’nda da, küçük ve bitişik tarım arazilerinin biraraya getirilerek verimli ölçek büyüklüğüne ulaştırılmalarını sağlayan zirai girişimlere düşük ve teşvik edici bir vergileme rejimi uygulanması önerilmekte ancak öneri kapsamında, Keyder & Yenal (2013)’a benzer şekilde, küçük ve bitişik tarım arazilerinin verimli ölçek büyüklüğünü sağlayacak şekilde biraraya getirilmesinin illa arazinin mülkiyetinden vazgeçmeyi gerektirmeyecek şekilde tasarlanmış olmasının ülkemizin sosyal dokusu açısından daha uygun olacağı belirtilmektedir (Vergi Konseyi (2024: 64).

Bununla birlikte, Boratav (2004: 229); tarımsal ürün ticaretinin çok uluslu şirketlerin denetimi altında biçimlendiği ve IMF/Dünya Bankası reçeteleriyle ve AB/ABD ilişkileri içinde tarımdaki kamusal kurumların tahrip edildiği dikkate alınarak Türkiye’de tarımda mevcut kamusal kurumların korunmasının öncelikli hedef olması ve ayrıca, sermaye birikiminin hacmi ve sektörel dağılımı üzerinde kamusal denetimin yeni baştan ve yeni biçimlerde oluşturulması ve bölüşüm ilişkilerinde sermayenin egemenliğine son verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Bu bölümde, tarım sektörüne vergisel ayrıcalıklar sağlanmasının gerekip gerekmediği, vergisel ayrıcalıkların hedeflenen amacı sağlayıp sağlamadığı veya istenmeyen sonuçlar doğurup doğurmadığı konusundaki tartışmalara ve zirai kazancın vergilendirilmesini etkileyen faktörlere değinilerek seçilen ülkelerde günümüzde zirai kazancın nasıl vergilendirildiği incelenecektir. Türkiye ile ilgili kısımda ayrıca, tarihsel seyri görmek açısından Osmanlı Devleti döneminde ve Cumhuriyet Döneminde zirai kazancın nasıl vergilendirildiği de açıklanacaktır.

3.1. TARIM SEKTÖRÜNE SAĞLANAN VERGİSEL AYRICALIKLAR ÜZERİNE TARTIŞMALAR

Geçmişten günümüze iktisadi sistemler içerisinde tarım, tüketim maddeleri tedarik eden ve toplum içerisinde düşük mevkiler işgal eden köylü sınıfından ibaret görülen bir sektör olma aşamasından bir ülkenin ekonomisinin ve kalkınmasının temeli olarak görülen bir sektör olma merhalesine yükselerek kendine yer edinmiştir. Tarım sektörünün öneminin artmasıyla, vergi konusu olarak zirai gelirler ve vergi sisteminde tarıma yapılan ayrıcalıklar da önem kazanmıştır.

Tarım sektörü ekonomik sistem içerisinde layık olduğu yeri 18. yüzyılda Fizyokrasi doktrini ile almaya başlamıştır. Quesnay tarafından kurulan ve Fransızca’da “Ziraati esas tutan fikir sistemi” anlamında kullanılan Fizyokrasi doktrini, bütün servetin topraktan geldiğine, ziraatin “safî hasıla” üreten tek üretim dalı olduğunu, sanayi ve ticaretin ise kısır sınıf olduğuna inanmaktadır. Gerçek gelirin zirai sektörde yaratıldığı inancından hareketle fizyokratlar, sadece zirai sektörün vergilendirilmesi gerektiğini savunmakta ve Quesnay verginin zirai gelirin % 30’u olması ve arazi sahiplerinden

alınması gerektiğini belirtmektedir. Ancak, fizyokrazi doktrini, bir yandan ziraati yegane servet kaynağı sayarken diğer yandan da başka sektörlerle nazaran tarımı ağır bir vergi yüküne mahkum ettiğinden bir paradoks içermektedir (Savaş, 1961: 8-11).

Tarım sektörünün vergilendirilmesi ve nasıl vergilendirileceği konusunda tarihsel süreçte çeşitli iktisat ekolleri farklı görüşler belirtmişlerdir. Bu noktada, 18. yüzyılda Thomas Paine'in "Agrarian Justice" adlı eserinde tarımın vergilendirilmesine ilişkin görüşleri dikkat çekmektedir. Paine, tarımın büyük toprak sahipleri tarafından istismar edildiğini, vergilerin arazi gelirlerinden ziyade tüketim maddeleri üzerinden yoksullara yüklendiğini, emekle elde edilmeyen servetin meşru olmadığını belirterek büyük arazi mülkiyetine karşı çıkmıştır. Bu görüşleri çerçevesinde Paine, gelişmiş bir vergi sistemine uygun olarak arazi gelirlerinin vergilendirilmesi için vergi hadlerini gösterir cetveller hazırlamış, toplanan vergilerin bir kısmıyla oluşturulacak fonla şimdiki sosyal sigorta sisteminde olduğu gibi gençlere, engellilere, fakirlere ve yaşlılara yardım yapılmasını öngörmüştür (Paine, 1795; Savaş, 1961: 20-21).

Günümüzde tarım sektörüne yönelik vergi politikaları hala tartışılmaktadır. OECD, vergi politikasının genel olarak piyasaları mümkün olduğu kadar az bozucu etki yapması gerekirken, vergi politikasının çoğunlukla tarım sektöründeki davranışı etkilemek, üretici gelirini, tarım arazisi transferini, yatırımı, yenilikçiliği ve sürdürülebilirlik sonuçlarını etkilemek için bir araç olarak kullanıldığını belirtmektedir. Bazı durumlarda, vergi politikası diğer politikaların tamamlayıcısı olarak kullanılırken bazı durumlarda ise bir alandaki vergi veya vergisel ayrıcalıklar diğer alanlardaki politika hedefleriyle çelişmektedir. Buna örnek olarak, akaryakıttaki vergi indiriminin sürekli kullanılmasının sürdürülebilirlik hedeflerine zarar vermesi gösterilmektedir. Her ne kadar birçok ülke vergi kanunlarında tarım sektörünü etkilemek üzere tasarlanmış hükümlere yer verse de, gelecekteki politika oluşturma çabalarına ışık tutabilecek sektöre özgü analizler yetersizdir (OECD, 2020: 25-26).

OECD tarafından ayrıca, tarımın vergi ve sosyal sigorta sistemlerine tam entegrasyon sağlamasının, tarım sektöründeki istikrarsızlık veya düşük gelirlerle mücadeleyle yönelik sektörel yaklaşımlardan daha verimli, etkili ve adil olabileceği belirtilmiştir (OECD, 2005: 129).

Bununla birlikte, USDA tarafından federal vergi politikasının tarım sektöründeki etkilerini incelemek amacıyla yapılan çalışmada; vergi politikasının; sermaye kazançları ve emlak vergileri açısından tarıma yapılan ayrıcalıklı muamelelerin arazi talebini arttırması ve arzını azaltması nedeniyle arazi fiyatlarında artışa neden olduğu, büyük ve kârlı çiftliklerin vergi ayrıcalıklarından ve indirimlerinden yararlandığı, küçük çiftliklerin tarım dışı gelirini telafi etmek için çiftlik zararlarını vergi amaçlı kullandığı, çiftçileri işgücü yatırımından ziyade sermaye yatırıma yönlendirdiği, arazi koruma faaliyetleri için vergisel teşviklerin uygulanması ve zararlı uygulamalarda vergi avantajlarının azaltılması sayesinde çevre dostu arazi kullanımını teşvik ettiği tespit edilmiştir (Durst & Monke, 2001).

Öte yandan, Hill & Blandford (2007) tarafından yapılan çalışmada, bazı ülkelerde tarıma özel vergisel muamelelerin planlı ve tutarlı bir strateji sonucunda oluşmadığı, bunların belirli politika sorunlarına geçici tepkiler olarak ortaya çıktığı ve dolayısıyla politikanın diğer bölümleriyle, hatta özellikle tarıma yönelik politikalarla tutarlı olmadığı, ilk uygulanmaya başlandıktan sonra da uzun süre devam etme eğiliminde oldukları tespit edilmiştir. Tarım sektörüne özel vergisel ayrıcalıkların neden veya hangi ihtiyaç ya da problemden dolayı başlatıldığına, sektördeki kısa ve uzun vadeli etkilerine yönelik araştırma yapılmasının vergi reformunun gerçekleştirilmesinde önemli bir unsur olduğu ifade edilmektedir.

Di Majo (2012), İtalya’da tarım sektöründeki gelirlerin vergilendirilmesi üzerine yaptığı çalışmasında, İtalya’da tarım sektörüne özel birçok vergisel ayrıcalığın bulunduğu, tarım sektöründeki kazançlardan çok az vergi geliri elde edildiği, düşük

vergilendirmenin ise İtalya ekonomisinde önemli bir yer tutan tarım sektörünün yeniden yapılandırılması için etkin vergi politikalarının uygulanmasına engel teşkil ettiğini belirtmektedir.

Candler ve Cartwright (1970) ise, vergilendirmenin bir ülkenin tarım politikasının önemli bir bileşeni olduğunu ve bir çiftçinin optimum üretim kararlarını önemli ölçüde etkileyebileceğini, vergilendirmenin bir politika aracı olarak kullanıldığı yerlerde vergilerin, çiftçileri istenmeyen kaynak kullanım modellerinden uzaklaştırmak yerine istenen kaynak kullanım modellerine yönlendirmek için kullanılması gerektiğini, ayrıca gelir vergisinin yatırım kararları üzerindeki istenmeyen etkilerini gidermek için çiftçinin vergilendirilebilir gelirinin, gerçek verimliliği yerine arazisinin ortalama verimliliğine" bağlanabileceğini ve böylece vergi yükümlülüğünün gerçek üretimden ayrılmasının tercih edilebileceğini belirtmektedir.

Sonuç olarak, bütün dünyada tarımsal üretimi bir düzeyde koruma politikası hep gündemde kalmakta olup hükümetler, gümrük duvarları, destek alımları veya prim ödemek yoluyla veya piyasayı fazla etkilemeden doğrudan gelir desteği vererek mevcut durumu sürdürmeye çalışmaktadır (Keyder & Yenal, 2013: 209). Gerek bu çalışma kapsamında gerekse incelenen kaynaklardan hareketle, vergisel anlamda da tarıma özel ayrıcalıkların oldukça yaygın olduğu görülmektedir.

3.2. ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Tarımsal işletmelerin çoğunluğunun hukuki yapısı, zirai kazancı vergilendiren temel sistemi de belirlemektedir. Şöyle ki işletmelerin çoğu gerçek kişi/hanehalkı ise gelir vergisi, şirket veya kooperatif gibi tüzel kişilikler ise kurumlar vergisi temel vergi sistemi olmaktadır. İlk bölümlerde bahsedildiği üzere, gelir üzerinden vergilendirmede bir tarım işletmesinin veya bir çiftçinin geliri muhasebe kaydına, devletçe konulan tahmini

standartlara veya hasılatı göre vergilendirilebilmektedir. Bu noktada, vergilendirilebilir gelirin nasıl hesaplandığı da önem arz etmektedir.

Bununla birlikte, tarımsal gelir; verime, piyasa şartlarına, iklim şartlarına ve işletmenin toplam maliyetleri içinde sabit maliyetlerin oranına da bağılı olarak yıldan yıla dalgalanabilmektedir. Gelirdeki bu dalgalanma, vergi yükümlülüğünü de etkilemektedir. Tarım faaliyetlerine ve gelirlerine etki eden iklim, verim, değişken maliyetler gibi risk faktörlerinden dolayı bazı ülkeler vergi kanunları ile çiftçilere tarımsal gelirin istikrarlı hale getirilmesi için çeşitli vergi yönetim araçları sağlamaktadır. Bu çerçevede çiftçiler, gelirlerinin belirli bir kısmını yıllara yayarak her yıl ortalama bir gelir üzerinden vergilendirilmekte böylece dalgalanmalardan ve artan oranlı vergi sisteminin etkisinden korunmaktadır.

Örnek vermek gerekirse; ABD’de Schedule J (Income Averaging for Farmers) olarak adlandırılan vergi yönetim aracı ile çiftçilere, çiftlik gelirlerinin belirli bir kısmının üç yıllık bir vergi döneminde eşit olarak ortalamasını almalarına imkan sağlanmıştır. Bu sayede çiftçilerin, hem bol hem de düşük verimli yıllarla ilişkili vergi yükleri azaltılmaktadır (U.S. Treasury, Internal Revenue Service, 2023 (a): 19).

Zarar mahsubu da yine gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında mükelleflere tanınan bir haktır. Bu kapsamda devlet, işletmenin zarara uğradığı dönemde vergi almayıp bu zararın izleyen yıllardaki kârlardan/gelirden düşülmesine de imkan tanımaktadır.

Bazı ülkelerde zararların geriye mahsubu da mümkün bulunmakta olup oluşan zarar önceki yılların gelirinden/kârından mahsup edilmekte bu durumda ise vergi iadesi doğmaktadır. Paranın zaman değeri kapsamında, vergi tasarrufunun şu anda yapılması gelecekte yapılmasından daha değerli olduğundan zararların geriye mahsubu ileriye mahsubundan daha faydalı olmaktadır (Hayes, 2022).

Vergilendirilebilir gelirden indirilmesine izin verilen giderler de yine vergi düzeyini etkilemekte olup amortisman da bu giderler arasındadır.

İşletmelerde arazi ve arsa dışındaki duran varlıkların ömürleri işletmelere yararlı olabilecekleri süre kadardır. Bu varlıklar fiziksel aşınma ve yıpranma, teknolojik eskime gibi nedenlerle belirli bir süre sonra işe yaramaz hale gelmektedir. Bu varlıklar işletme için bir maliyet bedeli teşkil etse de doğrudan giderleştirilmeyip ekonomik ömrü boyunca dönemler halinde giderleştirilmektedir. Bu amaçla, söz konusu varlıkların değer kayıpları çeşitli amortisman yöntemleriyle hesaplanarak dönemler halinde maliyetlere yansıtılmaktadır. Amortisman işlemi; vergilendirilecek kârın yanında işletmelerdeki ürünlerin maliyetini, duran varlığın yıl sonu net değerini, işletmenin ilgili hesap dönemine ait para ve fon akım tablolarını etkilediği için işletmeler açısından ayrı bir öneme sahiptir (Kılıç, s. 1). Bunun yanında, amortisman yoluyla duran varlıklara yapılan yatırım zamanla dönen varlık (İşletme sermayesi) haline dönüşmektedir (Akgüç (1990)'dan aktaran Sönmez, 2006).

Çeşitli amortisman yöntemleri bulunmakta olup, Türkiye'de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda normal amortisman, azalan bakiyeler yöntemiyle (hızlandırılmış) amortisman ve olağan dışı değer kayıpları için fevkalade amortisman olarak üç yöntem sayılmıştır. Normal amortisman eşit tutarlı amortisman olarak da bilinmekte olup varlığın değeri yararlı ömrüne bölünerek her dönem aynı tutar gider olarak yazılır. Azalan bakiyeler yönteminde ise, daha önceden ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, duran varlığın değerinden indirilmek suretiyle her yıl amortismanına tabi tutulacak değer hesaplanır ve bu değere sabit bir amortisman oranı uygulanır. Bu yöntem duran varlıklar için ilk yıllarda daha fazla amortisman ayrılmasına olanak verdiği için işletme açısından ilk yıllarda daha az vergi ödenmesi, böylece de bir vergi erteleme söz konusu olmaktadır (Kılıç, s. 2, 3).

Vergi Kanunlarında yer verilen vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri de vergilendirilebilir geliri ve vergi miktarını etkilemektedir. Bunlar vergi harcamaları olarak adlandırılmakta olup, en geniş tanımıyla vergi harcaması, “standart vergi sistemi”nden (benchmark) sapmaların neden olduğu vergi kayıpları olarak nitelendirilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan, Bütçe Kanunu ekindeki 2023 Yılı Vergi Harcamaları Raporu’na göre, Türkiye’de bu yılda gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, banka sigorta muamele, motorlu taşıtlar ve özel iletişim vergilerinde toplam 1.476,7 milyar TL tutarında vergi harcaması oluşacağı tahmin edilmiş olup bunun 660,6 milyar TL’si gelir vergisi kaynaklıdır (GİB, 2023 (a): 286).

Tarım sektöründeki yatırımları özendirmek ve istenilen alanlara yönlendirmek amacıyla sağlanan vergisel teşviklerin kapsamı ile uygulanan vergi oranları da zirai kazancın vergilendirilmesini etkileyen diğer önemli unsurlardır.

Çalışma kapsamındaki altı ülkeden dördü AB üyesidir. AB-27 ülkelerinde 2020 yılı itibarıyla 9.1 milyon tarım işletmesi bulunmaktadır. Romanya tek başına bu rakamın % 31.8’ini (2,9 milyon) oluşturmakta, bunu Polonya (% 14.4; 1,3 milyon) ve İtalya (% 12.5; 1,1 milyon) izlemektedir. Fransa, sırasıyla İspanya ve Yunanistan’dan sonra altıncı sırada, Hollanda da on sekizinci sıradadır. AB’deki tarım işletmelerinin çoğu küçük ölçekli olup üçte ikisi 5 hektarın altında araziye sahiptir. Öte yandan, AB tarım işletmelerinin sadece % 7.5’inin arazi genişliği 50 hektarın üzerindedir ve bunlar AB’de toplam kullanılan tarımsal alanın % 68.2’sini işletmektedir. AB’deki çiftliklerin büyük çoğunluğu (2020 yılında % 94.8’i), düzenli tarımsal işgücünün %50’sinin veya fazlasının aile üyeleri tarafından sağlandığı çiftlikler olarak tanımlanan aile çiftlikleridir. Aile çiftlikleri bütün üye ülkelerde baskın çiftlik türüdür. Ancak, Fransa’da ve Estonya’da aile çiftlikleri dışındaki türlerde oldukça büyük bir azınlık bulunmaktadır. AB’de 2020 yılında tüzel kişi çiftliklerin sayısı 400.000 civarında olup bütün çiftliklerin % 4.4’üne tekabül etmektedir (European Commission, 2022).

3.3. İTALYA'DA ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRME USULLERİ

Bu bölümde, İtalya'daki tarımsal işletmelerin hukuki yapısına kısaca değinilerek İtalya'nın vergi sisteminde zirai kazancın nasıl tanımlandığı ve zirai kazançların vergileme usulleri çeşitli alt başlıklarda incelenecektir. Ayrıca, İtalya'da tarımsal faaliyetle bağlantılı yan faaliyetlere ve bunların vergilendirilmesine ilişkin detaylı düzenlemeler yer aldığından tarımla bağlantılı faaliyetlere de bu bölümde yer verilmektedir.

3.3.1. İşletmelerin Hukuki Yapısı ve Temel Vergileme Sistemi

İtalya'da 2016 yılında bulunan 1.145.705 tarım işletmesinin % 94'ü tek şahıs işletmesi¹⁰, %1'i tüzel kişi, %5'i de diğer hukuki yapılardadır (OECD, 2020). İtalya'daki düzenlemelere göre tek şahıs işletmesinin¹¹ sahibinden ayrı bir tüzel kişiliği olmayıp sahibi işletme geliri üzerinden bireysel gelir vergisine tabidir (Dagnino, 2019). Bu çerçevede, İtalya'da tarımsal gelirden temel vergileme sisteminin gelir vergisi olduğu söylenebilir.

İtalya'da gelir vergisi, Konsolide Gelir Vergisi Kanunu (Testo Unico delle Imposte sui Redditi-TUIR)'nda düzenlenmiştir. İtalya'da yerleşik kişilerin hem İtalya'daki hem de yabancı ülkelerdeki gelirleri vergiye tabi tutulurken İtalya'da yerleşik olmayan kişilerin ise sadece İtalya'da elde ettikleri gelirleri vergiye tabidir. İtalya'nın Gelir Vergisi Kanununda altı farklı gelir unsuru sayılmış olup bunlar;

- Gayrimenkul geliri,
- Sermaye geliri,
- Ücret,

¹⁰ Tek şahıs işletmesi, ingilizcede sole holder, sole trader veya sole proprietorship olarak adlandırılmaktadır.

¹¹ İtalya'da "Ditta individuale" veya "Impresa individuale" olarak geçmektedir.

- Serbest meslek geliri,
- Ticari Gelir,
- Diğer gelirler'dir (Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR)).

Toplam vergilendirilebilir gelir, genellikle artan oranlı vergiye tabi tutulmakta olup, vergilendirilebilir brüt gelir bu kategorilerden elde edilen vergilendirilebilir gelirlerin toplamıdır. Bununla birlikte, faiz geliri, temettü geliri ve sermaye geliri elir unsurlarında vergi kanunu ile koyulan şartların sağlanması halinde sabit oranlı bir vergi uygulanabilmektedir. İtalya'da yerleşik gerçek kişiler yukarıda yer verilen gelir unsurlarına göre hem düzenli hem de arızı gelirleri için “Imposta sul reddito delle persone fisiche-IRPEF” olarak adlandırılan kişisel gelir vergisini ödemek zorundadır. Her bir gelir unsuruna ait vergilendirilebilir gelir o gelir unsuruna yönelik kurallar çerçevesinde belirlenmektedir (OECD, 2005). IRPEF'e tabi gelirlerin toplamından kesintiler düşüldükten sonra vergilendirilebilir gelir bulunmakta, buna vergi oranları uygulanmakta ve vergi indirimi öncesi vergi borcu hesaplanmaktadır. Sonrasında vergi indirimleri uygulanarak nihai vergi borcu bulunmaktadır (Curci, Savegnago, & Cioffi, 2017: 18).

IRPEF'in yanında, ayrıca bölgesel yönetimlere ve belediyelere ikamete göre ödenen ve “addizionali IRPEF” olarak adlandırılan ek gelir vergisi bulunmaktadır. Bölgesel ek gelir vergisi, gelir vergisine konu olan gelir üzerinden hesaplanmakta ve genelde bölgesel yönetimlerce yıllık bazda % 1.23 ile % 3.33 aralığında belirlenmekte olup artan oranlıdır. Benzer şekilde, belediyeye ödenen ek gelir vergisi de yine kişinin gelir vergisine konu olan geliri üzerinden hesaplanmakta olup, belediyece %0-0.9 aralığında belirlenen orandan uygulanmaktadır (KPMG, 2019).

Tarım sektöründeki şahıs işletmelerinde muhasebe kaydı zorunluluğu olmayıp, KDV kaydı zorunludur. Adi şirketlerde de muhasebe kaydı zorunluluğu olmayıp sadece mali yılın sonunda bir rapor hazırlamaları gerekmektedir. Öte yandan, diğer şirketlerde

gelirin belirlenmesi amacıyla şartlara göre basitleştirilmiş veya normal muhasebe kaydı ile KDV kaydı tutulması gerekmektedir (Corteselli, 2022).

3.3.2. Vergilendirilebilir Gelirin Hesaplanma Yöntemi

İtalya’da Konsolide Gelir Vergisi Kanunu (TUIR)’nun 32. maddesinde; tarımsal gelir (Reddito agrario); “Toprağın ortalama normal gelirinin, toprağın potansiyeli dahilinde, üzerinde tarımsal faaliyetlerin yürütülmesinde kullanılan işletme sermayesine ve üretimi organize etme işine atfedilebilen kısmı” olarak tanımlanmıştır (Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR)).

Anılan madde kapsamında tarımsal faaliyet ise;

- Ormancılık ve arazinin işlenmesini içeren faaliyetler,
- En azından dörtte biri araziden elde edilen yem ile yapılan hayvan yetiştiriciliği,
- Üretim için ayrılan yüzeyin, fiili olarak üretim yapılan alanın iki katını aşmamaması şartıyla, geçici dahi olsa, sabit veya mobil yapılar (sera vb.) kullanılarak yapılan bitkisel üretim faaliyetleri,
- Medeni Kanunun (Codice Civile) 2135. maddesinin üçüncü paragrafında sayılan, en azından % 50’si araziden, ormandan veya bu arazi üzerinde yetiştirilen hayvanlardan elde edilen ürünlere yönelik; normal tarım uygulamaları kapsamına giren tekniklere göre yapılan, arazide yürütülmesine dahi, tarımsal ve zootehni (hayvancılık) ürünlerinin işlenmesi, korunması, başka ürünlere dönüştürülmesi, değerlendirilmesi, pazarlanması gibi bağlantılı faaliyetler¹²

¹² Bu kapsamdaki faaliyetler, Ekonomi ve Maliye Bakanlığı’nın iki yılda bir çıkardığı kararname ile sürekli güncellenmektedir. 11 Temmuz 2007 tarihli kararname ekinde sayılan bağlantılı faaliyetler için bkz:

https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2007-08-21&atto.codiceRedazionale=07A07509&elenco30giorni=false , Erişim

tarihi:05.10.2024

olarak tanımlanmıştır (Agenzia delle Entrate; Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR))

IRPEF kapsamına giren tarımsal gelir, gayrimenkul gelirin altında yer almaktadır. Genelde gayrimenkul geliri, arazi ve binalardan elde edilen gelir (Reddito fondiario) olarak değerlendirilmekte, bu gelir unsuru iki alt kategoriye ayrılmaktadır:

1. Arazi geliri (Reddito dei Terreni)
 - 1.a. Arazi sahipliğinden elde edilen gelir (*Reddito dominicale*)
 - 1.b Tarımsal faaliyetlerden elde edilen gelir (*Reddito agrario*)
2. Bina geliri (Reddito dei Fabbricati) (PWC TLS, 2017: 75).

Gelir vergisi kapsamında, tarımsal geliri de kapsayan arazi gelirinin belirlenmesinde Ekonomi ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki Gelir Ajansı (*Agenzia delle Entrate*) tarafından tutulan kadastro sisteminde kayıtlı gelir temel alınmaktadır. Bu nedenle, tarımsal gelirin hesaplanması, arazi sahipliğinden elde edilen gelir gibi arazi değerlendirme tarifesi, aynı zamanda üretim maliyetleri, sermaye koruma maliyetleri ve sigorta katkı payları gibi çeşitli faktörlerden etkilenmektedir (Confederazione Nazionale Coltivatori Diretti, 2013).

Kadaastro sistemi, kırsal arazilerin ve gayrimenkullerin kaydedildiği arazi sicili (*Catasto Terreni*) ve şehirdeki sivil, sınai ve ticari gayrimenkullerin kaydedildiği şehir bina sicili (*Catasto edilizio urbano*) olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. Arazi sicilinde arazilerin her parselle bağlantılı olarak; arazinin kimliği (bulunduğu belediye, pafta kodu, parsel numarası vb.), konumu, ürünün çeşidi, verimliliğine göre sınıfı (toprak verimliliğinin potansiyel seviyesine göre), yüzey alanının büyüklüğü, arazi sahipliği geliri ve tarımsal gelir olmak üzere iki ayrı şekilde kadastral geliri, kadastro sahibi (vergi numarası, gerçek veya tüzel kişilere ilişkin kimlik bilgileri, arazi üzerinde ne çeşit bir yasal hakkı olduğu vb.) bilgiler tutulmaktadır (Agenzia delle Entrate, 2020: 2-4).

Çiftçiler için gelir vergisi matrahı, tarım ürünlerinin satışından elde edilen geliri değil tarımsal faaliyetten elde edilen geliri temsil eden itibari kadastro değerini içermektedir (Curci, Savegnago, & Cioffi, 2017: 18-19). Arazi sahibi ile arazide faaliyet gösteren kişi farklı ise, tarımsal faaliyetlerden elde edilen gelirin arazi sahibine değil araziyi kullanana ait olduğu kabul edilmektedir (OECD, 2005: 86). Arazi sicilindeki getiri, olağan iş ve sermaye girdileri ile arazinin ve yapıların ortalama değeri olarak takdir edilmektedir. Arazi sicilinde kayıtlı bu getiriler çok düşük takdir edilmekte olup vergilendirmede tarım ve ormancılık lehine bir tercih yapılmaktadır (Andersen, F. ve diğerleri, 2002: 11).

Tarımsal gelir, kadastroda kayıtlı gelirin Kadastro Kanunu ile belirlenen sabit oranlarda yeniden değerlemesiyle hesaplanmaktadır. Herkes için temel yeniden değerlendirme oranı tarımsal gelirden %70, arazi sahipliğinden elde edilen gelirden % 80'dir. Bunun ardından yeniden değerlendirilen bu iki gelirin toplamına %30 oranında bir yeniden değerlendirme daha yapılır. Tarımsal sosyal sigorta kaydı olan doğrudan yetiştirici (Coltivatore Diretto- CD) veya profesyonel tarım girişimcisi (Imprenditore Agricolo Professionale-IAP)¹³ kişilerce sahip olunan veya işletilen tarımsal veya ekilmemiş arazilerde %30 oranındaki ikinci yeniden değerlendirme uygulanmamaktadır (Agenzia Delle Entrate, 2021).

IRPEF kapsamında bu rejimden tek şahıs işletmeleri (ditta individuale), adi şirketler (s.s.-società semplice) ve ticari olmayan kuruluşlar yararlanabilmektedir (Pin, 2015: 4). Kollektif şirketler (s.n.c.- società in nome collettivo), adi komandit şirketler (s.a.s.- Società in accomandita semplice), limited şirketler (s.r.l.- società a responsabilità limitata) ve kooperatifler, gelirleri ticari gelir statüsünde olsa da, tarımsal şirket olarak nitelendirilmeleri halinde kadastral gelire göre vergilendirmeyi seçebilmektedirler.

¹³ CD ve IAP tanımları için bkz. <https://www.regione.lazio.it/cittadini/agricoltura/funzioni-compiti-amministrativi-delegati/certificazione-cd-iap>

Tarımsal şirket olarak sayılmak için ise; şirket unvanında “tarımsal şirket” ibaresinin yer alması ve Medeni Kanunun 2135. maddesinde belirtilen tarımsal faaliyetlerin şirket amacı olarak münhasıran yürütülmesinin sağlanması gerekmektedir (Consortio Apicoltori della Provincia di Trieste, 2017).

İtalya’da tarımsal faaliyet tanımında sınırlanan faaliyetler aşağıda ayrıca başlıklandırılmış olup bunların hangi durumda tarımsal gelir kapsamına girdiği kısaca açıklanmıştır.

a. Hayvan Yetiştiriciliği: İtalya’da tarımsal faaliyet tanımında hayvan yetiştiriciliği faaliyetleri için, Türkiye’de celeplik faaliyetinin yetiştiricilikten/besicilikten ayrılmasına benzer şekilde, bir sınırlama konulduğu görülmektedir. Bu kapsamda yetiştiricilik faaliyetlerinden elde edilen gelir iki çeşittir; tarımsal faaliyet sınırı içerisindeki yetiştiricilik, kadastral kritere göre belirlenen tarımsal gelir kapsamına girmekte, bu sınırı geçen faaliyetler ise ticari gelir sayılarak geliri analitik yöntemle belirlenme seçeneği haricinde düz oranla (regime forfettario) belirlenmektedir (Consortio Apicoltori della Provincia di Trieste, 2017). Hayvan yetiştiriciliği faaliyeti için, İtalya Maliye Bakanlığı tarafından, Tarım ve Ormancılık Bakanlığının da mutabakatıyla, arazinin üretim potansiyeli ve yetiştirilen türlere bağlı olarak gerekli yem miktarı dikkate alınarak tarımsal faaliyet sınırlarına giren hayvan sayısı belirlenmektedir (Poggiani, 2022: 5).

b. Seracılık ve Mantar Yetiştiriciliği: Serada endüstriyel bitkisel üretim faaliyeti normalde ticari gelir olarak değerlendirilmektedir. Ancak, serada üretim için ayrılan yüzeyin (burada seranın alanı değil üretim yapıldığı toplam raf veya palet yüzey alanı esas alınmaktadır) üretimin esas alındığı arazinin iki katını aşmamaması şartıyla bu faaliyet tarımsal gelir kapsamında kalmaktadır. Eğer arazi ekim için kullanılmıyorsa, o zamanda en fazla iki raf veya palette yapılan üretim tarımsal gelir kapsamına girmektedir. Yüzey alanı arazinin iki katını aşarsa, bu faaliyetler ticari gelir olarak değerlendirilmekte

ve gerçek kişiler, adi şirketler ve ticari olmayan kuruluşların faydalanabileceği sabit oranlı rejime göre ticari gelir hesaplanmaktadır. Tarımsal faaliyetler arasında sayılan “Üretim için ayrılan yüzeyin, fiili olarak üretim yapılan alanın iki katını aşmamaması şartıyla, geçici dahi olsa, sabit veya mobil yapılar kullanılarak yapılan bitkisel üretim faaliyetleri” kapsamına mantar yetiştiriciliği de girmektedir. Aynı seracılık faaliyetindeki gibi, alan sınırı aşılmadığı takdirde mantar yetiştiriciliği faaliyeti tarımsal gelir kapsamında kalmaktadır (Poggiani, 2022: 6).

Alan sınırının aşılması halinde ise gelir, ticari gelir olarak değerlendirilmekte olup muhasebe kayıtlarına göre belirlenmesi seçeneği yanında düz oranlı (forfettario) rejime göre şu formülle belirlenmektedir:

Ticari gelir = (Sınırı Aşan Yüzey alanı x Tarımsal Gelir) / Üretimin Bulunduğu Alan
(Mattarelli, 2020: 9).

c. *Çiçek ve Süs Bitkileri Yetiştiriciliği*: Çiçekçilik ve süs bitkileri yetiştiriciliği, eğer fidanlar ve çiçek fideleri gerçekten fidanlıkta/fidelikte yetiştiriliyorsa sadece pazarlanmıyorsa, diğer bir deyişle fidanlar/fideler üçüncü kişilerden alınıp belirli bir alanda depolanarak aynı koşullarda piyasaya arz edilmiyorsa, tarımsal faaliyet sayılmaktadır. Bunun yanında, taşıma veya ürünün müşteride kalması aşamasında ürünün raf ömrünü uzatmak amacıyla yapılan gübreleme, toprağa su tutucu aygıtların yerleştirilmesi, kök sistemine zararlı böcekleri ortadan kaldırmak için çim tedavisi yapılması, budama, kazıklama ve saksı değişimi gibi faaliyetler de ürünün manipülasyonu sayıldığından tarımsal gelir kapsamında değerlendirilmektedir. Öte yandan, satılan bitkilerin bakımı, kamusal veya özel parkların bakımı ve bahçivanlık araç-gereçlerinin satışı ticari faaliyet olarak değerlendirilmektedir (Poggiani, 2022: 7).

ç. *Bağlantılı Faaliyetler*: İtalyan Medeni Kanundaki tanımı ile bağlantılı faaliyetler; aynı tarım girişimcisi tarafından yürütülen, çoğunlukla araziden, ormandan veya bu arazi üzerinde yetiştirilen hayvanlardan elde edilen ürünlerin işlenmesi,

korunması, başka ürünlere dönüştürülmesi vb. faaliyetleri, bölgenin, kırsal veya orman mirasının değerlendirilmesi ile kabul ve ağırlama(konaklama) dahil normalde tarımsal faaliyetin yürütülmesinde kullanılan işletme kaynaklarının veya ekipmanlarının yaygın kullanımı vasıtasıyla hizmet veya mal tedarikini amaçlayan faaliyetlerdir (Codice Civile del 16/03/1942).

Bağlantılı faaliyet kavramı, İtalyan Medeni Kanununda yapılan değişiklikle 2001 yılından bu yana yer almakta, tarımsal işletmelerin çok işlevliliğini sağlayarak tarım sektöründeki statülerini ve sosyal güvenlik çerçevelerini korurken birden fazla faaliyet yürütebilmelerine olanak vermektedir. Bunun yanında, tarımsal faaliyetlerle bağlantı ilkesine uygun olarak yürütülen faaliyetlerin çeşitlendirilmesini kolaylaştırmak amacıyla vergilendirme açısından da belirli sadeleştirmeler yapılmıştır (ConsulenzaAgricola.it, 2022 (a)). Bağlantılı faaliyetlerde vergilendirme rejimi, Tablo 14'te özetlenmiştir.

Bağlantılı faaliyetlerde belirli temel şartlar gözetilerek bağlantılı olup olmadığı değerlendirilmektedir. Bunlar; Öznel koşul (Requisito soggettivo), nesnel koşul (Requisito oggettivo) ve yaygınlık (Requisito prevalenza) koşuludur. Öznel koşul, ana tarımsal faaliyetleri yürüten ile bağlantılı faaliyetleri yürütenin aynı kişi olması gerekliliğidir. Nesnel koşul, bağlantılı faaliyet ile ana tarımsal faaliyetler arasında bir iç tutarlılığın olmasıdır. Yaygınlık koşulu ise, dönüştürülen ve manüplasyona uğrayan ürünlerin ağırlıklı olarak çiftçinin kendisi tarafından arazinin veya ormanın işlenmesinden veya hayvan yetiştirilmesinden elde edilmesi gerekliliğidir (Mattarelli, 2020: 10).

Bağlantılı faaliyetler genel olarak; ürünlerin manipülasyonu ve başka ürünlere dönüştürülmesi, hizmet sunumu, kırsal turizm ve agro enerji olarak kategorize edilebilir.

Ürünlerin manipülasyonu ve başka ürünlere dönüştürülmesi: Burada manipülasyondan kasıt, ürünün doğasını değiştirmeyen, örneğin: sebzeleri yıkayıp keserek ve karıştırarak salata hazırlama, müdahalelerdir. Dönüşüm ise orijinal üründe

modifikasyona neden olan işlemlerdir. Bu kapsamdaki faaliyetlere örnek olarak; şarap üretimi, zeytinyağı ve yağlı tohumlu bitkilerden yağ üretimi, sütün hijyenik olarak işlenmesi ve süt ürünleri üretimi, tahılların işlenmesi (buğdayın öğütülmesi, pirincin işlenmesi), et ve et ürünleri üretimi, patatesin işlenmesi ve saklanması, meyve ve sebzelerin korunması ve işlenmesi, sebze ve meyve suyu üretimi, sirke üretimi, dondurulmuş, kurutulmuş, salamura edilmiş vb. su ürünleri üretimi, ekmek üretimi, taze ve kuru makarna üretimi, ağaç kütüklerinin, kalasların, kirişlerin ve diğerlerinin kesilmesi ve küçültülmesi dahil olmak üzere ormancılık ürünlerinin işlenmesi verilebilir (Consorzio Apicoltori della Provincia di Trieste, 2017: 35). Bu tür dönüştürme faaliyetleri, üretim sürecinin bir veya birden fazla aşaması üçüncü kişilere emanet edilse bile, örneğin; kendi zeytinlerini öğütmek için üçüncü kişilerin yağ değirmeninin kullanılması gibi, tarımsal gelir kapsamında kalmaktadır (ConsulenzaAgricola.it, 2022 (a)).

Bu şekildeki işleme ve dönüştürme faaliyetlerinde yaygınlık (prevalenza) kriteri esas alınmaktadır. Yaygınlık, değer veya miktar üzerinden ölçülmektedir. Miktar parametresi; söz konusu ürünler homojense, örneğin; üretici kendi ürettiği elmalar ile üçüncü kişilerden aldığı elmaları marmelata dönüştürüyorsa, kullanılabilir. Homojen olmayan ürünler söz konusu ise, örneğin; kendi ürettiği elmaları ve üçüncü kişilerden aldığı armutları marmelata dönüştürüyorsa, değer en uygun parametredir. Bu durumda; yaygınlık kriterinin sağlandığını göstermek için kendi ana tarımsal faaliyetinden ürettiği ürünlerin normal değeri ile üçüncü kişilerden aldığı ürünlerin maliyetini karşılaştırmak gerekmektedir. Öte yandan, eğer ürün birden fazla dönüştürme işlemine tabii tutulursa ve sonuçta ortaya çıkan ürün Bakanlığın belirlediği faaliyetlerin konusu olabilecek ürünlerden farklıysa, bu durumda nihai ürün tarımsal faaliyet bağlamından çıkmakta ve ticari kazanç söz konusu olmaktadır (ConsulenzaAgricola.it, 2022 (a)).

Manipülasyon ve dönüştürme faaliyetlerinden elde edilen gelirin belirlenmesinde, yaygınlık kriterinin sağlanıp sağlanmadığı ve bu faaliyetler sonucu

ortaya çıkan ürünün ilgili Bakanlıkça belirlenen listedeki işlemlerden/ürünlerden olup olmadığı esas alınmaktadır.

Hizmet Sunumu: Normalde tarımsal faaliyetin yürütülmesinde kullanılan işletme kaynaklarının veya ekipmanlarının yaygın kullanımı vasıtasıyla hizmet veya mal tedarikini amaçlayan faaliyetlerdir. Bunlara örnek olarak çift sürme, kar küreme, budama, yeşil alan ve arazi bakımı verilebilir (ConsulenzaAgricola.it, 2022 (a)).

Kırsal Turizm: Kabul ve ağırlama(konaklama) dahil bölgenin, kırsal veya orman mirasının değerlendirilmesi ile faaliyetlerdir. Aynı bir Kanunda düzenlenen ve doğası gereği ticari bir faaliyet olan kırsal turizm, tarımsal faaliyetle bağlantılı olarak yürütülürse ve belirli şartlar sağlanırsa bu faaliyeti yürüten kişi tarımsal girişimci statüsünü sürdürebilmektedir. İlgili Kanunda kırsal turizm kapsamında sayılabilecek faaliyetlere örnek olarak;

- Kamp amaçlı açık alanlarda veya konaklama yerlerinde konaklama sağlamak,
 - Yerinde tüketim amacıyla, çoğunlukla kendi çiftliğinde üretilen ürünler (çiftlikte üretilen, işlenen ve dönüştürülen yiyecek ve içeceklerin yanı sıra çiftliğin hammaddelerinden elde edilen ve ayrıca harici işleme yoluyla elde edilenler de dahil), ile yerel çiftliklerin ürünlerini (tercihen coğrafi işaretli ürünleri)), içeren yiyecek ve içecek (alkollü içecekler dahil) organizasyonlarını yönetmek,
 - Şarap sunumu dahil işletme ürünlerinin tadımlarını organize etmek,
 - Yerel makamlarla yapılan anlaşmalar çerçevesinde, bölgeyi ve kırsal mirası değerlendirmek amacıyla, işletmenin kullanabileceği arazi varlıkları dışında bile olsa, eğlence, kültür, eğitim ve spor etkinlikleri ile yürüyüş ve binicilik turizmini kapsayan etkinlikler organize etmek
- olarak sıralanmıştır.

Bu faaliyetlerde gelirin tespitinde sabit oranlı rejim (İt. regime forfettario) öngörölmüş olup şarap turizmi (Enoturizm) ve zeytinyağı turizmi (Oleoturizm) yapan işletmeler de bu rejimden faydalanabilmektedir (ConsulenzaAgricola.it, 2022 (b)).

Agroenerji: Fotovoltaic kaynaklardan (260.000 kWh'a kadar) ve tarımsal ormancılık kaynaklarından (2.4 milyon kWh 'a kadar) elektrik ve ısı üretimi ve satışını kapsamaktadır. Bu sınırlardaki veya altındaki söz konusu enerji üretimi tarımsal gelir kapsamında değerlendirilirken, bu sınırları aşan üretimden elde edilen gelir ticari gelir sayılmakta ve kadastral kayıtlara göre vergilendirmeyi seçen işletmeler için, sabit oranlı rejime göre belirlenmektedir (ConsulenzaAgricola.it, 2022 (c)).



Tablo 14: İtalya’da Tarımsal Faaliyetle Bağlantılı Faaliyetlerde Vergilendirme Rejimi

Bağlantılı Faaliyet Türü	Yaygınlık Kriteri (Prevalenza)	Bakanlık Kararnamesindeki Ürünler/işlemler	Vergi Rejimi (Bireysel işletmeler, adi şirketler ve ticari olmayan kuruluşlar)
Bağlantılı Faaliyet	Evet	Evet	Tarımsal Gelir
Bağlantılı Faaliyet	Evet	Hayır	Ticari Gelir (<i>Sabit Oran-Katsayı %15</i>)
Bağlantılı Faaliyet (Manipülasyon ve Dönüştürme)	Hayır	Evet	Tarımsal Gelir (<i>Kendi ürettiği ürünlerin miktarının veya normal değerinin iki katına kadar</i>)
		Hayır	Ticari Gelir (<i>Sınırı Aşan Kısım</i>)
Bağlantılı Faaliyet (Hizmet Sunumu)	Evet	...	Ticari Gelir (<i>Sabit Oran-Katsayı % 25</i>)
	Hayır	...	Ticari Gelir
Bağlantılı Faaliyet (<i>TUIR’deki sınırların arızı olarak aşılması</i>)	...	...	Diğer Gelir (<i>Sabit Oran-%15- Manipülasyon ve Dönüştürme Faaliyetleri için</i>) (<i>Sabit Oran- %25- Hizmet Sunumu İçin</i>)
Üçüncü Kişilerin Ürünlerinin Depolanması, Pazarlanması veya Değerlendirilmesi	...	...	Ticari Gelir

(Poggiani, 2022: 10-11)

3.3.3. Gelirin İstikrarlı Hale Getirilmesi ve Zarar Mahsubu

Hollanda, İngiltere, ABD, Avustralya, İrlanda gibi ülkelerde uygulanmasına karşın İtalya gelir vergisi sisteminde, tarımsal gelirden istikrar sağlayıcı bir vergi mekanizması uygulanmamaktadır (OECD, 2005: 34-35). Öte yandan, İtalya OTP II.

Sütünü kapsamında elma ile süt ve süt ürünleri sektörlerine özel gelir istikrar aracını (IST) uygulamaya başlamıştır (Louhichi & Merisier, 2023: 4).

İtalya’da gelir vergisi kapsamında, bir işletmeden, ticaretten veya bir mesleğin icrasından doğan zararlar, en fazla sonraki beş yılda aynı gelir unsurundan mahsup edilebilmektedir. İtalya’da zararların geçmiş yılların kârından mahsubu yapılamamaktadır (KPMG, 2017: 105). Öngörülemeyen doğal olaylar nedeniyle ürünün veya üretimin zarar görmesi halinde, tarımsal gelir yok sayılmaktadır (Confederazione Nazionale Coltivatori Diretti, 2013).

3.3.4. Vergilendirilebilir Gelirden İndirilebilecek Giderler

Kadastral gelire göre vergilemede gelir sabit oranlar üzerinden belirlendiğinden ve masraflar halihazırda gelir tahmininde dikkate alındığından, bu usul yıl boyunca ortaya çıkan maliyetlerin beyan edilen gelirden düşülmesine olanak sağlamamaktadır. Ancak, TUIR’in 10. maddesi vergi mükellefinin sorumluluğunda kalan bazı özel masrafların, eğer bireysel gelir belirlenirken halihazırda düşülmemişse, genel gelirden düşülebileceğini belirtmektedir (Scappini, 2019).

Tarımsal girişimciyle ilgili olarak, Kanunla zorunlu kılınan veya kamu idare hükümlerine uygun olarak birliklere/konsorsiyumlara ödenen katkı payları vergiden düşülebilmekte, ancak birleşik tarımsal katkı payları bundan hariç tutulmaktadır. Diğer bir ifade ile, doğrudan çiftçilik yapan aile üyeleri (eş, çocuk ve anne-baba) için ödenen sosyal güvenlik primleri vergiden düşülebilmekte çalışanlar için ödenen primler ise düşülememektedir. Bu durumda, çalışanlar için ödenen primlerin, adına ödeme yapılan kişi(çalışan) tarafından kesilebileceği anlaşılmaktadır (Scappini, 2019).

Birleşik tarımsal katkı payları, İtalyan Sosyal Güvenlik Enstitüsüne (Istituto Nazionale della Previdenza Sociale-INPS)’ye tarımsal girişimciler ve onların çalışanları tarafından ödenen katkılardır.

Bunun yanında, TUIR'in 15. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde, her türlü tarımsal kredi ve mortgage kapsamında, İtalyada veya AB üyesi ülkelerde yerleşik kişilere veya yerleşik olmayan kişilerin İtalyadaki daimi kuruluşlarına ödenecek faizler ve buna ilişkin diğer yan masraflar ile endeksleme hükümleri kapsamında yeniden değerlendirilebilir gelirden düşülebilmektedir. Faiz giderleri, beyan edilen arazi gelirinin % 19'una tekabül eden miktara kadar indirim konusu yapılabilmekte; indirilen faiz giderleri, kanun hükümlerine uygun olarak yeniden değerlendirilen arazi sahipliği geliri ve tarımsal gelirin toplamını aşmamaktadır. Adi ortaklıklardaki veya benzer şirketlerdeki ortaklıklardan kaynaklı arazi geliri de azami sınır içerisinde hesaplanmakta, aksine arazinin tarım dışı kullanımından kaynaklanan gelir, örneğin arazinin tarım dışı kullanım için kiraya verilmesinden elde edilen kira ücreti, ise bu sınıra dahil edilmemektedir (Scappini, 2019).

3.3.5. Vergi Muafiyeti, İstisnası ve İndirimi

İtalya'da tarım sektörüne dönemsel olarak veya sürekli olarak teşvik amacıyla çeşitli vergisel ayrıcalıklar tanınmaktadır.

40 yaşını doldurmamış genç girişimcilere tarımsal kullanım amacıyla en az beş yıllığına kiralanmış araziler için, kiracının doğrudan yetiştirici (CD) veya profesyonel tarım girişimcisi (IAP) olması halinde arazi geliri için, daha önce çalışmanın 3.3.1.2. bölümünde bahsedilen, % 80 ve %70 oranındaki yeniden değerlemeler uygulanmamaktadır. Tarımsal sosyal sigorta kaydı olan doğrudan yetiştirici (Coltivatore Diretto- CD) veya profesyonel tarım girişimcisi (Imprenditore Agricolo Professionale- IAP) kişilerce sahip olunan veya işletilen tarımsal veya ekilmemiş arazilerde, daha önce çalışmanın 3.3.1.2. bölümünde bahsedilen, % 30 oranındaki ikinci yeniden değerlendirme uygulanmamaktadır (Agenzia Delle Entrate, 2021).

2017-2022 yılları arasında, tarımsal sosyal sigorta kaydı olan doğrudan yetiştiriciler ve profesyonel tarım girişimcileri için arazi sahipliği geliri ve tarımsal gelir, gelir vergisi kapsamındaki vergi matrahında dikkate alınmamış yani bu kişilerin tarımsal geliri ve arazi sahipliği geliri 2017-2022 yılları arasında gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisna 2023'te de uygulanmaya devam edilmiştir (Mogorovich, 2022).

Ayrıca, TUIR'in 16. maddesi kapsamında tarımsal sosyal sigorta kaydı olan 35 yaş altındaki doğrudan yetiştirici (Coltivatore Diretto- CD) ve profesyonel tarım girişimcisi (Imprenditore Agricolo Professionale-IAP) kişiler, ebeveynlerine ait olan araziler dışındaki tarım arazilerini kiralama giderlerinin %19'unu, yıllık maksimum 1.200 Euro'ya kadar, kiralama sözleşmesinin yazılı olması şartıyla vergiden düşebilmektedir. Düşülecek kiralama giderinin maksimum sınırı aşan kısmı ise izleyen yıllarda vergi indirimi olarak vergiden düşülebilmektedir (Scappini, 2019: 2). Doğa olayları sonucunda ürünün en az % 30'unun kaybı halinde arazi geliri ve tarımsal gelir sıfır sayılmaktadır (Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2017: 16).

3.3.6. Tarım Sektöründeki Yatırımlara Sağlanan Vergisel Teşvikler

Tarım sektörü de dahil işletmenin hukuki yapısı, muhasebe sistemi, gelir vergilendirme rejimi farketmeksizin bütün sektörler için, “Endüstri 4.0. Modeli” kapsamında işletmelerin teknolojik ve dijital dönüşümünü sağlamak amacıyla, üretimde kullanılan ve Bakanlıkça belirlenen maddi ve maddi olmayan varlıklara yatırım yapılması halinde yatırım maliyetinin belirli bir kısmı için vergi indirimi uygulanmaktadır (Ministero delle Imprese e del Made in Italy, 2024).

3.3.7. Vergi Oranları

İtalya’da 2024 yılı gelir vergisi tarifesi Tablo 15’te gösterilmiştir.

Tablo 15: İtalya 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir (Euro)	Vergi oranı (%)
28.000’e kadar	23
28.001-50.000	35
50.000 üzeri	43

(Agenzia Delle Entrate, 2024)

Ek gelir vergisinde (addizionali IRPEF) ise bölgesel yönetimlerce konulan vergi oranı % 1.23- % 3.33, belediyelerce konulan ise % 0-0.9 aralığındadır (PWC, Worldwide Tax Summaries Online).

3.4. HOLLANDA’DA ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRME USULLERİ

Bu bölümde, Hollanda’daki tarım işletmelerinin hukuki yapısına kısaca değinilerek Hollanda’da zirai kazançların nasıl vergilendirildiği çeşitli alt başlıklarda incelenecektir.

3.4.1. İşletmelerin Hukuki Yapısı ve Temel Vergileme Sistemi

AB tarafından yapılan Çiftlik Yapısı Araştırmasına göre, bu yılda mevcut olan 76.700 tarım işletmesinin % 93’ü tek şahıs işletmesi ve ortaklık, % 5.2’si tüzel kişi ve % 1.8’i de grup işletmesidir. Ortaklıklar çoğunlukla, aile içinde çiftliğin devredilmesi gibi aile durumları nedeniyle ve eşler arasında olmaktadır. Tüzel kişi işletmeler ise genellikle cam seralarda bahçe bitkileri yetiştiriciliği yapmaktadır (Eurostat, 2008: 1-4; Veen, H.v. ve diğerleri, 2007: 26-74). 2020 tarım sayımının sonucuna göre ise, 52.640 tarım işletmesinin 47.980’i gerçek kişiye ait, 4.660’ı ise tüzel kişidir (FAO).

Hollanda’da tek şahıs işletmesinin (Felemenkçe: eenmanszaak) ve ortaklıkların (Felemenkçe: maatschap (Profesyonel ortaklık) veya vennootschap onder firma (Genel ortaklık)) hukuki açıdan tüzel kişiliği bulunmamakta işletme sahibi kârı üzerinden gelir vergisi ödemektedir (Business.gov.nl).

Bu bilgiler, Hollanda’da tarım işletmelerinin büyük bir çoğunluğunun gelir vergisi kapsamında olduğunu, diğer bir ifade ile tarımda temel vergileme sisteminin gelir vergisi olduğunu göstermektedir.

Hollanda, daha az sayıda daha büyük tarım işletmelerinin oluşturulması yönünde bir politika gütmektedir. Tarım politikasında çevresel etkilere ve çevrenin korunmasına çok önem verilmektedir. Vergi düzenlemelerinde ise tarım diğer sektörlerle eşit tutulmakta olup tarıma özel ayrıcalıklar çok sınırlıdır ve bunların daha genel ayrıcalıklarla değiştirilmesi yönünde eğilim bulunmaktadır. (Veen, H.v. ve diğerleri, 2007: 73)

Hollanda’da gelir vergisi, “Wet Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001)” olarak adlandırılan gelir vergisi kanunu ile düzenlenmiş olup vergi sisteminde tarımsal gelir için ayrı bir kategori bulunmamaktadır. Gelir vergisi (inkomstenbelasting) kapsamındaki gelir unsurları, her biri kendi vergi oranına/oranlarına sahip üç gruba (box) ayrılmıştır. Bunlar;

Grup 1: Ücretler ve ev sahipliğinden elde edilen gelir

Grup 2: Ticari girişimlerin kayda değer paylarından (%5 ve üzeri) elde edilen gelir (temettü veya sermaye kazançları gibi.)

Grup 3: Tasarruflardan ve yatırımlardan elde edilen gelir’dir.

Şahıs işletmelerinin kârları da, Grup 1 kapsamında işletme sahibinin gelirinin bir parçası olarak vergilendirilmektedir (Wet Inkomstenbelasting 2001; <https://business.gov.nl/>).

Ödenecek gelir vergisi, üç grupta ayrı ayrı hesaplanan vergilerin toplamından indirilecek giderlerin çıkarılmasıyla hesaplanır. Vergi indirimleri ise toplam ödenecek vergiden düşülür (Government of the Netherlands).

Grup 1 kapsamındaki vergilendirilebilir toplam geliri oluşturan gelir unsurları, Hollanda Gelir Vergisi Kanununun 3.1. maddesinde tanımlanmış olup bunlar arasında işletmeden elde edilen kâr da bulunmaktadır. İşletmeden elde edilen vergilendirilebilir kâr ise Kanunun 3.2. maddesinde; vergi mükellefinin bir girişimci olarak bir veya daha fazla işletmeden elde ettiği kârdan girişimci indiriminin (ondernemersaftrek) ve KOBİ kâr muafiyetnin (MKB-winstvrijstelling) çıkarılmasıyla elde edilen tutar olarak tanımlanmıştır (Wet Inkomstenbelasting 2001).

Girişimci ise Kanunun 3.4. maddesinde; kendi adına bir işletmeyi yürüten ve o işletmeye ilişkin yükümlülüklerden doğrudan sorumlu olan vergi mükellefidir. Kanunun sadece bir maddesinde, madde 3.12. , bu maddenin amacı kapsamında tarımsal işletme; meyve yetiştiriciliği ve ağaç, çiçek, çiçek soğanı, mantar yetiştiriciliği dahil tarla, mera ve bahçe bitkilerinin üretimini veya hayvancılık bağlamında hayvanların bakımını, beslenmesini veya muhafazasını amaçlayan bir işletmedir. Bunun yanında, iç su balıkçılığı ve balık yetiştiriciliği de tarımsal işletmelerle eşdeğer sayılmaktadır (Wet Inkomstenbelasting 2001).

Bununla birlikte, “çok fonksiyonlu tarım (multifunctionele landbouw)” kavramı da yasal düzenlemelerde yer almaktadır. Çok fonksiyonlu tarım; tarımsal üretimle topluma hizmet sunmak amacıyla çevreyi bir araya getiren işletmeler için kullanılan kolektif bir terimdir. Buna örnek olarak; çiftlikte engelli veya yaşlı bireylere bakım hizmeti verilmesi, yetişkinlere ve çocuklara yönelik çiftlik ziyaretleri, eğitim programları ve diğer aktiviteler yoluyla verilen çiftlik eğitimi düzenlenmesi, çiftlik ürünlerinin çiftlik mağazalarında doğrudan veya çok az aracı kullanılarak kısa tedarik zincirleri yoluyla tüketicilere satılması, çiftlikte çocuklara yönelik bakım hizmeti verilmesi, tarımsal alanın

doğaya faydalı olacak şekilde yönetimi ve agroturizm faaliyetleri verilebilir (Wageningen University & Research (b)).

Çok fonksiyonlu faaliyetleri yürüten çiftçilerin Hollanda’da diğer girişimcilerden farkı bulunmamaktadır. Multifonksiyonel bir çiftçinin bu faaliyetleri tarım faaliyetleriyle birlikte tek bir işletmede yürütmesi veya bunları tarım işletmesinden ayırarak ayrı bir işletmede yürütmesi mümkün olup buna yönelik kararın vergisel sonuçları olmaktadır. Çiftçi ana tarımsal faaliyeti ile bu çok fonksiyonlu faaliyetleri tek işletmede yürütürse vergilendirmede tarım istisnası (Landbouwvrijstelling)’dan faydalanabilirken, işletmeleri ayırdığında ise hem yatırımlarını ve bunların kârlılığını ayrıca takip edebilmekte hem de çok fonksiyonlu faaliyetleri için de ayrıca yatırım indirimi(investeringsaftrek)’den yararlanabilmektedir (Boxtel, 2021: 5).

3.4.2. Vergilendirilebilir Gelirin Hesaplanma Yöntemi

Hollanda’da ölçeğine bakılmaksızın bütün tarım işletmeleri/çiftçiler muhasebe kaydı tutmak zorunda olup, bir işletmenin kârı bu genel kabul görmüş kurallara göre belirlenmektedir. Gelir vergisi veya kurumlar vergisi kapsamında tahsil esasına göre muhasebe kaydı tutulamamakta olup kayıtların tahakkuk esasına göre yapılması gerekmektedir (Pawlowska-Tyszko & Soliwoda, 2014: 70; Veen, H.v. ve diğerleri, 2007: 29-74). Bu kapsamda, vergilendirilecek gelirin muhasebe kayıtlardan hareketle belirlendiği anlaşılmaktadır.

Bunun yanında, Hollanda’da tarım sektöründeki işletmelere ilişkin alt sektörler bazında en yaygın maliyet kalemleri, belirli varlık ve malzemeler için değerlendirme ve amortisman yöntemleri ve miktarları detaylı bir biçimde Ulusal Tarım Standartları (Landelijke Landbouwnormen)” adı altında yıllık olarak yayımlanmaktadır. Girişimcilerin, yıllık kârlarını belirlerken bu standartları kullanmak ve bunu gelir vergisi

veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan etmek zorundadır (Belastingdienst Nederland (a))

Çiftçiler bu miktarları kendileri hesaplamak zorunda kalmadıklarından vergi beyannameleri daha basit ve daha uygun maliyetle yapılabilmektedir. Tarım ve bahçecilik, vergi idaresiyle yıllık olarak hazırlanan standartlar üzerinde mutabık kalınan tek sektördür (Land- en Tuinbouw Organisatie Nederland (LTO)).

3.4.3. Gelirin İstikrarlı Hale Getirilmesi ve Zarar Mahsubu

Hollanda’da yıllık geliri büyük oranda dalgalanan mükellefler için gelir ortalama (Middeling) planı uygulanabilmekte ve bu ayrıcalık sadece tarıma değil diğer bütün sektörlerle tanınmakta iken bu uygulama Ocak 2023’te yürürlükten kaldırılmıştır. Ortalama alınabilecek son yıllar 2022, 2023 ve 2024 olmuştur. Gelir ortalama planında, gelir idaresi, mükellefin birbirini izleyen son üç yıldaki gelirin ortalamasını kullanarak ne kadar vergi ödeyeceğini hesaplamakta bulunan miktar “yeniden hesaplanan vergi” olarak adlandırılmaktadır. Sonrasında, mükellefin daha önce ödediği vergiden yeniden hesaplanan vergi çıkarıldığında aradaki fark, eşik değer olan 545 Euroyu aşarsa o zaman mükellefin eşiği aşan miktar için vergi iadesi alma hakkı doğmaktadır. Aradaki fark, eşik değeri aşmıyorsa iade alınamamaktadır (Government of the Netherlands, 2023).

Bunun yanında, girişimcilerin grup 1 kapsamındaki zararları, yine grup 1 kapsamındaki gelirlerinden dokuz yıl ileriye ve üç yıl geriye mahsup edilebilmekte olup bu sürelerde mahsup edilmeyen zararlar yok olmaktadır. Grup 1’deki zararlar, grup 2 ve grup 3’deki gelirlerden mahsup edilememektedir (Belastingdienst Nederland (b))

3.4.4. Vergilendirilebilir Gelirden İndirilebilecek Giderler

Vergilendirilebilir gelirden işletme maliyetleri düşülebilmekte ve işletme varlıkları amortize edilebilmektedir (Veen, H.v. ve diğerleri, 2007: 74). Çalışmanın 3.3.2.2. bölümünde de bahsedildiği üzere, maliyet kalemlerinin belirlenmesi ile amortismanda/varlık değerlemede Ulusal Tarım Standartları (Landelijke Landbouwnormen) kullanılmaktadır.

Hollanda Maliye Bakanlığı'na yayımlanan "Hollanda'da Vergilendirme" başlıklı kılavuzda da, gelir vergisi grup 1 kapsamındaki tek kişilik şahıs işletmesinden veya ortaklıklardan elde edilen işletme kârlarının, kurumlar vergisi kapsamındaki kârla aynı şekilde hesaplandığı belirtilmektedir. Kılavuza göre, kurumlar vergisi kapsamında kâr belirlenirken bütün işletme giderlerinin düşülebileceği, ancak bazı işletme giderlerinin, örneğin; şirketin öz sermayesine göre çok fazla borcunun olması durumunda borçlar için ödenen faiz giderleri, düşülmesinde kısıtlamalar olduğu belirtilmektedir. Öte yandan, vergi kanunları kapsamında ayrılan ihtiyatların (fiscal reserves) da kârdan düşülebileceği ifade edilmiş olup bu kapsamda Hollanda'da yeniden yatırım rezervi (Herinvesteringsreserve) ve masraf dengeleme rezervi (Egalisatiereserve) olmak üzere iki ihtiyat fonu bulunmaktadır (Ministerie van Financiën, 2007)

Kısaca değinmek gerekirse; yeniden yatırım rezervi(herinvesteringsreserve), işletmeye ait bir varlığın (Makine, ekipman, araç vb.) satışından elde edilen kârın veya kaybolmuş/zarar görmüş bir işletme varlığına ilişkin alınan tazminatın, gelecekte yeniden başka bir varlık alımında kullanılmak üzere ayrılmasıdır. Girişimciler, yeniden yatırım rezervine dahil olan kârlarını işletme gelirinden düşerek vergilendirilmesini erteleyebilmektedirler. Gider dengeleme rezervi (Egalisatiereserve) de; işletme binalarının bakımı gibi varlıkların periodik bakımı için birkaç yılda bir yapılacak, yüksek tutarlı, gelecek yıllara ilişkin giderlerin kârdan düşülerek kenara ayrılması yani rezerve eklenmesidir. Ayrılan miktar kârdan düşüldüğü için o dönemde vergilendirilebilir geliri

dolayısıyla vergiyi azaltmaktadır ancak gelecek yıllarda gider fiilen gerçekleştiğinde buna ilişkin masraf gider yazılmak yerine rezerv tutarından düşülmektedir. Bu rezerv mekanizması, işletmelerin gelir istikrarını sağlamasına ve nakit akışlarını yönetmesine yardımcı olmaktadır (Kamer van Koophandel (KvK)).

3.4.5. Vergi Muafiyeti, İstisnası ve İndirimi

KOBİ Kâr Muafiyeti (MKB-winstvrijstelling) kapsamında, 2024 yılı itibarıyla girişimcilerin işletme kârının %13.31'ine denk gelen miktar vergiden indirilebilmektedir. 2023'de bu oran % 14 olarak uygulanmıştır. Sonuç olarak, 2024'te girişimciler kârlarının daha büyük kısmı için vergi ödeyeceklerdir.

Yılda en az 1.225 saat girişimci olarak kendi işinde çalışanlar için uygulanan genel girişimci indirimi (ondernemersaftrek) kapsamında, 2024 yılı itibarıyla toplam kârdan 3.750 Euro tutarında indirim sağlanmaktadır. 2027 yılına kadar, bu indirim tutarının yıllık adımlarla 900 Euro'ya kadar azaltılması öngörülmektedir (Countus Groep B.V., 2023 (a)). Bu standart indirimin yanında, yeni işe başlayanlar için “Startersaftrek” olarak adlandırılan, kendi işindeki ilk beş yıl içerisinde uygulanmak üzere iki yıllığına 2.123 Euro (2024 yılı için) ilave indirim yapılmaktadır (Belastingdienst Nederland (c)).

İlaveten, tarımsal bir işletmede kullanılan arazinin satılması ve satın alan kişi tarafından tarımsal amaçla kullanılmaya devam edilmesi durumunda, elde edilen kazanç vergiden istisna tutulmuştur. Bu istisna “landbouwwijstelling” olarak adlandırılmaktadır. Ancak, arazinin satışından elde edilen kazanç arazinin değerinin, düzleştirme yapılması veya drenaj sistemleri kurulması gibi önlemlerin alınması, imarında bir değişiklik olması veya yerleşime açılması gibi nedenlerle artması gibi durumlara bağlı olarak ortaya çıkmışsa vergilendirilmektedir. İlaveten, tarım arazisini satan kişi, yeniden yatırım rezervi (herinvesteringsreserve) olanağı kapsamında satıştan elde ettiği kazançla yine benzer bir

varlığa yatırım yaparsa bu kazancından vergi alınmamaktadır (Wet Inkomstenbelasting 2001).

3.4.6. Tarım Sektöründeki Yatırımlara Sağlanan Vergisel Teşvikler

Hollanda, tarım sektörüne çevresel yatırımlara paralel şekilde bir çok alanda vergisel teşvik sağlamaktadır.

41 yaşın altında olup da bir tarım işletmesi açan veya devralan kişilere “jonge landbouwersregeling- JOLA” olarak adlandırılan ve belirli yatırımları, özellikle sürdürülebilir tarıma ilişkin, teşvik etmek amacıyla yatırım desteği şeklinde genç girişimci desteği verilmektedir (Vakblad Melkveebedrijf, 2017; Netherlands Enterprise Agency (RVO), 2023).

Bunun yanında, tarım sektöründe faaliyet gösterenler enerji yatırımı indiriminden (Energie-investeringsaftrek, EIA) faydalanabilmekte olup bu teşvik sadece tarım sektörüne özgü değildir. Bu çerçevede, devletçe belirlenen enerji tasarruflu ekipmanlara ve sürdürülebilir enerjiye yatırım yapılması halinde, ekipmanın normal amortismanının yanında yatırım maliyetinin % 40’ı da gelir veya kurumlar vergisinden düşülebilmektedir. Seracılıkta faaliyet gösterenler için, özellikle sera içindeki ısıtma, aydınlatma, nem takibi, hava sirkülasyonu vb. ekipmanlar, tarım ürünlerinin soğutulması ve uzun süreli depolanması için kullanılan ekipmanlar, gübre ve diğer tarımsal kalıntılardan biyoenerji elde edilmesi için kullanılan bazı ekipmanlar bu kapsamdadır (Netherlands Enterprise Agency (RVO), 2019: 1-40-74; Countus Groep, B.V., 2023 (b)).

İlaveten, çevresel yatırım teşvikleri de bulunmaktadır. Tarım ve balıkçılık sektöründeki temel ürünleri üreten işletmeler ancak KOBİ olmaları durumunda bu teşviklerden faydalanabilmektedir. Bu teşvikler, çevresel yatırım indirimi (Milieu-investeringsaftrek (MIA)) ve çevresel yatırımlarda rastgele amortisman (Willekeurige afschrijving voor milieu-investeringen, VAMIL) tarifesini kapsamaktadır. Çevresel

yatırım indirimi, kurumlar vergisi veya gelir vergisi mükellefi olan işletmelerin Hollanda Altyapı ve Su Yönetimi Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan liste kapsamındaki varlıklara yatırım yapmaları halinde varlığa bağlı olarak yatırım maliyetinin % 13.5'ini, % 27'sini veya % 36'sını varlığın satın alındığı yıldaki kârdan düşebilme imkânı sunmaktadır. VAMIL ise varlığın değerinin % 75'inin istenildiği zaman, kalan % 25'ini de düzenli bir şekilde amortisman olarak giderleştirebilme imkânı tanımaktadır (Netherlands Enterprise Agency (RVO), 2024 (a)).

Bunun yanında, genel girişimci teşvikleri bulunmakta olup tarımsal girişimcilerin bunlardan faydalanması mümkün olabilmektedir. Bu kapsamda, minimum çalışma saati koşulunu sağlamış olmak ve Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresi'nce işletme sahibi olarak tanınmak şartıyla girişimci indirimleri(*ondernemersaftrek*) olarak adlandırılan ve bünyesinde birçok vergi avantajını barındıran teşvikler bulunmaktadır. Girişimci indirimleri genel itibarıyla özel işletme sahipliği indirimi(*zelfstandigenaftrek*), yeni işletmeler için vergi indirimi (*startersaftrek*), iş ortağı indirimi (*meewerkaftrek*), Ar-Ge indirimi (WBSO), iş faaliyetini durdurma indirimi (*stakingsaftrek*) gibi teşvikleri içermektedir (Holthuis & Philip ter Burg, 2022).

İlaveten, Yeşil Fon Planı da sürdürülebilir tarım kapsamında kullanılabilecek vergisel teşvikler içermektedir. Şöyle ki, Hollanda bankaları sattıkları düşük faizli/kârpaylı yeşil yatırım tahvilleri ve hisse senetleriyle yatırımcılardan fon toplamakta ve buna karşılık belirlenen yeşil sertifikalı projelere düşük faizli fon sağlamaktadır. Bu kapsamda elde edilen sermaye kazançları ise grup 3'teki gelir vergisinden istisna tutulmakta, bunun yanında istisna tutulan kazancın belirli bir oranında da vergi indirimi sağlanabilmektedir (Netherlands Enterprise Agency (RVO), 2024 (b)).

3.4.7. Vergi Oranları

Hollanda’da 2024 yılı için gelir vergisi tarifesi Tablo 16’daki gibi olup belediyelere veya bölgelere ödenen yerel gelir vergisi bulunmamaktadır (PWC, Worldwide Tax Summaries Online).

Tablo 16: Hollanda 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Grup 1		Grup 2		Grup 3
Gelir(Euro)	Vergi Oranı	Gelir(Euro)	Vergi Oranı	Vergi Oranı
38.098’e kadar	% 9.32	67.000’e kadar	% 24.5	% 36
38.098-75.518	% 36.97	67.000 üzeri	% 31	
75.518 üzeri	% 49.5			

(PWC, Worldwide Tax Summaries Online)

3.5. FRANSA’DA ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRME USULLERİ

Bu bölümde, Fransa’daki tarımsal işletmelerin hukuki yapısı kısaca ele alınarak Fransa’nın vergi sisteminde zirai kazancın tanımı ve zirai kazançların vergileme usulleri çeşitli alt başlıklarda incelenecektir.

3.5.1. İşletmelerin Hukuki Yapısı ve Temel Vergileme Sistemi

2007 yılında AB tarafından yürütülen çiftlik yapısı araştırmasına göre; Fransa’da bulunan ve ekonomik açıdan Birlik tarafından belirlenen Avrupa Büyüklük Birimi (Bir ESU)’nin üzerinde olan 491.100 tarım işletmesinin %70. 9’u tek şahıs işletmesi, % 20.2’si tüzel kişi, % 8.9’u da grup işletmesidir (Eurostat, 2009: 1- 4). Öte yandan, Fransa Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı’nın tarım işletmelerinin hukuki yapılarına ilişkin

verilerine göre, 2016 yılında ülkede toplam 436.300 işletme bulunmakta olup, bunların 278.000'i tek şahıs işletmesi, kalan 158.300'ü tüzel kişiliktir. Tüzel kişi olan işletmelerin de 79.300'ü EARL, 43.000'i GAEC, 26.300'ü sivil ortaklık (örneğin:SCEA), kalanı da diğer muhtelif türlerdedir (Ministry of Agriculture and Food, 2022:8).

Tek şahıs işletmesi (Fransızca; entreprise individuelle), işletme üzerinden vergilendirilmemekte, işletme sahibi gelir vergisine tabii olmaktadır. İşletmeden elde edilen gelirin türüne (ticari, sınai, serbetst meslek vb.) göre gelir vergisi rejimi farklılaşmakta olup tarımsal faaliyetler için tarım kâr (Benefice Agricole(BA)) rejimi uygulanmaktadır (Bpifrance, 2023).

Fransa'da tarım sektöründeki tüzel kişi işletmelerin oranının diğer ülkelerdekine nazaran oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, aynı Belçika'da "landbouwennootschap" olarak adlandırılan şirket türü gibi Fransa'da da tarım sektörüne özgü tarımsal limited şirket (Exploitation Agricole à Responsabilité Limitée- EARL), ortak tarım grubu (Groupement Agricole d'Exploitation en Commun- GAEC) ve sivil toplum tarım işletmesi (Société Civile d'Exploitation Agricole-SCEA) olarak isimlendirilen şirket türlerinin bulunmasıdır. Bu şirket türleri, bir çiftliğin işletilmesi, yönetilmesi veya bu alanda ortak bir girişimde bulunulması amacıyla en az iki ortakla kurulabilmekte olup GAEC'te bütün ortakların çiftçi olma zorunluluğu bulunurken EARL ve SCEA'da çiftçi olmayan ortaklar da olabilmektedir (Notaires de France, 2017).

Bu şirketlerde vergi ise doğrudan şirketten değil ortaklar üzerinden alınmaktadır. Ortaklar, kârlardan her ortağa düşen dağıtılmış veya dağıtılmamış pay üzerinden gelir vergisi ödemektedir. SCEA ve EARL'de doğrudan gerçek gelir vergisi rejimini tercih hakkı bulunmakta iken GAEC'te gerçek rejime geçebilmek için ortak sayısına göre belirlenen belirli bir gelir eşiğini aşmak gerekmektedir. Bu şirketler kurumlar vergisine tabi olmayı da seçebilmekte ancak bu tercih yapılırsa geri dönüşü mümkün olmamaktadır (Chambres D'Agriculture France, 2015).

Tarım işletmelerinin çoğunluğunun gerçek kişi olduğu ve tarıma özgü şirketlerin de ortakları üzerinden gelir vergisi ödemek suretiyle vergilendirildikleri düşünüldüğünde, Fransa’da tarımda temel vergileme sisteminin gelir vergisi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Fransa’da gelir vergisi dahil bütün vergiler Genel Vergi Kanunu (Code Général des Impôts (CGI)) ile düzenlenmiştir. Gelir vergisi sisteminde, Fransızca: impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP), kaynağına bakılmaksızın bütün gelirler toplanarak elde edilen net gelire artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Fransa’da gelir vergisi, “vergi hanesi (fr. foyer fiscal)”, yani tek bir kişiden, bir medeni birlikteliğin iki ortağından veya evlilikteki mülkiyet rejimi ne olursa olsun eşlerden ve bunların çocukları veya bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilerden oluşan aile kurumu esas alınarak hesaplanmaktadır. Bu nedenle vergi matrahı, vergi hanesinin çeşitli üyelerinin toplam gelirini içermektedir (Ministère de l’Économie et des Finances, 2024: 10-11).

Fransız vergi hukukuna özel bir uygulama olan ve Lüksemburg dışında diğer Avrupa ülkelerinde karşılığı olmayan "Quotient familial (Aile katsayısı)" sistemi ile vergi hanesinin büyüklüğüne ve yapısına göre gelir vergisi hesaplanmaktadır. Bu sistem vergi yükünü, farklı sayıda bakmakla yükümlü kişinin bulunduğu aileler arasında daha eşit bir şekilde dağıtmak ve artan oranlı vergilendirmenin etkisini hafifletmek amacıyla oluşturulmuştur. "Quotient familial" sisteminde vergilendirilebilir gelir, vergi mükellefinin durumunu ve aile masraflarını temsil eden belirli sayıda hisseye bölünmekte, bulunan sonuca artan oranlı vergi uygulanmakta ve vergi miktarını belirlemek için bu şekilde elde edilen tutar hisse sayısı ile çarpılmaktadır. Dolayısıyla, hisse sayısı ne kadar çoksa uygulanacak vergi oranı daha düşük olmaktadır. Bu sistem en çok, gelir düzeyi yüksek olan çok çocuklu kalabalık ailelere fayda sağlamaktadır (Glaude, 1991: 51-52).

Fransa’da şu anda verginin aileleştirilmesi ilkesi devam etmekte olup vergi bildiriminde her iki eşin adı da yer almakta ve eşler vergi hanesine yüklenen vergi borcunun ödenmesinden müştereken sorumlu olmaktadır. Ancak, 1983 yılına kadar CGI’nın 6. maddesi kapsamında; “Her aile reisi, hem kişisel kazançları ve gelirleri hem de 196. madde anlamında kendisine bağımlı sayılan eşi ve çocuklarının gelirleri üzerinden gelir vergisine tabidir.” denilerek gelir vergisinde “Aile reisi (Chef de famille)” beyanı uygulanmış ve vergi mükellefiyeti aile reisi adına tesis edilmiştir. 1982’de CGI’nın 6. Maddesi “Her vergi mükellefi, hem kişisel kazançları ve gelirleri hem de çocukları ve Madde 196 ve 196 A mükerrer anlamında kendisine bakmakla yükümlü olduğu kabul edilen kişiler üzerinden gelir vergisine tabidir.” şeklinde değiştirilerek aile reisi beyanı kaldırılmıştır (Qurol, 2016: 55; Code Gnral des Impts (CGI)).

Fransa gelir vergisi sisteminde, işletme kârları, ticari olmayan kârlar, tarımsal kârlar (BA-Benefice Agricole), varlıklardan elde edilen gelir, ücret/maaş/emekli aylığı gelirleri, yatırım gelirleri ve sermaye gelirleri olmak üzere yedi gelir unsurunu kapsamaktadır (Ministre de l’conomie et des Finances, 2024: 10).

Tarımsal gelir de yasal düzenlemelerdeki kurallara göre belirlendikten sonra mükellefin diğer gelirlerine eklenerek toplam vergilendirilebilir gelire ulaşılmaktadır (Direction Gnrale des Finances Publiques, 2021)

Görüldüğü zere, Fransa gelir vergisi sisteminde tarımsal kârlar için ayrı bir gelir kategorisi bulunmaktadır.

Fransa’da gelir vergisi uygulaması kapsamında, tarımsal gelir CGI’nın 63. maddesinde; kırsal mülklerin işletilmesi sonucunda çiftçilerin, ortakıların veya mülk sahibi işletmecilerin kendilerine sağladığı gelir olarak tanımlanmıştır. Genel olarak, tarıma uygun her türlü arazi ürünü ile hayvancılık ürünlerinin satışı ve tüketiminden elde edilen gelir tarımsal gelirdir.

Bunun yanında;

- Ormancılık faaliyetleri (Ana veya ikincil amacı meyve, reçine ve kabuk toplamak veya sadece kereste satışı olan kızılâğaç koruları, söğüt koruları, sepetçisöğüdü bahçeleri, endüstriyel ormanlar vb. ormanlık mülklerden elde edilen gelir),

- Yer altı galerilerinde mantar üretimi, arıcılık, kümes hayvancılığı, balık, istiridye ve midye yetiştiriciliği,

- Fikri mülkiyet kanunu çerçevesinde yeni bitki türlerinin elde edilmesi,

- Atların eğlence sektörü dışındaki faaliyetlerde kullanılması amacıyla hazırlanması ve eğitimi,

- Çoğunlukla çiftliğin ana veya yan ürünlerinden elde edilen kuru veya yaş biokütlenin satışı ile yine çoğunlukla çiftliğin ana veya yan ürünlerinden elde edilen enerji üretimi (buradaki çoğunluk, işletmecinin pazarladığı her ürün için kütesel olarak takdir edilmektedir.),

- AB tarafından temel ödeme planı altında yapılan doğrudan ödemeler,

- Köpeklerle yapılan iki tekerlekli araba çekme yarışları, sürüş talimatı ve eğitiminden elde edilen gelirler, gerekli sertifikası olan köpek kızıağı sürücüler tarafından verilen kızaklı ulaşım ve kızak kiralama hizmetleri karşılığı elde edilen gelirler,

- Tarımsal gelir kapsamındaki faaliyetleri yürüten kişilerin, kendi çiftlikleri bünyesinde toplumun fayda sağladığı ekosistemlerin yeniden inşasına ve korunmasına yönelik faaliyetleri ve bunlardan elde ettikleri gelir de

tarımsal gelir kapsamındadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

Fransa’da tarımsal gelirlere uygulanan üç farklı gelir vergisi rejimi bulunmakta olup bunlar;

- Tarımsal mikro gelir rejimi (Régime micro-bénéfice agricole- Micro B.A.)

- Basitleştirilmiş gerçek gelir rejimi

- Normal gerçek gelir rejimi’dir.

Bunların uygulanması tarımsal gelirin miktarına ve tarımsal faaliyetin türüne bağlı olmakla birlikte, belirli durumlarda mükellefler diğer rejimleri de tercih edebilmektedir (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

3.5.2. Vergilendirilebilir Gelirin Hesaplanma Yöntemi

Micro B.A. rejimi: CGI'nın 69. maddesi kapsamında Micro B.A. rejimi genel olarak, son üç yılda ortalama geliri vergi hariç 120.000 Euroyu aşmayan çiftçilere uygulanmaktadır. Daha önce gerçek gelir rejimine dahil olup da üç yıllık ortalama geliri belirtilen eşiğin altına düşen çiftçilere de açıkça tercih etmelerine gerek olmaksızın bu rejim uygulanmaktadır. Bununla birlikte, bazı özel durumlarda da bu rejim uygulanmaktadır. Bunlardan biri, yeni faaliyete başlama durumudur. Yeni faaliyete başlayan bir çiftçi için de ilk yıl (n olarak adlandırılabilir) otomatik olarak micro BA rejimi uygulanmakta, bu çiftçi için ikinci yıl (n+1) ise, ilk yılın (n) geliri ile birlikte ondan önceki iki yılda (n-1=0 ve n-2=0) gelir sıfır kabul edilerek bu yılların gelir ortalaması belirtilen sınırı geçmiyorsa bu rejim uygulanmaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2016; Code Général des Impôts (CGI)).

Bunun yanında, tüzel kişi olan GAEC türündeki şirketler açısından bu rejimin uygulanabilmesi için geçerli olan ortalama gelir eşiği, ortak sayısı ile bireysel çiftçiler için belirlenen gelir eşiğinin (120.000 Euro) % 60'ının çarpımına eşittir (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

Micro BA rejiminde vergilendirilebilir gelir, işletmede kullanılan varlıkların satışından elde edilen sermaye kazançları veya kayıpları dikkate alınmadan önce, cari yıl ve önceki iki yılı kapsayan üç yıllık ortalama gelirden işletme giderleri için % 87 oranında indirim yapılarak hesaplanmaktadır. Bu indirimin miktarı 305 Euro'dan az olamamaktadır.

Örnek vermek gerekirse, bir işletme yıllara göre aşağıdaki gelirleri elde etmiştir;

n-3 yılında 72.000 Euro, n-2 yılında 75.000 Euro, n-1 yılında 86.000 Euro ve cari yılda(n) 88.000 Euro. Cari yılda Micro BA rejiminin uygulanmasındaki eşik değeri de 82.200 Euro'dur. Son üç yılın ortalama geliri $(86.000+75.000+72.000)/3=77.667$ Eurodur, dolayısıyla eşik değerin altında olduğu için cari yıl(n) gelirine Micro BA rejimi uygulanacaktır. Cari yıl vergilendirilebilir geliri; $[(88.000+86.000+75.000)/3] \times (1-87\%)=10.790$ Euro olarak hesaplanır (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

Bu rejimde, çiftlik ürünlerinin satış gelirleri, gelir eksikliğini telafi etmek amacıyla verilen işletme teşvikleri, primleri ve tazminatları, kamulaştırma bedelleri (kamulaştırmanın olduğu yılki ürün kaybını tazmin için verilen kısmı), ürünleri/hayvan varlığını etkileyen afetleri takiben alınan sigorta tazminatları, hayvan hastalıklarının yayılmasından kaynaklanan hayvan kayıpları için devletin verdiği tazminatlar ile işletmecinin kendine veya çalışanlarına ayırdığı ürünlerin potansiyel veya gerçekleşmemiş gelirleri, gelirin hesaplamasına dahil edilmektedir. Öte yandan, sabit varlıkların transferinden kaynaklı sermaye kazançları, tarımsal faaliyetle ilgili olmayan finansal ürünler, ekipman alımı için verilen destekler, karşılıklı tarımsal yardımlaşma programları kapsamında yapılan geri ödemeler ve mülkiyet hakkına ilişkin telif ödemeleri gelire dahil edilmemektedir (Direction Générale des Finances Publiques, 2021; Facon, 2023).

Mikro B.A. rejimi kapsamındaki mükellefler, günlük profesyonel gelirlerini gösteren bir doküman (Livre-journal des recettes - Journal of Receipts), bu yevmiye defteri olarak tanımlanabilir, tutmak ve bu gelirlerine ait fatura ve diğer destekleyici belgeleri saklamak zorundadırlar. Bu sayede muhasebe kayıtları oldukça basitleştirilmiştir. Bunun yanında bu kişiler tarımsal gelirlerini ayrıca beyan etmemekte, 2042 C Pro (Formulaire 11222) olarak adlandırılan gelir vergisi beyannamesine ek bir beyanname ile, vergi yılındaki ve önceki iki yıla ait gelirini, vergi döneminde meydana gelen sermaye kazançlarını/zararlarını bildirmektedirler. Üç yıllık ortalama gelir ve

giderler için sabit oranlı (%87) indirim tutarı vergi dairesince otomatik olarak hesaplanmaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2021; Facon, 2023).

Basitleştirilmiş gerçek gelir rejimi: vergi hariç ortalama geliri, birbirini takip eden son üç yılda 120.000- 391.000 Euro arasında olan işletmelere ve Micro B.A. rejimi kapsamına girebilecekken bu rejimi tercih edenlere otomatik olarak uygulanmaktadır. Bununla birlikte, normal gerçek rejimi tercih etmediği takdirde, son üç yıl ortalama geliri 391.000 euroyu aşmadığı sürece; şarküteri veya kasaplık hayvanlara ilişkin ticari faaliyet yürüten işletmelere, gelirleri tamamen veya kısmen gösteri dünyası dışındaki faaliyetler için evcil atların hazırlanması ve eğitilmesinden gelen işletmelere, çoğunlukla kendi tarımsal ürünleri ve bunların yan ürünlerinden elde edilen biyokütlenin satışını yapan veya bu ürünlerden enerji üreten işletmelere, AB Ortak Tarım Politikası kapsamındaki temel ödemelere ilişkin hakları sağlayan işletmelere, tröst işlemlerine tahsis edilen mülkün devrini yapan işletmelere ve GAEC türündeki şirket hariç geliri CGI'nın 8. maddesi çerçevesinde vergilendirilen tarım şirketlerine de bu rejim uygulanmaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

Bu rejimde, işletmelerin ayrıca gelir beyanı yapmaları zorunludur ve normal gerçek rejime göre daha hafif muhasebe kuralları uygulanmaktadır. Mükelleflerin, günlük gelir ve giderleri gösteren yevmiye defteri (Le livre-journal) ve sabit varlıkları ve amortismanları gösteren envanter defteri tutmaları ve vergi idaresine basitleştirilmiş bir bilanço sunmaları zorunlu olup, harcamalara ve gelirlere ilişkin mali belgeleri de saklamaları gerekmektedir (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

Normal gerçek gelir rejimi: Bu rejim, son iki yılda ortalama geliri 391.000 Euro üzerinde olan işletmelere ve diğer rejimlerden birinin kapsamında olmakla birlikte normal rejimde en az iki yıl kalmayı seçen işletmelere uygulanmaktadır. Bu rejim kapsamındakiler bilanço, gelir tablosu, amortisman cetveli, envanter defteri vb. finansal

tabloları tutmak ve ayrı bir beyanname vermek zorundadırlar (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

Ticari ve sınai işletmelerdeki işletme kârına uygulanan genel vergi kuralları, sermaye devir hızının yavaş olması, gelirin düzensiz olması, bilançoda arazi, kooperatif payı vb. amortize edilemeyen varlıkların ağırlıklı olması gibi tarımsal üretimin kendine özgü kısıtlarına ve karakteristik özelliklerine göre uyarlanarak, gerçek rejimlerde tarımsal gelirin belirlenmesinde ve vergilendirilmesinde kullanılmaktadır. Bu çerçevede, gerçek rejimlere tabi olanlar mali yılın kapanış tarihini serbestçe belirleyebilmektedir.

Bunun yanında, basitleştirilmiş gerçek rejim kapsamında;

- Yevmiye defterine yalnızca günlük tahsilatların ve ödemelerin kaydedilmesi,
- Alacak ve borçların mali yıl sonunda muhasebeleştirilmesi, ancak düzenli aralıklarla ödenen ve dönemselliği bir yılı aşmayan genel giderlere ilişkin harcamaların, bu giderlerin tamamı veya bir kısmı başka bir mali yılı ilgilendirse dahi, ödendiği cari mali yıla eklenebilmesi,

- Stokların (Satın alınan ham maddeler ve mahsuller için alınan avanslar hariç), mükellefin tercihiyle, mali yıl sonundaki günlük fiyattan sabit oran esasıyla değerlendirilebilmesi,

- İşletmecinin iş seyahati sırasında tükettiği akaryakıt giderlerinin, her yıl yayımlanan bir cetvele göre sabit oran esasına göre kaydedilebilmesi,

- Belirli bir sınıra kadar arazi genel giderlerin gerekçelendirilmesinden muaf olunması gibi kolaylıklar sağlanmaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

Gerçek gelir rejimlerinde vergilendirilebilir gelir; faaliyetler sırasında veya sonunda yapılan varlık transferleri de dahil olmak üzere, yürütülen bütün faaliyetlerin sonucundaki net kârdır. Net kâr ise, işletmenin tarımsal faaliyetlerinden kaynaklı bütün gelirleri ve giderleri dikkate alınarak belirlenmektedir. Bu kapsamda, brüt gelir; faaliyet

geliri, mali yıl içerisinde stokların değerindeki değişimler, varlıkların satışından elde edilen sermaye kazançları ve zararları ile diğer gelirlerden oluşmaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

Bununla birlikte, CGI' nın 75. maddesi uyarınca, fotovoltaik enerji¹⁴ veya rüzgâr enerjisi üretimi, çiftlik turizmi gibi yan ticari ve ticari olmayan faaliyetlerden elde edilen gelirler; tarım işletmesinin sadece gerçek rejime tabi olması ve bu yan faaliyetlerden kazanılan gelirin son üç takvim yılında ortalama yıllık 100.000 Euroyu ve tarımsal faaliyetlerden elde edilen ortalama gelirin %50'sini aşmaması halinde tarımsal kârlara dâhil edilmektedir (Direction Générale des Finances Publiques, 2021; French Business Advice, 2019).

Orman işletmeleri için de ayrıca özel bir düzenleme yapılmıştır. Bu kapsamda, orman işletmecileri ağaç kesiminden elde ettikleri kazançlar için CGI'nın 76. Maddesinin ilk paragrafında belirtilen sabit oranlı bir vergi rejimine tabidirler. Öte yandan, ağaçlardan meyve, ağaç kabuğu ve reçine toplanarak satılması; işletmecinin, endüstriyel nitelikte olmayacak şekilde, kendi kestiği ağaçları işleyerek satması sonucu elde edilen gelirler ise tarımsal kâr kapsamında sayılarak micro BA veya gerçek rejime tabi olmaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2021; Code Général des Impôts (CGI)).

3.5.3. Gelirin İstikrarlı Hale Getirilmesi ve Zarar Mahsubu

Fransa'da tarımsal gelirin düzensizliği dikkate alınarak, verginin artan oranlı yapısından dolayı kazanılan istisnai/ertelenmiş veya düzensiz gelirin aşırı vergilendirilmesini önlemek amacıyla, 1 Ocak 2006'dan bu yana sona eren mali yıllar için özel olarak iki tarımsal önlem uygulanmaktadır:

1. CGI'nın 75-0 A maddesi kapsamında istisnai gelirin yayılması (l'étalement des revenus exceptionnel) ve CGI'nın 163-0 A maddesi kapsamında gelirin bölünmesi

¹⁴ Fotovoltaik enerji: Güneş hücreleri veya panelleri sayesinde Güneş'ten elde edilen elektrik enerjisi.

sistemi (le système du quotient): İstisnai gelirin yayılması sisteminde, gerçek rejime tabi olan bir çiftçinin istisnai geliri, isteğe bağlı olarak, eşit oranlarda, kazanıldığı mali yılın ve onu izleyen altı yılın mali sonuçlarına bağlanabilmektedir. Gelirin bölünmesi (Quotient) sisteminde ise; önce toplam normal vergilendirilebilir gelir üzerindeki vergi, artan oranlı tarifeye göre hesaplanır. Daha sonra, istisnai gelirin bir bölümü (örneğin; $\frac{1}{4}$ 'ü, bu oran(kesir) kanunda belirtilmiştir) normal vergilendirilebilir gelire eklenerek bulunan “düzeltilmiş toplam” üzerindeki vergi, artan oranlı tarifeye göre hesaplanır. İki vergi sonucu arasındaki fark (regular vs. quotient system), ki bu fark istisnai gelir nedeniyle ödenen extra vergidir, istisnai gelire uygulanan oranın böleniyle (4'le) çarpılır ve bulunan sonuç normal gelir üzerinden hesaplanan vergiye eklenir. Bu sistem, istisnai gelir üzerindeki toplam vergi yükünü azaltmaktadır. Burada istisnai gelirden kasıt; kârın, 25.000 Euroyu veya önceki üç mali yılın ortalama kârını aşan kısmı ya da hayvan sürüsünün sıhhi nedenlerle topluca kesilmesi halinde alınan tazminatla kesilen hayvanların stok/alım değeri arasındaki farka karşılık gelen miktar olarak tanımlanmıştır (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

2. CGI'nın 75-0 B maddesi kapsamında sağlanan üç yıllık ortalama sistemi: üç yıllık ortalama sistemi, tarımsal kazançlarının vergilendirilmesinde otomatik olarak veya tercihen gerçek rejime (basitleştirilmiş veya normal) tabi olan ve iki yıldan daha uzun süredir bu rejimde kalan mükelleflere uygulanmaktadır. Bu mekanizmayı tercih etmesi halinde ilgili mükellefin gelir vergisinde esas alınan tarımsal kârı, cari yıl ve önceki iki yılın ortalaması alınarak hesaplanmaktadır. Üç yılın her birindeki kâr, mükellefin tabii olduğu vergi rejimi (basitleştirilmiş veya normal gerçek rejim) kuralları çerçevesinde belirlenmektedir. Bu sistem, Micro B.A. rejimi kapsamındaki bireysel işletmelere uygulanmamaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

Bunların yanında, Fransa gelir vergisi sisteminde tarımsal faaliyetlerdeki zararlarda, altı yıl ileriye mahsup yapılabilmekte olup geriye doğru mahsup yoktur. Diğer yandan,

tarımsal faaliyette zararlar, ancak mükellefin diğer kategorilerdeki toplam net geliri kanunla belirlenen limiti (2024’de bu limit 119.675 Euro’dur.) aşmıyorsa toplam gelirden mahsup edilebilmektedir. Aksi takdirde, tarımsal zararlar izleyen altı yıl boyunca sadece tarımsal kârlardan mahsup edilebilmektedir (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

3.5.4. Vergilendirilebilir Gelirden İndirilebilecek Giderler

Daha önce de değinildiği üzere, Micro BA rejiminde sabit olarak %87 oranında masraflar için indirim yapılmaktadır. Öte yandan, gerçek rejimlerde vergi matrahı, faaliyetin yürütülmesinden kaynaklanan ve net varlıklarda azalmaya neden olan yada bu varlıklardaki muhtemel azalmayı telafi etmeyi amaçlayan maliyetler ve masrafların düşülmesiyle belirlenmektedir. Bu alanda sanayi ve ticaret şirketlere uygulanan kurallar amortisman, karşılık giderleri, gayri menkul giderleri, personel giderleri, finansal giderler ve diğer masraflara ilişkin belirli uyarlamalar yapılarak tarım işletmelerine de uygulanmaktadır. Bu çerçevede, genel olarak lineer(doğrusal) amortisman yöntemi kullanılmakta, belirli varlıklar ve giderler için de azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman hesaplanabilmektedir. Bununla birlikte, çevrenin korunması, kirlilikle mücadele, bilimsel ve teknik araştırma, finansal inovasyon, arazi geliştirme uygulamaları gibi alanlarda yatırımları teşvik etmek amacıyla, enerji tasarrufu sağlayan materyaller ile yenilenebilir enerji üretimi ekipmanları, elektrikli araçlar ile LPG, doğalgaz ve E85 Superethanol ile çalışan araçlar, bilimsel veya teknik araştırma için kullanılan yapılar, hava kirliliğiyle mücadele amacıyla oluşturulan veya tarımsal üretim tesisine dahil edilen yapılar ve buna benzer varlıklar için olağanüstü amortisman ve özel amortisman rejimleri de bulunmaktadır. Arazinin kendisi amortismanına tabi tutulmamaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2017).

Mali yılda meydana gelen olaylardan kaynaklanan veya bu olaylar sonucu muhtemel olan, mali kayıtlarda yer alan ve açıkça belirtilen bir amaçla ayrılmış gider ve

masraf karşılıkları da matrahtan düşülebilmektedir. Ancak, karşılık giderlerinde, yeni bir varlığın girişi için mahsup edilen giderler (örnekler: ekipmanın yenilenmesine ilişkin karşılıklar, inşaat işlerine ilişkin karşılıklar), tamamen muhtemel masraflar (örneğin; doğal afetlerden kaynaklanan kayıplar) ve fiyat artışları için ayrılan karşılıklar gider olarak düşülememekte olup bunlar ancak kesinleştikleri mali yılın kârından mahsup edilebilmektedir. Bunun yanında, çiftliğin ihtiyacı için alınan borçların faiz giderleri, çiftliğin personel giderleri, işletmeye ait yapıların giderleri, işletmeye ait mülkiyet üzerindeki gayri ayni haklara ilişkin giderler, çiftliğin ihtiyacı için kiralanan mülklere ilişkin kira giderleri de matrahtan düşülebilmektedir (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

Ayrıca, bir çiftçi profesyonel faaliyetini gerçek usulde gelir vergisine tabii olan bir ortaklık/şirket altında yürütüyorsa, bu çiftçilerin anılan şirketlerdeki payları mesleğin icrası için kullanılan bir varlık olarak sayılmakta dolayısıyla bu payları edinmek için yaptıkları masraflar, örneğin; çiftçinin bu payı edinebilmek için aldığı borçların faiz ve diğer masrafları ya da pay karşılığında çiftçinin şirkete sermaye olarak koyduğu varlıkların edinimine ilişkin masraflar da vergilendirilebilir gelirden düşülebilmektedir. GAEC türündeki şirketlerin özel statüsü dikkate alınarak, bu türdeki bir şirkete kullanım amacıyla mülk getiren bir ortak, bu mülke ilişkin masraflarını (tapu masrafları, mali masraflar ve mal sahipliğine ilişkin diğer masrafları) şirket kârındaki payından düşebilmektedir (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

3.5.5. Vergi Muafiyeti, İstisnası ve İndirimi

1 Ocak 2019 itibarıyla, daha önce Fransa'da uygulanagelen yatırım indirimi (DPI) ve beklenmedik durumlar için yapılan indirim (a déduction pour aléas, DPA) kaldırılarak, CGI'nın 73. maddesi çerçevesinde 31 Aralık 2025'e kadar uygulanacak olan ihtiyati tasarruf indirimi (Déduction pour épargne de précaution(DEP) uygulamaya

alınmıştır. İhtiyati tasarruf İndirimi (DEP) kapsamında gerçek rejime tabi çiftçilerin vergilendirilebilir tarımsal gelirinden belirli bir miktar kesinti yapmasına, yapılan kesinti tutarının %50'si ile %100'ü arasında parasal tasarruf oluşturması şartıyla, imkan tanınmaktadır. Bu amaçla oluşturulan parasal tasarrufun, vergi indiriminin yapıldığı yılı izleyen on yıl içerisinde çiftçinin profesyonel faaliyetinden kaynaklanan giderlerini karşılamak için kullanılması gerekmektedir. İlave olarak, CGI'nın 73B maddesi uyarınca, gelir vergisinde gerçek rejime tabi olan ve Kırsal ve Deniz Balıkçılığı Kanunu kapsamındaki desteklerden faydalanan genç çiftçiler için, desteğin verildiği ilk tarihten itibaren faaliyetinin ilk altmış ayı boyunca vergilendirilebilir gelirinden kanunla belirlenen oranlarda indirim yapılmaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

Gelir vergisi veya kurumlar vergisi açısından gerçek rejim kapsamındaki şirketler, Kanunla belirlenen, sosyal amaçlı olan veya kâr amaçlı olmayan iş ve kuruluşlara yaptıkları bağış ve yardımlar için belirli oranlarda vergi indirimi alabilmektedir. Ayrıca, sanayicilere, tüccarlara, sanatkârlara ve çiftçilere yönetim yardımı sağlamak ve onlara ekonomik ve muhasebesel analizler sunmak amacıyla meslek kuruluşlarınca oluşturulan onaylı yönetim merkezlerine üye olan, geliri micro BA rejimi sınırları içerisinde olsa da gerçek rejim kapsamında vergilendirilmeyi tercih eden çiftçiler bu merkezlerde hesaplarının yönetimi ve üyelik amacıyla yaptıkları harcamalar için vergi indiriminden faydalanabilmektedir. Bu indirimler tarımsal gelir rejimine özel olmayıp genel mahiyette kurumlar vergisi veya gelir vergisi kapsamındaki endüstriyel ve ticari gelirlere, ticari olmayan gelirlere de uygulanmaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

Ayrıca, vergi rejimi (Micro B.A., basitleştirilmiş veya normal gerçek rejim) ve hukuki statüsü (tüzel kişi veya şahıs işletmesi) farketmeksizin tarımsal işletmeler için 2025 yılına kadar, yıllık gelirinin en az % 40'ının AB tarafından tanımlanan organik tarım

faaliyetlerinden elde edilmesi halinde, o yıl için 4.500 Euro (1 Ocak 2023 itibarıyla geçerli olan tutar) vergi kredisi sağlanmaktadır. Bunun yanında, tarım işletmecilerinin yürüttüğü faaliyet gereği hergün işbaşında olmaları gerekirken, iş kazası veya hastalık gibi nedenlerle işlerinin başında olamadıkları zaman bu işleri üçüncü bir kişiye yaptırmaları nedeniyle oluşan masraflar için de bir vergi kredisi sağlanmaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2021).

3.5.6. Tarım Sektöründeki Yatırımlara Sağlanan Vergisel Teşvikler

Araştırma faaliyetlerine, Korsika'da yapılan ve işletilen belirli yatırımlara, yönetim eğitimi harcamalarına, bakmakla yükümlü oldukları çocukları olan işletme çalışanlarının mesleki yaşamları ile aile yaşamlarını daha iyi uzlaştırmalarına olanak tanıyan belirli harcamalara, aile vergi kredisi olarak adlandırılmaktadır, vergi kredisi sağlanmakta olup bunlar diğer sektörlerde de uygulanan genel teşviklerdir. Tarım sektörü de bu teşviklerden yararlanabilmektedir (Direction Générale des Finances Publiques, 2021). Ayrıca, daha önce amortisman konusunda bahsedildiği üzere, belirli ekipmanlara ve alanlara yatırım yapılması halinde bu kapsamındaki varlıklar için olağanüstü amortisman ve özel amortisman uygulamasına izin verilerek yatırımlar teşvik edilmektedir.

3.5.7. Vergi Oranları

Fransa’da 2024 yılı için geçerli olan gelir vergi tarifesi Tablo 17’de yer almaktadır.

Tablo 17: Fransa 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir(Euro)	Vergi oranı (%)
11.294 ’e kadar	0
11.295-28.797	11
28.798-82.341	30
82.342-177.106	41
177.106 üzeri	45

(Ministère De L'économie Des Finances Et De La Souveraineté Industrielle Et Numérique, 2024)

3.6. POLONYA’DA ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRME USULLERİ

Bu bölümde, Polonya’daki tarımsal işletmelerin hukuki yapısına değinilerek Ülkenin vergi sisteminde tarımsal faaliyetlerden elde edilen kazançların hangi kanun kapsamında nasıl vergilendirildiği konuya ilişkin alt başlıklarda detaylıca açıklanacaktır.

3.6.1. İşletmelerin Hukuki Yapısı ve Temel Vergileme Sistemi

Polonya Merkezi İstatistik Ofisi (GUS)’nin yayımladığı 2020 yılı tarım sayımı sonuçlarına göre, ülkede toplam 1.317.400 tarım işletmesi bulunmakta olup bunların 1.284.900’ü gerçek kişilere ait 1 hektarın üzerinde arazisi olan tarım işletmesidir (Główny Urząd Statystyczny (GUS), 2022: 32). 2016 yılı verilerine göre ise, ülkede bulunan 1.410.700 tarım işletmesinin 4.080’i tüzel kişidir (European Commission, 2022).

Polonya’da, diğer ülkelerdekine benzer şekilde, tarım işletmelerininin ezici bir çoğunluğu gerçek kişilere ait olmasına rağmen tarımsal gelirin vergilendirilmesindeki temel sistem gelir vergisi değildir. Çünkü, Polonya’da tarımsal üretimin sadece belirlenen özel alt dalları gelir vergisi (Podatek dochodowy od osób fizycznych) kapsamında olup bu alt dalların haricindekiler tarım vergisi (Podatek rolny) denilen özel bir vergiye tabidirler. Gelir vergisine tabii işletmeler toplam işletmelerin % 2-% 5’ine tekabül etmekte olup çiftçilerin % 95’i gelir vergisinden muaftır. (OECD, 2020: 224)

Polonya’da gelir vergisi, 26 Temmuz 1991 tarihli Kişisel Gelir Vergisi Kanunu (PDOF)¹⁵ ile düzenlenmiş olup ücret geliri, ticari gelir, serbest meslek faaliyetleri ile iş ve sanat performansı kullanımından elde edilen gelirler, kira geliri, gayrimenkul satış geliri, sermaye geliri ve diğer gelirler (örneğin; arazi gelirler) bu kapsamdaki gelir unsurlarıdır. Bir kişinin vergilendirilebilir geliri genellikle, bu gelir unsurlarından ayrı ayrı elde ettiği net gelirler toplanarak hesaplanmaktadır (Accace Accounting Firm, 2024).

Gelir vergisi mükellefleri, iş sözleşmesi veya medeni kanun çerçevesindeki sözleşmeler kapsamında gelir elde eden veya tek şahıs işletmesi (Lehçe: jednoosobowa działalność gospodarcza), işleten gerçek kişilerdir (PIT.pl, 2024).

Bunun yanında, kollektif şirketler (Spółka Jawna (sp.j.)), mesleki ortaklıklar (Spółka Partnerska (sp.p.)) ve komandit şirketler (Spółka komandytowa (sp.k.)) de ortakları üzerinden gelir vergisi ödemektedir (Accace Accounting Firm, 2024; Öncü)

Gelir Vergisi Kanunu’nun 2.1. maddesinde, tarımsal üretimin belirli alt dallarından elde edilen gelirler ile Orman Kanunu anlamında orman yönetiminden elde edilen gelirler hariç, tarımsal faaliyetlerden elde edilen gelirler bu Kanunun uygulanmasından muaf tutulmuştur. Kanunun 2.2. maddesinde de tarımsal faaliyet; tohum, fidanlık/fidelik, yetiştirme ve üreme materyalleri üretimi de dahil olmak üzere

¹⁵ Kanun Lehçede “Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych (PDOF)” olarak adlandırılmaktadır.

kişinin kendi mahsülünden veya yetiştirme/ıslah işleminden işlenmemiş(doğal) halde bitki veya hayvan ürünleri üretme faaliyeti, yerde,serada ve örtü altında sebze üretimi, süs bitkileri, meyve ve kültür mantarları üretimi, hayvan genetik materyali, kümes hayvanları ve yararlı böceklerin üretimi ve yetiştirilmesi, endüstriyel çiftlik hayvanı üretimi ve balık yetiştiriciliği ile satın alınan bitki ve hayvanların satın alındığı tarihten itibaren biyolojik büyümelerinin gerçekleştiği asgari süre (bitkilerde bir ay, ördek ve kazların yoğun bir şekilde özel olarak beslenmesinde on altı gün, diğer kasaplık kümes hayvanlarında altı hafta, diğer hayvanlarda iki ay) boyunca muhafazasına yönelik faaliyetler olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 2.4. maddesinde ise tarımsal işletmenin, Tarım Vergisi Kanunu hükümleri kapsamındaki bir çiftliği ifade ettiği belirtilmiştir (PDOF).

Bu çerçevede, Kanunun 2.3. maddesinde belirlenen, gelir vergisi kapsamına giren özel tarımsal alt dallar şunlardır:

- Seralarda (25 m² üzeri alanda) veya ısıtılmış folyo tünellerde(50 m² üzeri alanda) yetiştiricilik

- mantar ve mantar miselyumu yetiştiriciliği (25 m² üzeri yetiştirme alanında)

- yapay ortamda(in vitro) bitki yetiştiriciliği (1 m² üzeri raf alanında)

- kasaplık(100 adet üzeri) ve yumurtalık (80 adet üzeri) kümes hayvanları yetiştiriciliği

- kümes hayvanları kuluçkahaneleri (hayvan sayısına bakılmaksızın)

- kürk hayvanları üretimi ve yetiştiriciliği (kunduz ve tavşanlarda temel sürüde 50'den fazla dişi, tilki ve rakun köpeklerinde temel sürünün 1 dişisinden, vizon, gelincik ve çinçilla sürüsünün 2'den fazla dişisi ve laboratuvar hayvanları (sayısına bakılmaksızın)

- solucan yetiştiriciliği (1 m² üzeri üreme yatağı alanında)
- yenilebilir böcek (entomophage) yetiştiriciliği ((konakçı bitki üretim alanının 1 m²'sinden fazlası),

- ipekböceği yetiştiriciliği (1 dm³'ün üzerinde koza)

- arıcılık (80 koloni üzeri)

- Belirli hayvanların çiftlik dışında ıslahı ve yetiştirilmesi (koyunlar (10 adet üstü), domuzlar (50 adet üstü), sığırlar ve buzağılar(10 adet üstü), inekler(5 adet üstü), soylu köpekler ve kediler ile atlar (sayılarına bakılmaksızın), akvaryum (700 dm³'ün üzerinde)) balıkları

Eğer bu alt dallardaki üretim yukarıda yer verilen ölçüleri (Bu ölçüler Kanunun 2 nolu ekinde belirlenmiştir) aşıyorsa o zaman bütün üretim birimlerinden veya alanından elde edilen gelir vergilendirilmektedir. Ancak, söz konusu ölçüleri aşmayan bitki yetiştirme ve hayvancılık faaliyetleri ile bu ekteki tabloda yer almayan hayvanların çiftlik dışında ıslahı ve yetiştirilmesi, tarımsal üretimin özel alt dalları kapsamında sayılmamaktadır (Podkarpacki Ośrodek Doradztwa Rolniczego w Boguchwale; PDOF) Bu özel alt dallar dışındaki tarımsal faaliyetler ise tarım vergisine tabidir (Huczko, 2023).

Polonya Gelir Vergisi Kanunundaki tarımsal faaliyet tanımında temel nokta, işlenmemiş (Doğal) haldeki bitki ve hayvan ürünlerinin üretilmesidir. Burada işlenmemiş halden kasıt, ürünün üretiminden hemen sonraki durumundan önemli ölçüde farklı olmamasıdır. Örneğin, bir vergi mükellefi, koyun yetiştiriciliği ve satışıyla uğraştığı bir çiftliği işletmektedir. Bu faaliyeti bir tarımsal faaliyettir. Bu mükellef aynı zamanda yün üretimi ve satışı da yapmaktadır. Bu durumda ise yün işlenmiş bir ürün olarak değerlendirildiğinden bu faaliyeti tarımsal faaliyet kapsamına girmemektedir. Burada işlenmiş üründen kasıt ise, ürünün belirli teknolojik süreçlerden geçirilerek sonucunda yeni özellikler ve nitelikler kazanmasıdır. Diğer yandan, örneğin, çiftlikten elde edilen işlenmemiş inek sütünün satışı, özel tarım alt dallarından elde edilen kazanç veya diğer

kazanç kapsamına girmemekte bu nedenle de gelir vergisinden muaf olmaktadır. Bir çiftçinin işlenmiş tarım ürünlerinin satışından elde ettiği kazanç, Gelir Vergisi Kanununun 10. maddesinde düzenlenen diğer kazançlar altında değerlendirilmektedir (PDOF; Şadej, 2022 (a)).

Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanunundaki diğer kazançlar, özel tarım alt dallarındaki faaliyetlerden elde edilen işlenmiş bitki ve hayvansal ürünler ile ayrı düzenlemelerle özel tüketim vergisine tabi tutulan ürünler hariç olmak üzere, endüstriyel olmayan bir şekilde işlenmiş bitkisel ve hayvansal ürünlerin satışından elde edilen gelirleri de içermektedir. Ancak, bu ürünlerin işleme ve satış faaliyetinin diğer kazanç kapsamında değerlendirilebilmesi için; işlenmiş üründe kullanılan hammaddenin en az %50'sini çiftçinin kendi yetiştirdiği bitki ve hayvan ürünlerinin oluşturması, satış kayıtlarının ayrı bir şekilde tutulması, işleme ve satış faaliyetinin (Sergi, festival, fuar ve pazar sırasında, hayvanların kesilmesi ve etin doğranması, bölünmesi ve sınıflandırılması dahil kesim sonrası süreçleri, tahıl öğütülmesi, yağ veya meyve suyu çıkarılması ve satışı hariç) iş sözleşmesi, emanet(vedia) sözleşmesi ve benzer nitelikteki diğer sözleşmeler kapsamında kişilerin çalıştırılması ile gerçekleştirilmemiş olması gerekmektedir. Bu kapsamdaki bitkisel ürünlere örnek olarak; kendi yetiştirdiği hammaddelerden elde edilen un, kabuğu çıkarılmış tane, kepek, yağ ve meyve suyu verilebilir. Diğer kazançlara genel olarak gelir vergisi tarifesi uygulanmakla birlikte Kanunun 21. maddesi ile çiftçilerin kendi ürünlerini kullanarak ürettikleri işlenmiş bitki ve hayvan ürünlerinin satışından elde ettikleri kazanç, yıllık 100.000 PLN'ye kadar vergiden muaf tutulmuştur (PDOF; Şadej, 2022 (a)).

Bunun yanında, 20 Kasım 1998 tarihli Gerçek Kişilerin Belirli Kazançlarına Uygulanan Sabit Oranlı Gelir Vergisine İlişkin Kanunun¹⁶ 6 (1d). maddesi ile çiftçilerin

¹⁶ Kanun lehçede; “Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne” olarak adlandırılmaktadır.

işlenmiş tarımsal ürünlerinin satışından elde ettikleri kazançlarda, tercih etmeleri halinde, sabit oranlı (% 2) gelir vergisi uygulanabilmekte, ancak bu durumda, geliri elde etmek için yapılan giderler düşülmeden vergi tahsil edilmektedir (PDOF; Şadej, 2022 (a)).

Söz konusu muafiyet ve sabit oran uygulaması ile, hem çiftçilerin ürünlerini aracı kullanmadan doğrudan tüketicilere pazarlamasının hem de agroturizm sektörünün gelişiminin teşvik edildiği değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan, bir çiftçi kendi ürünlerini endüstriyel bir şekilde işleyen bir işletme işletiyorsa ya da diğer çiftçilerden aldığı ürünleri satıyorsa veya bu tür ürünlerin satışında ücreti mukabilinde aracılık yapıyorsa, bu tür faaliyetler ticari faaliyet veya iş sözleşmesi olarak değerlendirilmektedir. Bir çiftçinin tarımsal ekipmanların işletilmesi ve çalıştırılması, traktörünü veya biçerdöverini bir sürücü ile kiralaması gibi hizmetlerden elde ettiği gelirler de gelir vergisine tabii olup ticari kazanç sayılmaktadır (Wieszczezyński, 2023).

Agroturizm faaliyetleri ise tarım dışı ekonomik faaliyet sayılarak gelir vergisi kapsamında değerlendirilmektedir. Bunun birlikte, konaklamayı, kiralamayı, turistleri beslemeyi ve çiftlikte onlara eğlence sağlamayı içeren tarımsal turizm faaliyeti yürüten bir çiftçi, tercihli vergilendirme şekillerinden ve vergi muafiyetlerinden yararlanabilmektedir. Bunlardan yararlanabilmek için ise çiftçi tanımı kapsamına girmek ve sağlanan agroturizm hizmetlerinin kapsamını aşmamak gerekmektedir (Generali Agro, 2022).

Agroturizm faaliyetlerine ilişkin, Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesinin kırk üçüncü fıkrasında; “Kırsal kesimde bulunan bir çiftlikteki konutlarda bulunan misafir odalarının tatildeki kişilere kiralanmasından ve bu kişilerin beslenmesinden elde edilen gelirler, kiralanın oda sayısı beşi geçmiyorsa gelir vergisinden muaftır.” denilerek belirli bir ölçüde ayrıcalık sağlanmıştır (PDOF).

Diğer ülkelerin aksine Polonya’da, tarımsal gelire yönelik arazi üzerinden alınan tarım vergisi temel vergileme sistemidir. 15 Kasım 1984 tarihli Tarım Vergisi Kanununun¹⁷ 2.2. maddesinde de tarımsal faaliyet tanımı yer almakta olup gelir vergisi kanunundaki tarımsal faaliyet tanımıyla paraleldir. Tarım Vergisi Kanununa göre tarımsal bir çiftlik; toplam alanı bir hektarı aşan ve arazi sicilinde tarımsal alan olarak kayıtlı olan, tüzel kişiliği olmayan bir şirket dahil bir gerçek kişi, tüzel kişi veya organizasyonel birim tarafından tutulan/sahip olunan arazi alanıdır (Ustawa z dnia 15 Listopada 1984 r. o Podatku Rolnym).

Üzerinde tarımsal faaliyet dışında bir ekonomik faaliyet yürütülen araziler tarım vergisinin kapsamı dışındadır. Tarım vergisi mükellefleri, arazi sahipleri ve arazinin sürekli kullanım hakkına sahip kişiler, kamu(hazine) arazisini kullanan kişiler, araziye kullanan ancak mülkiyet hakkına sahip olmayan yarıcılar/devlete ait otlakları kiralayanlar gibi bağımsız arazi sahipleri, çiftçilerin sosyal güvenlik ve emeklilik hükümlerine uygun şekilde kiraya verilmesi şartıyla en az bir hektar alana sahip arazinin kiracılarıdır. Bu vergi, 100 PLN (Polonya Zlotisi)’yi aşıyorsa yılda dört taksit halinde, bu tutarın altında ise tek seferde ödenmektedir. Verginin miktarı ise, arazinin türüne, alanına ve bulunduğu yere göre değişmektedir (Generali Agro, 2024; <https://www.podatnik.info/>, 2023).

3.6.2. Vergilendirilebilir Gelirin Hesaplanma Yöntemi

Polonya’da gelir vergisi kapsamındaki tarım alt dallarından elde edilen gelirin tespitinde;

1. Gelir Vergisi Kanununun 2 nolu ekinde yer alan tahmini yıllık gelir standartlarına göre,
2. Gelir/gider ve hesap defterlerine yani muhasebe kayıtlarına göre

¹⁷ Tarım Vergisi Kanunu, Lehçede “Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o Podatku Rolnym” olarak geçmektedir.

Olmak üzere iki yöntem uygulanmaktadır (Podkarpacki Óródek Doradztwa Rolniczego w Boguchwale).

Standartlara göre gelirin tespitinde, ortalama birim geliri ile üretim birimi alanı veya sayısı çarpılarak hesaplanmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 2 nolu ekindeki tahmini gelir standartları, Merkezi İstatistik Ofisinin yayımladığı tarımsal üretim fiyat endeksine göre yıllık olarak Maliye Bakanlığınca, Tarım Bakanlığının da görüşü alınarak, değiştirilmekte ve duyurulmaktadır. Geliri standartlara göre tespit edilen çiftçilerin defter tutma zorunluluğu bulunmamakla birlikte bu çiftçiler beyanname vermek zorundadır (Huczko, 2023).

2024 yılı için Polonya’da uygulanan tahmini yıllık gelir standartları Tablo 18’de yer almaktadır.

Tablo 18: Polonya’da Gelir Vergisi Kapsamındaki Özel Tarımsal Üretim Dallarının Türleri ve Ölçüleri ile Tahmini Yıllık Gelir Standartları (2024)

No	Ürün ve üretim türü	Üretim türü/ürün alanı birimi	Tahmini yıllık gelir standardı	
			Ziloti (zł) ¹⁸	Groş (gr) ¹⁹
1	2	3	4	
1	Isıtmalı seralarda yetiştiricilik (25 m ² üzeri): a) süs bitkileri b) diğer	1m ² 1m ²	18 7	91 04
2	Isıtmasız seralarda yetiştiricilik (25 m ² üzeri)	1m ²	4	32
3	Isıtılmış folyo tünellerdeki ürünler (50 m ² üzeri): a) süs bitkileri b) diğer	1m ² 1m ²	14 8	10 63
4	Mantar ve mantar miselyumu yetiştiriciliği (25 m ² üzeri yetiştirme alanında)	1m ²	8	11
5	Kasaplık kümes hayvanları (100 adet üzeri): a) Tavuklar	1 Adet		26

¹⁸ Ziloti (złoty veya PLN): Polonya Cumhuriyeti’nde kullanılan para birimi.

¹⁹ Groş (grosz veya gr): Zilotinin alt birimi olup 1 ziloti 100 groşdan oluşur.

	b) Kazlar	1 Adet	2	12
	c) Ördekler	1 Adet		55
	d) Hindiler	1 Adet	1	37
6	Yumurtalık kümes hayvanları (80 adet üzeri):			
	a) Yumurta tavukları(damızlık sürüde)	1 Adet	5	38
	b)Broiler (etlik) tavuklar (damızlık sürüde)	1 Adet	4	46
	c) Kazlar (damızlık sürüde)	1 Adet	2	97
	d) Ördekler (damızlık sürüde)	1 Adet	5	54
	e) Hindiler(damızlık sürüde)	1 Adet	23	55
	f) Piliçler (sofralık yumurta üretimi)	1 Adet	3	94
7	Kümes hayvanları kuluçkahaneleri			
	a) Tavuklar	1 Adet		01
	b) Kazlar	1 Adet		15
	c) Ördekler	1 Adet		03
	d) Hindiler	1 Adet		15
8	Kürk Hayvanları:			
	a) Tilkiler ve Rakun Köpekleri	Temel sürünün 1 dışısından	74	54
	b) Vizonlar	Temel sürünün 2'den fazla dışısı	32	78
	c) Gelincikler	Temel sürünün 2'den fazla dışısı	25	36
	d) Çiçilalar	Temel sürünün 2'den fazla dışısı	38	74
	e) Kunduzlar (temel sürüde 50'den fazla dişi)	Temel sürünün 1 dışısından	8	93
	f) Tavşanlar (temel sürüde 50'den fazla dişi)	Temel sürünün 1 dışısından	8	93
9	Laboratuvar Hayvanları:			
	a) beyaz sıçanlar	1 Adet		24
	b) beyaz fareler	1 Adet		03
10	İpekböcekleri-koza üretimi	1 dm ³		54
11	Arı kovanları (80 koloni üzeri)	1 koloni	5	41
12	Yapay ortamda (in vitro) bitki yetiştiriciliği (raf alanı)	1 m ²	324	41
13	Entomofaj üretimi (konakçı bitki üretim alanı)	1 m ²	270	30
14	Solucan üretimi (üreme yatağı alanı)	1 m ²	135	16
15	Çiftlik dışında diğer hayvanların üretilmesi ve yetiştirilmesi:			
	a) İnekler (5 adetten fazla)	1 adet	540	60
	b) Buzağılar (10 adetten fazla)	1 adet	113	58
	c)Kasaplık sığırlar (10 adetten fazla) (besicilik hariç)	1 adet	59	
	d) Besilik domuzlar (50 adetten fazla)	1 adet	67	60
	e) Domuz yavruları ve sütten kesilen yavrular (50 adetten fazla)	1 adet	27	04
			10	82

f) Koyun üretimi ve yetiştirilmesi (10 adetten fazla)	1 anne koyundan	16	22
g) Koyun besiciliği(15 adetten fazla)	1 Adet	810	92
h) Kasaplık atlar	1 Adet	648	79
ı) At yetiştiriciliği	Temel sürüdeki		
	1 adet	2	43
j)Akvaryum balıkları (İç kenar uzunluklarına göre hesaplanan 700 dm ³ 'ün üzerinde akvaryum hacmi)	1 dm ³		
	Temel sürüdeki	73	00
k) Safkan köpek yetiştiriciliği	1 adet	27	04
l) Safkan kedi yetiştiriciliği	Temel sürüdeki		
	1 adet		

Kaynak: (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 Października 2023 r. w Sprawie Norm Szacunkowych Dochodu z Działów Specjalnych Produkcji Rolnej)

Polonya’da gelir vergisi kapsamına giren tarımsal faaliyetlerden önceki dönemde 1.200.000 Euro üzerinde kâr elde edenler defter tutmak zorundadır (Wieszczczyński, 2023).

Defter tutan çiftçilerin/tarım işletmelerinin özel tarım alt dallarından elde ettikleri gelir ise muhasebe kayıtlarına göre belirlenmekte olup elde edilen gelirden maliyetlerin düşülerek vergi yılı sonunda varlık değer artışlarının eklenmesi ve değer kayıplarının çıkarılması ile hesaplanmaktadır (The Republic of Poland, 2018).

Tarım vergisinde ise, bir çiftçinin sahip olduğu/kullandığı karşılaştırmalı mali hektar (Conversion hectar) olarak sunulan tarım alanı verginin konusunu oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile, hektar cinsinden ölçülen tarım alanı arazi türüne, sınıfına ve dört farklı vergilendirme bölgesine göre devletçe Tarım Vergisi Kanununun 4. maddesinde belirlenen dönüşüm tablosu esas alınarak mali hektara çevrilmekte ve bulunan mali hektar vergi matrahı olmaktadır. Vergi tarifesi ise her bir mali hektar başına; tarımsal çiftliklerdeki araziler için iki buçuk kental²⁰ çavdarın parasal karşılığı, diğer alanlar için ise beş kental çavdarın parasal karşılığı olarak uygulanmaktadır. Verginin

²⁰ Kental: 100 kilogramlık ağırlık birimi.

hesaplanmasında kullanılan ortalama çavdar alım fiyatı ise, Merkezi İstatistik Ofisi tarafından Polonya Cumhuriyeti Resmi Gazetesi (Monitor Polski)’nde yayımlanmaktadır (Hajduga, 2014).

Tarım vergisi matrahının belirlenmesinde kullanılan hektar dönüşüm oranları Tablo 19’da yer almaktadır.

Tablo 19: Tarım Vergisi Dönüşüm Oranları

Arazinin Türü : Ekilebilir Arazi					Çayır ve Mera			
Vergilendirme Bölgesi	I	II	III	IV	I	II	III	IV
Tarım Arazisi Sınıfları	Dönüşüm Oranları							
I	1.95	1.80	1.65	1.45	1.75	1.60	1.45	1.35
II	1.80	1.65	1.50	1.35	1.45	1.35	1.25	1.10
IIIa	1.65	1.50	1.40	1.25				
III					1.25	1.15	1.05	0.95
IIIb	1.35	1.25	1.15	1.00				
Iva	1.10	1.00	0.90	0.80				
IV					0.75	0.70	0.60	0.55
IVb	0.80	0.75	0.65	0.60				
V	0.35	0.30	0.25	0.20	0.20	0.20	0.15	0.15
VI	0.20	0.15	0.10	0.05	0.15	0.15	0.10	0.05

Kaynak: (Ustawa z dnia 15 Listopada 1984 r. o Podatku Rolnym)

3.6.3. Gelirin İstikrarlı Hale Getirilmesi ve Zarar Mahsubu

Polonya’da bir gelir unsurundan elde edilen yıllık zarar, diğer kaynaklardan elde edilen gelirlerden mahsup edilememektedir. Onun yerine, vergi mükellefi bu zararını sonraki beş yıl aynı gelir kaynağından edindiği gelirden mahsup edebilmektedir. Mahsup edilecek zarar tutarı; birbirini izleyen yıllarda, uğranılan zarar tutarının %50’sini geçemez veya birbirini takip eden beş vergi yılından birinde 5 milyon PLN’yi aşamaz, bu durumda mahsup edilemeyen kısım % 50 kuralına uyularak beş yıllık sürenin kalan yıllarında mahsup edilir. Geriye doğru mahsup Polonya’da uygulanmamaktadır (PWC, Worldwide Tax Summaries Online; Orbitax Tax Hub, 2024).

Gelir Vergisi Kanununun 9. maddesinin 4. fıkrası kapsamında, tarımsal üretimin özel dallarından kaynaklanan zararlarda zarar mahsubu, tarımsal üretimin özel dallarından elde edilen gelirin birbirini takip eden beş vergi yılı için muhasebe kayıtları esas alınarak belirlenmesi durumunda uygulanabilmektedir (PDOF; The Act Of 26 July 1991 On Income Tax From Natural Persons).

3.6.4. Vergilendirilebilir Gelirden İndirilebilecek Giderler

Polonya Gelir Vergisi Kanunu kapsamında bulunan tarım alt dallarındaki faaliyetlerde gelir standartlara göre tespit ediliyorsa, elde edilen gerçek gelir miktarı ve bunun için katlanılan giderler konu dışında kalmaktadır çünkü gelir miktarı ve ödenecek vergi üretim ölçeğine göre belirlenmektedir. Bu durumda, anılan faaliyetlerle ilişkili giderler dikkate alınmamaktadır. Tarım alt dallarındaki faaliyetlerde gelirin muhasebe kayıtlarına göre belirlenmesi halinde ise, gelirin elde edilmesi için katlanılan maliyetler düşülebilmektedir (Şadej, 2022 (a); Şadej, 2022 (b)).

Polonya Gelir Vergisi Kanunu, vergiden düşülebilecek giderlerin bir listesini içermemekle birlikte Kanunun 22. maddesinin birinci fıkrasında gelir elde etmenin maliyetleri, geliri elde etmek veya gelir kaynağını sürdürmek ya da güvence altına almak için, 23. maddede belirtilen maliyetler hariç olmak üzere, yapılan maliyetlerdir denilmiştir (PDOF).

Öte yandan, Kanunun 23. maddesinde vergi matrahından düşülemeyecek giderler detaylı olarak sıralanmıştır. Bunların başlıcaları; arazi, arazinin sürekli kullanım hakkı ve diğer duran varlıkların satın alınması, bunların geliştirilmesi ve maddi olmayan varlıklar için yapılan harcamalar, binek araçların aşınma ve yıpranmalarına ilişkin kesintiler (Yalnızca araçların değerinden 20.000,00 Euro'yu aşmayan masraflar düşülebilmektedir.), geri ödenen kredi ve borç taksitleri (sadece faiz giderleri düşülebilmektedir.), para cezaları ve sözleşmeden doğan tazminatlar, devletin bütçe alacaklarının ve vergi kanunu hükümlerinin geçerli olduğu diğer alacakların vadesi

geçmiş ödemelerine ilişkin gecikme faizleri (Mükellefin bütçe yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesini teşvik etmek amacıyla), belirli istisnalar dışında KDV, temsil giderleri ve anılan maddede sayılan diğer giderlerdir (Azas Accounting Office; (PDOF).

Gelir vergisi kapsamında geliri muhasebe kaydına göre belirlenen çiftçiler, amortismanları giderleştirebilmektedir (Bieluk, 2013: 150). Gelir Vergisi Kanununun 1 nolu ekinde çeşitli duran varlıklar için amortisman oranları belirlenmiştir (PDOF).

3.6.5. Vergi Muafiyeti, İstisnası ve İndirimi

Gelir vergisi kapsamında, çiftçilerin kendi ürünlerini kullanarak ürettikleri işlenmiş bitki ve hayvan ürünlerinin satışından elde ettikleri kazanç, 100.000 PLN'ye kadar vergiden muaf tutulmuştur (Şadej, 2022 (a)).

Tarım vergisi açısından bakıldığında, emelilik yaşındaki çiftçiler, 1. ve 2. grup engelli kişiler, "E" sembolü ile işaretlenmiş ekolojik alanların sahipleri bu vergiden muaftırlar. Bunun yanında;

- V, VI, VIz sınıfındaki (genellikle verimsiz araziler) tarım arazileri ile tarım arazisinin çalılık ve fundalık ile kaplı alanları,

- Yeni bir tarımsal işletmenin kurulması veya mevcut bir tarımsal işletmenin 100 hektara kadar genişletilmesi amacıyla ayrılmış alanlar,

- Taşkın (sel) dolgusu olan alanlar,

- Eğitim sisteminde yer alan kamusal veya kamu dışındaki birimlerce eğitim faaliyetlerinde kullanılan alanlar,

- Engellilere çalışma imkanı sunan işyerleri ve mesleki faaliyet merkezleri,

- Araştırma enstitüleri,

- Ar-Ge merkezi statüsü olan girişimcilerin bu amaçla kullandıkları alanlardan tarım vergisi alınmamaktadır. Ayrıca, verginin 9.80 PLN'nin altında olması halinde ödeme zorunluluğu bulunmamaktadır (<https://www.podatnik.info/>, 2023).

3.6.6. Tarım Sektöründeki Yatırımlara Sağlanan Vergisel Teşvikler

Tarım Vergisi Kanununun 13/1 maddesi kapsamında, tarım vergisi mükelleflerine çiftlik hayvanlarının yetiştirilmesi, beslenmesi ve muhafaza edilmesi için kullanılan hayvancılık binaları ile çevre koruma tesislerinin inşası veya modernizasyonu, yağmurlama sistemi, çiftlik için drenaj ve su temini cihazları ile doğal enerji kaynaklarını (rüzgar, biyogaz, güneş, su) üretim amaçlı kullanan cihaz ve tesislerin satın alımı ve kurulumu amacıyla yaptıkları harcamalar için, eğer bu harcamalar tamamen veya kısmen kamu fonlarından finanse edilmemişse, yatırım indirimi hakkı sağlanmıştır (Ustawa z dnia 15 Listopada 1984 r. o Podatku Rolnym).

Ayrıca, yine Tarım Vergisi Kanununda 2023 yılında yapılan değişiklikle gerçek kişi çiftçilerin her yıl tarım vergisinin %1.5'ini, tarımsal ticaret birlikleri, milli çiftçi birlikleri, tarımsal kurumlar ve tarım grupları, tarımsal üretim kooperatiflerinde ortaklığı olan denetim birlikleri gibi çiftçilerin çıkarlarına ve faydalarına faaliyet gösteren, Tarım ve Kırsal Kalkınma Bakanlığınca tutulan uygun kuruluşlar listesine dahil edilerek aktarılan verginin yararlanıcısı olarak kaydettirilmiş kuruluşlara bağış olarak aktarmalarına olanak sağlanmıştır (Generali Agro, 2024).

3.6.7. Vergi Oranları

Polonya'daki 2024 yılı gelir vergisi tarifesi Tablo 20'deki gibidir:

Tablo 20: Polonya 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir (PLN) ²¹	Vergi oranı (%)
120.000'e kadar	Matrahın %12'si – 3.600 PLN
120.000 üzeri	10.800 PLN + 120.000'i aşan kısım için %32

Kaynak: (PWC, Worldwide Tax Summaries Online)

²¹ 10.10.2024 tarihinde, 1 PLN=8.67 TL ve 1 PLN= 0,23 Euro'dur.

www.tcmb.gov.tr , Erişim tarihi: 10.10.2024

120.000 PLN'ye kadar gelir elde edilmesi durumunda vergi, matrahın %12'sinden 3.600 PLN tutarındaki indirim, yani vergiden muaf gelir tutarı olan 30.000 PLN'nin %12'si, düşölerek hesaplanmaktadır. Polonya'da yılda 30.000 PLN'den az kazanan vergi mükellefleri vergi ödemekten muaftırlar. Gelirin 120.000 PLN'yi aşması durumunda ise vergi, 10.800 PLN + 120.000 PLN'yi aşan kısmın %32'sidir (PWC, Worldwide Tax Summaries Online).

Defter tutan çiftçilere yukarıdaki artan oranlı tarife veya %19 oranında sabit oran uygulanmaktadır. Geliri standartlara göre belirlenen çiftçilerin vergisi ise artan oranlı tarifeye göre hesaplanmakta olup, sabit oran (%19) uygulanamamaktadır (Szlezak-Matusiewicz, 2018; Şadej, 2022 (c)).

Tarım vergisinde, Polonya Merkezi İstatistik Ofisi tarafından duyurulduğu üzere 2024 yılında vergiye esas 1 kental çavdar ortalama alım fiyatı 89,63 PLN'ye yükselmiştir. Dolayısıyla, her bir mali hektar için ödenecek vergi tutarı, tarım çiftliklerindeki araziler için 224,08 PLN (89,63 PLN *2,5), diğer araziler için ise 448,15 PLN (89,63 PLN*5) olmuştur (Generali Agro, 2024).

3.7. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRME USULLERİ

Bu bölümde, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki tarımsal işletmelerin hukuki yapısından kısaca bahsedilerek Ülkenin vergi sisteminde tarımsal faaliyetlerden elde edilen kazançların nasıl vergilendirildiği konuya ilişkin alt başlıklarda incelenecektir.

3.7.1. İşletmelerin Hukuki Yapısı ve Temel Vergileme Sistemi

USDA'nın 2022 yılı verilerine göre, ABD'de toplam 1.994.421 çiftlik bulunmakta olup aile çiftlikleri toplam sayının % 97'sini oluşturmakta ve toplam üretimin de % 90'ını karşılamaktadır. Sayıları 54.450 olan aile dışı çiftlikler ise toplam çiftlik

sayısının %3'ünü oluşturmakta ve bunların %16'sı 1 milyon dolar ve üzeri brüt nakit çiftlik geliri elde etmektedir. Aile dışı çiftlikler, ölçek, gelir ve sahiplik yapısı olarak değişiklik göstermekte olup, sahiplik yapısı birbiriyle ilgisi olmayan kişilerin ortaklığı, aile dışı şirketler ve sahipleriyle alakası olmayan bir yöneticinin yönettiği çiftlikler şeklinde olabilmektedir (Whitt, Lacy, & Lim, 2023: 4-5).

Ülkede çiftlik işletmelerinin çoğu hukuki form olarak tek kişilik şahıs işletmesi (İngilizce: sole proprietopship) şeklindedir. Ancak, zamanla sektördeki değişimlere tepki olarak daha fazla çiftçi, iş modelini ortaklık (partnership), sınırlı sorumlu şirket (limited liability company-LLC) ve şirket (corporation) şekline dönüştürmektedir (Kim & Mills, 2023: 1).

Tek kişilik şahıs işletmeleri, ortaklıklar (genel veya sınırlı ortaklık), şirket olarak tanınmayı tercih etmediği sürece sınırlı sorumlu şirketler gelir vergisi kapsamındadır. Öte yandan, şirketler ise iki türde kurulmaktadır: S Şirketler and C Şirketler. S şirketlerde tüm kârlar, ortaklıklardaki vergilendirme kurallarına benzer şekilde, gelir vergisi muhasebesi için hissedarlara tahsis edilmektedir. Öte yandan, C şirketlerde ise hissedarlar yalnızca alınan nakit temettüler üzerinden gelir vergisi ödemekte, şirket tüzel kişiliği üzerinden ise kurumlar vergisi ödenmektedir (Kim & Mills, 2023: 2).

2017 yılı verilerine göre ABD'de, çiftlik işletmelerinin %89'unu tek kişilik şahıs işletmeleri oluşturmaktadır. Ortaklıklar çiftliklerin % 6'sını oluştururken, şirketler %4'ünü (%2'si S şirket, %2'si C şirket) oluşturmaktadır. Bu sebeple, bütün çiftliklerin yaklaşık %97'si kurumlar vergisinden ziyade gelir vergisi altında vergilendirilmektedir (OECD, 2020: 256). Bu bilgilerden hareketle, ABD'de tarımsal çiftlik işletmeleri için temel vergi sisteminin gelir vergisi olduğunu söyleyebiliriz.

ABD'de gelir vergisi; Amerika Birleşik Devletleri Kanununun 26. başlığında yer alan, gelir vergisi, emlak ve intikal vergisi, özel tüketim vergisi vb. bütün federal vergi kanunlarının derlendiği İç Gelir Kanunu (Internal Revenue Code-IRC)'nun en büyük alt

başlığı olan Alt Başlık A (Subtitle A)'da düzenlenmektedir. (Internal Revenue Code) Federal gelir vergisinin yönetimi ise İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service-IRS)'nde bulunmaktadır.

ABD, federal bir devlet yapısına sahip olup 50 eyalet ve başkent Washington'daki federal bölge (D.C.-District of Columbia)'den oluşmaktadır. Federal sistem kapsamında, Anayasa'da federal yönetime devredilmemiş görev, yetki ve sorumluluklar, işlerinde serbest olan eyaletlere verilmiştir (T.C. Dışişleri Bakanlığı). Eyaletler, merkezi yönetim tarafından uygulanan federal gelir vergisi haricinde eyalet gelir vergisi uygulama yetkisine sahiptir.

Federal yapısından dolayı çoğu eyalet yönetimi ve bazı belediyeler de kendi yetki alanlarında çalışan veya ikamet eden bireylere federal gelir vergisinden ayrı gelir vergisi uygulamakta olup elli eyaletin çoğunda, Alaska, Florida, Nevada, Güney Dakota, Texas, Washington, and Wyoming hariç, eyalet gelir vergisi uygulanmaktadır. Bunlardan birkaçında eyalet gelir vergisi oranı % 10'un üzerindedir (PWC, Worldwide Tax Summaries Online).

ABD'de federal gelir vergisi kapsamında çiftlik; canlı hayvan, süt ve süt ürünleri, kümes hayvanı, balık, kürk, meyve ve bostan (Truck farms²²) çiftlikleri ile bağlar, plantasyonlar, mera ve otlaklar, korulukları kapsayan ve kâr amacı güden bir işletmedir (RuralTax.org, s. 5). Bu tanımdaki kâr amacı gütmeye hususuna açıklık getirmek için, İç Gelir Kanunu (IRC)'nin 183. alt bölümünde düzenleme yapılmıştır. Bu madde “Hobby Loss Rules” olarak bilinmekte olup, anılan maddede kâr amacı gütmeyen

²² Bostanlar, ABD'de “truck farms” olarak adlandırılmakta olup bir veya birden fazla çeşit sebzenin uzak pazarlara sevkedilmek üzere büyük ölçekte üretilmesine yönelik bahçecilik uygulamasıdır. <https://www.encyclopedia.com/reference/encyclopedias-almanacs-transcripts-and-maps/truck-farming>, Erişim tarihi: 10.10.2024

faaliyetler için vergi indirimleri sınırlanmış ve kâr amacı gütmeyen faaliyet tanımı yapılmıştır (Holcomb, Cushing, & Rhea, s. 13; Hoeven, s. 3).

ABD’de gelir vergisi açısından çiftçi veya çiftlik sahibi ise; bir çiftliği sahibi ya da kiracısı olarak kâr amacıyla işleyen, işleten veya yöneten bireydir. Bu tanım, ortaklıklar (LLC), şirketler, mülkler ve tröstler için de geçerlidir. Ancak, tarımsal faaliyetlerin hizmet olarak sunulması, örneğin; özel hasat (custom harvesting) ve özel yetiştiricilik (custom farming), çiftlik ürünlerinin pazara nakliyesi veya işlenerek katma değerli perakende veya toptan ticaret ürünlerine dönüştürülmesi, örneğin; peynir, şarap, kesilmiş etler, tarım kapsamına girmemektedir. Bu anlamda bal istisna olup, çiftlik geliri altında beyan edilmektedir (RuralTax.org, s. 5-7).

Tek kişilik şahıs işletmeleri, ortaklıklar, tröstler, S şirketler, ortaklıklar gibi vergilendirilen sınırlı sorumlu şirketler (LLC), çiftlik işinde faaliyet gösteren yerel sınırlı sorumlu bir şirketin tek ortakları (bkz. Single-Member LLC) “Schedule F (Form 1040)” olarak adlandırılan çizelge ile çiftlik kârlarını ve zararlarını beyan etmektedir (U.S. Treasury, Internal Revenue Service, 2023 (a) : 9). Gelir vergisi kapsamında tarım dışı bir işten elde edilen ticari gelir ise, “Schedule C (Form 1040)” denilen bir form ile beyan edilmektedir. Çiftçi olarak sınıflandırılmayan bir kişi de tarımsal faaliyetlerle uğraşıp tarımsal gelir elde edebilmektedir (Holcomb, Cushing, & Rhea, s. 6). Diğer yandan, şirketler (corporations) ise düzenli tarım faaliyetlerinden elde ettikleri kâr veya zararı kurumlar vergisi için kullanılan “Form 1120” ile beyan etmektedir (U.S. Treasury, Internal Revenue Service, 2023(a) : 9).

3.7.2. Vergilendirilebilir Gelirin Hesaplanma Yöntemi

ABD’de federal gelir vergisi Şekil 8’deki formülle hesaplanmaktadır.

Şekil 8: Federal Gelir Vergisinin Hesaplanması ²³

Brüt (gayri safi) gelir
- Çizgi üstü kesintiler (Above-the-line deductions)
= Düzeltilmiş brüt gelir (Adjusted Gross Income(AGI))
- Standart kesinti (standart deduction) veya kalem kalem listelenmiş kesintiler (itemized deductions)
- Bireysel ve bakmakla yükümlü olunan kişilerin muafiyetlerine ilişkin kesintiler (Vergi Kesintileri ve İş Kanunu (TCJA) kapsamında 2025 vergi yılına kadar bireysel muafiyet kesintileri bulunmamaktadır.)
= Vergilendirilebilir gelir x Vergi oranları
= Gelir Vergisi
- Vergi indirimleri
+ Diğer vergiler
= Toplam vergi
- Vergi yılı boyunca yapılan vergi ödemeleri
= Beyanname ile ödenecek vergi veya vergi iadesi

(National Farm Income Tax Extension Committee, 2023: 27)

ABD’de çiftliklerin muhasebe kaydı tutması gerekmekte olup, nakit esasına veya tahakkuk esasına göre muhasebe kaydı tutulabildiği gibi belirli gelir ve gider kalemleri için özel muhasebe yöntemleri de kullanılabilir. Hangi muhasebe yönteminin seçildiği tarımsal kazanç/zararı içeren ilk gelir vergisi beyannamesi verilirken IRS’ye bildirilmekte, daha sonrasında muhasebe sisteminde değişiklik yapmak için ise IRS’den onay alınması gerekmektedir. ABD’de çoğu çiftçi kayıt tutmak daha kolay olduğu için nakit esasını kullanmaktadır. Yıllık brüt hasılatı 29 milyon ABD Dolarından fazla olan tarım şirketlerinin, ortaklarından biri brüt hasılatı 29 milyon ABD Dolarından

²³ Above-the- line deductions: Düzeltilmiş brüt geliri (AGI) hesaplamak için, brüt gelirden indirilen kesintilerdir. Buradaki “the line” ifadesi düzeltilmiş brüt geliri(AGI) ifade etmektedir. Standart deductions ve itemized deductions: Bu kesintiler “below-the-line deductions” olarak geçmektedir. Standart kesinti, AGI’den düşülebilecek genel bir tutardır ve vergi beyan durumunuza göre, bekar, evli olup eşiyile ayrı ayrı veya ortak beyanda bulunan, aile reisi vb., değişir. Diğer yandan, itemized deductions ise bireysel kesintilerdir. Buna örnek olarak sağlık harcamaları verilebilir. Standart deduction ile itemized deductions aynı anda kullanılamamaktadır.

fazla olan tarım şirketi olan ortaklıkların ve bütün vergi sığınaklarının (ing: tax shelters) genellikle tahakkuk esaslı muhasebe yöntemini kullanması gerekir (U.S. Treasury, Internal Revenue Service, 2023 (a): 4-7).

ABD gelir vergisi beyannamesi olan Form 1040, ücretler, faiz, temettüleri, geri ödemeler, nafaka, emeklilik planlarından yapılan dağıtımlar, işsizlik tazminatı ve sosyal güvenlik yardımları gibi çeşitli gelir unsurlarının beyanı için ayrı kısımları içermektedir. Tarımsal kazanç/zarar, Form 1040'ın Schedule F (Profit or Loss From Farming) kısmında beyan edilmektedir (National Farm Income Tax Extension Committee, June, 2023: 27).

Beyan edilen tarımsal gelir; kazanç veya kâr elde etmek amacıyla sahibi ya da kiracı olarak, bir çiftliğin ekip biçilmesinden, işletilmesinden veya yönetilmesinden elde edilen tutarları kapsamaktadır. Süs bitkilerinde uzmanlaşmış bir fidanlığın/fideliğın işletilmesinden elde edilen gelir de tarımsal gelir sayılmaktadır (U.S. Treasury, Internal Revenue Service, 2023 (a): 9). Satmak amacıyla çiftlikte yetiştirilen veya yeniden satmak amacıyla satın alınan ürünlerin ve canlı hayvanların satışından elde edilen tutarlar, kooperatif risturnleri (Patronaj ödemeleri), tarımsal program kapsamında devletçe yapılan ödemeler, Ürün Kredi Kurumundan (Commodity Credit Corporation - CCC)'dan²⁴ ürünlerin tamamı veya bir kısmı rehin gösterilerek alınan krediler, Koruma Rezervi Programı (Conservation Reserve Program-CRP)²⁵ kapsamında sahibi olunan veya işletilen, yüksek derecede aşınabilir veya diğer belirtilen araziler için alınan destek ödemeleri, ürün sigortası ödemeleri ve doğal afetler nedeniyle devletçe yapılan ödemeler,

²⁴ Commodity Credit Corporation (CCC): ABD'de çiftçilere ürettikleri ürün karşılığında ipotekli kredi veren resmi kurum.

²⁵ Koruma Rezervi Programı (Conservation Reserve Program-CRP): ABD Tarım Bakanlığı'nın (USDA) bir maliyet paylaşımı ve kira ödeme programıdır. Program kapsamında devlet, çiftçilere tarımsal olarak kullanılan belirli ekim alanlarını üretimden çıkarmaları ve bunları çayır, yaban hayatı ve polen taşıyıcı canlılar için yiyecek ve barınak bitkileri, rüzgar kesici ve gölge ağaçları, çimenli su yolları vb. bitki örtüsüne dönüştürmeleri için destek ödemektedir. Program, arazi erozyonunu azaltmayı, su kalitesini iyileştirmeyi ve yaban hayatına fayda sağlamayı amaçlamaktadır.

özel kiralama (custom hire) gelirleri, eyaletlerce ve federal devletçe verilen akaryakıt vergisi indirimleri/iadeleri gibi Schedule F’de ayrıca belirtilmeyen diğer gelirler tarımsal kazanç kapsamındadır (National Farm Income Tax Extension Committee, 2023: 45-48).

Burada özel kiralama (Custom hire) gelirleri için bir açıklama yapmak faydalı olacaktır. Özel kiralama (Custom hire) gelirleri; başkaları için hasat, toprak işleme, ekim, haşare kontrolü gibi makine işleri yapılarak elde edilen gelirler olup bunların ne zaman ticari kazanç (Schedule C) olarak beyan edilmesi gereken ayrı bir iş haline geldiği tamamen açık değildir. Bu kapsamdaki gelirler, toplam çiftlik faaliyetinin küçük bir kısmını oluşturuyorsa Schedule F’de beyan edilir. Öte yandan, vergi düzenlemelerinde bu konuda açık bir eşik değer yer almasa da, bir çiftçinin gelirinin yarısından fazlası özel kiralama işinden geliyorsa, çiftlik işletmesi ile çiftlik dışı işletmesinin Schedule F ve Schedule C’de ayrı ayrı beyan edilmesi gerekmektedir. Bunun yanında, agroturizm faaliyetlerinden elde edilen gelirler, çiftlik üretimi söz konusu olmadığı için Schedule F’de yer almamakta, bunlar ticari kazancın beyanında kullanılan Schedule C (Profit or Loss From Business)’ de beyan edilmektedir (National Farm Income Tax Extension Committee, 2023: 46-47).

Bunun yanında, çiftlik arazisinin başkasına kullandırılması sonucu elde edilen kira geliri çiftlik gelirinin içinde yer almamakla birlikte, eğer kiralayan kişiyle yapılan anlaşma arazi sahibinin de üretim sürecine veya üretim sürecinin yönetimine maddi olarak katılmasını içeriyorsa ve kiraya veren bu süreçlere katılmışsa o zaman söz konusu kira çiftlik geliri sayılmaktadır. Ayrıca, başkasının canlı hayvanlarının bedeli mukabilinde otlatılmasından ve gözetilmesinden, çobanlık gibi, elde edilen gelir de çiftlik geliri olup Schedule F’deki “Diğer gelir” kısmında beyan edilmektedir. Ancak, bir kişi özel mülkiyete konu otlağını veya çiftliğindeki diğer gayrimenkulleri herhangi bir hizmet sunmadan sabit bir nakit tutar karşılığında kiralamışsa o zaman bu tutar kira geliri

olarak Schedule E (Supplemental Income and Loss) 'de beyan edilmektedir (U.S. Treasury, Internal Revenue Service, 2023 (a): 11).

Çiftlik gelirinin beyan edildiği Schedule F'de; arazi, amortismanına tabi çiftlik ekipmanları, binalar ve yapılar, koşum (yük çekme), ıslah, spor veya süt ürünleri amacıyla tutulan canlı hayvanların satışından veya tasarrufundan kaynaklanan kazanç veya zararlar gelire dahil edilmemektedir. Bunlar sermaye kazancı veya zararı olarak beyan edilmektedir (U.S. Treasury, Internal Revenue Service, 2023 (a) : 9).

3.7.3. Gelirin İstikrarlı Hale Getirilmesi ve Zarar Mahsubu

ABD'de tarım işletmesi olanlar, önceki üç yılın (baz yıllar) gelir vergisi oranlarını kullanarak zirai kazançları üzerindeki vergiyi hesaplamak için bu kazançlarının bir kısmını veya tamamını ortalama alabilmektedirler. Gelir ortalama (income averaging), önceki 3 yıldan birine veya birkaçına göre tarımsal gelirin yüksek olması durumunda vergi yükümlülüğünü azaltmaktadır. Ortalamaya konu edilen gelire seçilmiş çiftlik geliri (Elected Farm Income-EFI) adı denilmekte olup vergilendirilebilir gelirden fazla olamamaktadır. Ortalama alma imkanından, bir S şirketinin ortakları, bir ortaklığın ortakları veya şahıs işletmesi şeklinde bireysel olarak tarım işletmesi işletenler faydalanabilmekte olup ortalama gelir, gelir vergisinin beyan edildiği Form 1040 içindeki Schedule J'de beyan edilmektedir. Öte yandan, C ve S şirketler ile ortaklıkların kendileri ve tröstler²⁶ ortalama alma mekanizmasını kullanamamaktadır (U.S. Treasury, Internal Revenue Service, 2023(a) : 19). Gelir ortalama mekanizması, cari yılın çiftlik gelirine uygulanacak olan vergi oranlarını, önceki üç yılın vergi dilimlerini kullanarak ortalama yapmaktadır. (Kantrovich & Hobbs, s. 7).

²⁶ Tröst: Müşterileri adına ve çıkarına onların mülklerini ve varlıklarını yöneten vakıf şirkettir.

Bununla birlikte, net işletme zararı olması halinde, belirli şartlar dahilinde zarar iki yıl geriye, süresiz olarak da ileriye mahsup edilebilmektedir (Recchia, 2024).

3.7.4. Vergilendirilebilir Gelirden İndirilebilecek Giderler

Kâr amaçlı bir çiftliğin işletilmesinden doğan olağan ve zorunlu maliyetlerden vergilendirilebilir gelirden indirilebilmektedir. İndirilemeyecek giderler; kişisel masraflar, yaşam giderleri ve ailevi giderler indirilememektedir. Bunun yanında, satmak amacıyla yetiştirilen bitki ve ürünlerin kaybı indirim konusu yapılamamaktadır. Ancak, vegetasyon süresi iki yıldan uzun olan bitkilerde, bu bitkiler vergi matrahına dahil edilmişse kayıplar indirim konusu yapılabilir. Ayrıca, borçların geri ödemeleri, veraset ve intikal vergisi, arazi vergisi gibi vergiler, canlı hayvanların ölmesi nedeniyle yaşanan kayıplar, mülkün değişiminden veya satışından kaynaklanan kayıplar, bir yıldan uzun süredir sahip olunan arazinin üzerindeki hasat edilmemiş ürünlerle birlikte satılması halinde bu ürünlerin maliyeti, satın alınan arazideki ürünlerin satın alım zamanındaki maliyetleri, işin olağan akışında satılmak veya hediye edilmek amacıyla elde tutulan mülklerin veya tarımsal ürünlerin maliyetleri, kulüp ve üyelik ücretleri, cezalar indirim konusu yapılamamaktadır (U.S. Treasury, Internal Revenue Service, 2023 (a) : 20-25).

Öte yandan, tarım işletmesine ilişkin; işgücü giderleri, bakım ve onarım giderleri, işletme için alınan kredilerin faiz giderleri, ıslah giderleri, gübre ve kireç giderleri, emlak ve menkul mallara ilişkin vergiler, çalışanlar için ödenen sosyal güvenlik ve tıbbi bakım giderleri, kendi işinde çalışan çiftçiler için serbest meslek vergisinin (self employed tax) yarısı, çiftliğin sigorta giderleri, arazi ve ekipmanlara ilişkin kira ve leasing giderleri, amortismanlar, oturulan konutun münhasıran iş amaçlı olarak düzenli kullanılmasına ilişkin giderler, işletmede kullanılan kamyon ve taşıtların giderleri, iş amaçlı seyahat masrafları, devlet kurumlarınca onaylanmış çevre koruma planları kapsamındaki giderler (brüt gelirin %25'ine kadar olan kısmı), kiracı çiftçiler için

kullanılan ve döşenen çiftlik evine ilişkin giderler, muhasebe ücretleri, danışmanlık ücretleri, komisyon vb. diğer giderler brüt gelirden indirilebilecek giderlerdir.

3.7.5. Vergi Muafiyeti, İstisnası ve İndirimi

ABD’de 2018 yılında uygulanmaya başlayan ve 2025’ten sonra yürürlükten kalkacak olan Vergi Kesintileri ve İş Kanunu (Tax Cuts and Jobs Act) ile federal gelir vergisi sisteminde kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. Artan oranlı gelir vergisi oranları düşürülmüş ve yedi vergi dilimi genişletilmiştir. Bununla birlikte, Koruma Rezerv Programı (CRP) kapsamında devletin çiftçilere yaptığı ödemeler, kira geliri olarak gelir vergisine dahil edilmemektedir (OECD, 2020).

3.7.6. Tarım Sektöründeki Yatırımlara Sağlanan Vergisel Teşvikler

ABD’deki tarım işletmeleri için belirli şartlar dahilinde nakit esaslı muhasebeye izin verilmesi önemli bir teşvik unsurudur. Ayrıca, belirli sermaye giderlerinin gelirden indirilmesine müsaade edilmektedir. Bu kapsamda, toprak ve su koruma planı giderleri, işe başlama maliyetleri (Start-up costs), ağaçlandırma ve yeniden ağaçlandırma giderlerinin indirilmesine izin verilmektedir. İşe başlama maliyetlerinde 5.000 dolara kadar indirim yapılabilir. Belirli şartlar altında, tarım işletmesinde kullanılan sermaye varlıklarının satışından elde edilen gelirlerden gelir vergisi alınmamakta sermaye kazancı veya kaybı olarak vergilendirilmektedir (OECD, 2020).

2018’de çıkarılan Vergi Kesintileri ve İş Kanunu (Tax Cuts and Jobs Act) kapsamında, sermaye yatırımlarında masrafların gider olarak düşülebilmesi sağlanmıştır. Bir milyon dolar üzeri sermaye yatırımlarında, 2022 yılına kadar “%100 bonus amortisman” teşviki kapsamında satın alımın gerçekleştiği ilk yılda, yatırım ile 1 milyon dolar arasındaki farkın tamamının düşülebilmesine imkan sağlanmıştır (OECD, 2020).

Ayrıca, Ar-Ge masraflarının gelir vergisinden düşülebilmesi, yeni veya geliştirilmiş bir ürün, işlem, icat veya formül bulunması halinde araştırma faaliyetlerinin artırılması için vergi kredisi sağlanması, yardım amacıyla kurulmuş tarımsal araştırma kuruluşlarına yapılan bağışların istisna tutulması diğer teşviklerdir.

3.7.7. Vergi Oranları

ABD’de 2024 yılı federal gelir vergisi tarifesi Tablo 21’deki gibidir:

Tablo 21: ABD 2024 Yılı Federal Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir (\$)	Oran (%)
11.600 veya altı	10
11.601-47.150	12
47.151- 100.525	22
100.526-191.950	24
191.951-243.725	32
243.726-609.350	35
609.351 ve üzeri	37

(U.S. Treasury, Internal Revenue Service, 2023 (b))

3.8. TÜRKİYE’DE ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRME USULLERİ

Türkiye’de gerçek ve tüzel kişilerin kazançlarının vergilendirilmesine yönelik girişimler, ilk olarak Osmanlı’da Tanzimat Döneminde 1839’da uygulanmaya başlanan ve bütün örfi vergilerin, yani şeriat hükümleri dışında devletin mali ihtiyaçlarına göre konulup uygulanan vergilerin, kaldırılarak bunların yerine getirilen ancemaatin tevzi olunan vergi (komşuca alınan vergi) ile başlatılmıştır. Bu kapsamda söz konusu vergi,

yapılan tahrirlerle herkesin arazi, bina, hayvan varlığı ile esnaf ve tüccarların yıllık kazançları (temettuları) belirlenerek ve bunlar esas alınarak tarh edilmiştir. Ancemaatin vergi, 1858 yılına kadar sürmüş ve sonrasında temettü vergisi getirilmiştir. Temettü vergisinden küçük çiftçiler ve küçük işletme sahipleri muaf kılınmıştır. Aynı dönemde, bütün tekalif-i şeriyeye vergileri kaldırılarak bunların yerine tarımla uğraşanlardan sadece tekalif-i şeriyeye sınıfına giren aşar ve ağnam resminin alınması sürdürülmüştür (Küsmenoğlu, 2010). Buradan anlaşılan, Osmanlı'nın son dönemlerinde uygulanmaya başlanan ancemaatin verginin sermaye iradı ile ticari kazançları vergilendiren bir çeşit gelir vergisi olduğu ancak kapsamında tarımsal kazanç olmadığından bugünkü zirai kazanç üzerinden alınan gelir vergisine karşılık gelmediğidir.

1858-1926 yılları arasında uygulanan temettü vergisi de 1926'da kazanç vergisinin yürürlüğe konulmasıyla kaldırılmış böylece kişilerin kazançlarının vergilendirilmesinde ikinci aşamaya geçilmiştir. Kazanç vergisini düzenleyen 755 sayılı Kanunda beyanname usulünün getirilmesi nedeniyle, bu verginin eğitim düzeyi düşük tarım kesimine uygulanmasındaki zorluklar gerekçe gösterilerek tarımsal kazançlar ile menkul ve gayrimenkul sermaye iratları vergi kapsamına alınmamıştır (Küsmenoğlu, 2010). Bazı kimseler ise tarımsal alanda daha hızlı bir gelişmenin sağlanması amacıyla tarımsal gelirlerin kapsam dışı bırakıldığını belirtmektedir (Keyder B. , 2012: 164).

Üçüncü aşamada da Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 1949'da kabul edilip 1950'de yürürlüğe girer ve kazanç vergisi yürürlükten kaldırılır. Ancak, bu ilk GVK'da da tarımsal kazançlar tümüyle vergi dışı bırakılır. Oysa, aynı yıl yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanununda bu Kanuna tabii tüzel kişilerin tarımsal faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar kurum kazancı sayılarak vergiye tabi tutulmuş, sonucunda kurumlara gerçek kişi çiftçilere yapıldığı gibi bir koruma sağlanmamıştır (Küsmenoğlu, 2010: 121). Öte yandan, 1960 yılında GVK'da yapılan değişiklikle gelir kapsamına giren kazançlara zirai kazanç da eklenerek gerçek kişilerin tarımsal gelirlerinin vergilendirilmesi söz konusu

olmuş ve zaman içinde yapılan değişikliklerle bugünkü halini almıştır. İlerleyen kısımlarda her dönemin uygulamaları ayrıca incelenecek ve tartışmalara yer verilecektir.

3.8.1. Osmanlı Devleti'nde Zirai Kazançların Vergilendirilmesi

Osmanlı mali sistemi, merkezi hazine, dirlik alanları ve iç hazine olmak üzere üç temel unsur ve bunlar arasındaki güç dengesi üzerine kurulmuştu. Merkezi hazine (hazine-i amire) yalnız havass-ı hümayun denilen padişah haslarından tahsil edilen vergiler ve diğer gelirlerden oluşmaktaydı ve kapıkulu ocakları denilen profesyonel merkezi ordunun giderleri ve saray masraflarına harcanıyordu. Has, tımar ve zeamet olarak farklı büyüklüklerdeki dirliklere ayrılmış bölgelerin vergi ve diğer gelirleri ise kendi nam ve hesaplarına tahsil edilmek ve kullanılmak üzere maaş olarak devletin çeşitli asker, memur ve görevlilerine mahallinde tahsis edilmişti. Böylece devlet en uzak yerlerde bile merkezi otoriteyi, ordunun en önemli gücü olan ve tımarlı sipahi denilen idari kadroları oluşturan askerler aracılığıyla temsil edebiliyor, çoğunlukla aynı olarak tahsil edilen vergilerin toplanması, taşınması, depolanması ve nakde çevrilmesi gibi masraflardan kurtulmuş oluyordu. İç hazine (ceb-i hümayun) ise padişahların özel hazinesi olup bazı önemli gelir kaynakları buraya ayrılmıştı ve padişahlar bu kaynakları şahsi giderleri için kullanırdı (Bilge, 2015: 148).

Osmanlı mali literatüründe teklif veya çoğulu tekâlif olarak geçen vergi, ayni, nakdi ve bedeni yükümlülükleri kapsamakta olup tekalif-i şeriyye, tekalif-i örfiyye ve tekalif-i divaniyye olmak üzere üç grupta toplanmaktaydı (Bilge, 2015: 147,149).

Bu dönemde vergiler doğrudan veya dolaylı olarak tahsil ediliyordu. İlkinde, çeşitli şekilde toplanan vergiler hazineye aktarılmakta ve merkezi gelir bütçesinin temelini oluşturmakta iken dolaylı tahsilde hazineye nakit girişi olmamakla birlikte devlete ait bazı hizmetlerin yürütülmesi karşılığında vergi toplama yetkisi belirli kişilere

devredilmektedir (Küsmenoğlu, 2010:7). Bu kapsamda üç farklı tahsilat usulünden bahsetmek mümkündür: Emanet, iltizam ve tımar.

Merkezi hazine gelirleri, doğrudan tahsilat yöntemleri olan emanet ve iltizam usulleri ile nakit olarak toplanmaktaydı. Kısaca emanet usulü; vergi gelirlerinin “emin” denilen ve devletten aldığı maaş veya dirlik karşılığında bu görevi yürüten memur statüsündeki kişilerce tahsil edilmesidir. Emin statüsündeki kişi, bu görevden dolayı herhangi bir risk üstlenmemekte olup alacağı ücret de tahsil ettiği verginin miktarına bağlı değildi. İltizam ise; vergi kaynağının veya gelirlerinin bir işletme halini almış biçimi olan mukataanın vergilerinin genellikle üç yıl süreyle bu işi üstlenen özel girişimciler (mültezimler) eliyle toplanmasıdır. Mültezimler, vergi toplama işini bir müzayede ile ve bir bölümü peşin ödenen yıllık bedel karşılığında kârı-zararı kendilerine ait olmak üzere üstlenmekteydiler (Bilge, 2015: 151; Küsmenoğlu, 2010: 8).

Mültezimler, kanunlarda belirli bir oran veya miktar olarak ve genellikle aynı şekilde alınması öngörülen vergileri toplayıp pazarda nakde dönüştürmekte ve mükelleflerden topladığı vergiler ile hazineye taahhüt ettiği tutar arasındaki farktan kazanç sağlamaktaydılar. Ayrıca, bir vergi toplama yöntemi olan iltizam usulü, ödenen bedellerle devletin kısa vadeli borçlanma aracı olarak da kullanılmaktaydı (Küsmenoğlu, 2010: 9).

Dolaylı tahsilat biçimi olan tımar usulü ise doğrudan hazineye ait olmayan fakat miri bir hizmet karşılığında askeri zümrelere bırakılmış vergilerin bu zümreler tarafından toplanmasıydı. Dolaylı tahsilatla merkezi gelirler içinde yer almayan tımar gelirleri elde edilirdi (Bilge, 2015: 151).

Anadolu’da Osmanlı hâkimiyeti döneminde ekonomide tarım ağırlıklı bir yapı mevcuttu. 1897 yılında toplam nüfusu tahminen 19.050.000 olan Osmanlı Devleti’nin hâkimiyeti altındaki diğer topraklar ve modern Türkiye’nin Avrupa kısmı olan İstanbul

hariç Anadolu²⁷'da yaşayan nüfusunun 10.850.000 olduğu, Anadolu nüfusunun %82'sinin de tarımla uğraştığı tahmin edilmektedir (Quataert, 2008: 33-34).

Osmanlı ekonomisinde üretim tarıma dayandığından vergi sistemi de büyük ölçüde toprak düzeni tarafından belirlenmekteydi (Küsmenoğlu, 2010: 1). Vergilendirmede merkezden (İstanbul'dan) yapılan vergi kanunlarının tüm ülkede uygulanması yerine çiftçinin elde edeceği safi gelir miktarı, tarım yöntemleri, ürünün cinsi, iklim, sulama, toprak verimi gibi zirai şartlar, mahalli ve toplumsal gelenekler gibi faktörlere göre her sancağın reayadan toplanacak vergileri gösteren, vergi mükellefleri ile sipahi ve devlet ilişkilerini düzenleyen ayrı bir vergi kanunnamesi bulunmaktaydı (Küsmenoğlu, 2010: 2; Bilge, 2015: 149). Vergi Kanunları nazarında dikkate alınan idari birimin sancaklardan oluşan eyalet değil sancak olması nedeniyle Devletteki sancak (liva) sayısı kadar vergi kanunnamesi bulunduğu söylenebilir (Altundağ, 2018: 192).

Osmanlı İmparatorluğu toprak sisteminde, bazı önemli kişilere verilen kısıtlı mülkiyet dışında özel mülkiyet olmadığından ve toprağın mülkiyeti devlette (miri arazi rejimi) olduğundan toplumsal tabakalaşma yöneten (askeri) ve yönetilen (re'aya) şeklinde oluşmuştur. Askeri sınıf, hükümdarın otoritesini temsil eden ve kamusal hizmetler ifa eden askeri ve idari kişilerden oluşmakta olup, vergiden muaftı. Tacirler, zanaatkârlar ve köylüleri içeren reaya ise üretici faaliyetlerde bulunan kesimler olarak vergi mükellefiydiler (Orbay, 2010). Yönetici sınıfın vergilerden muaf olması vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olduğu gibi vergi yükünün nüfusun %85-90'ını oluşturan reyanın sırtında kalmasına da neden olmuştur (Bilge, 2015: 152).

Osmanlı'da tarımsal vergilemenin temelini miri arazi rejimi, buna bağlı olarak ortaya çıkan tımar sistemi ve çift-hane sistemi oluşturmaktaydı.

²⁷ Anadolu olarak tanımlanan bölge, 14 idari bölgeden (Aydın, Adana, Ankara, Bitlis, Bursa, Diyarbakır, Erzurum, Harput, Kastamonu, Konya, Sivas, Trabzon, Van/Hakkari, İzmit Sancağı) müteşekkil olan bölge olarak ifade edilmiştir (Quataert, 2008: 34).

Burada miri topraklar, mutlak mülkiyet sahipliği devlete ait olan toprakları ifade etmektedir. Bunlar, satışa konu edilemediği gibi vakıf veya hibe edilememekte, miras olarak bırakılmaları sınırlandırılmış bulunmaktadır. Bu araziler kendi içinde miri-tapulu ve miri-mukataalı olarak ikiye ayrılmakta olup miri-tapulu arazi belirli bir tapu sözleşmesi ve toprak hukuku altında tasarruf edilen arazilerdir. Tasarruf sahibi, toprağın kullanım ve tasarruf hakkına sahiptir ve bu hakları erkek mirasçılara devredebilir. Tapu, araziden tasarruf edene belli bir statü verir ve buna bağlı olarak aşar, çift resmi veya ispence vergilerini ödemek gibi şahsi bir yükümlülük doğurur. Miri arazinin bu türü aynı zamanda tımar ve çift-hane sisteminin temelini oluşturmaktadır. Diğer türü, miri-mukataalı arazi, ise kira sözleşmesi ile herhangi biri tarafından kiralanabilen arazidir ve bir üçüncü tarafa yeniden kiralanabilir. Bu tür topraklar tapu sözleşmesi ile tasarruf edilen topraklardan doğan yükümlülüklerden muaf bulunmaktadır (Orbay, 2010). Bu açıklamalardan, tımar sistemine göre tahsis edilen arazilerin miri tapulu araziler olduğu anlaşılmaktadır.

Çifthane sistemi ise temelinde, köylü hanehalkı, ‘hane’, bir çift öküz, ‘çift’, ve bu ikisinin birlikte işleyebileceği arazi, ‘çiftlik’ olarak üç ana unsurdan oluşan ve bir tarımsal üretim biçimini karakterize eden çift-hane (Osmanlıca: hane-ba-çift) biriminin olduğu tarımsal ekonomik organizasyondur ve aynı zamanda tahrir defterlerinde yer verildiği üzere çift resmi açısından mali anlamda bir vergileme birimini de ifade etmektedir (Orbay, 2010). Diğer bir deyişle, bir çift öküzle işlenebilecek büyüklükteki bir toprak biriminden yani çiftlikten tasarruf eden bir köylü aileyi belirten çift-hane kavramı, çalışmanın ilk bölümünde değinilen tarımsal hanehalkı kavramının Osmanlı dönemindeki yaklaşık karşılığı gibi görünmektedir.

Çifthane biriminde çiftlik, devletin ana gelir kaynaklarından biri olan miri tapulu arazi düzeni içinde yer almaktadır ve bu arazi düzenine dayanan tımar sisteminin işlemesi ise çifthane sisteminin işlemesine bağlıdır. Çifthane biriminde toprak (çiftlik) ve onu

işleyen emek(hane) tahrir kayıtları ile devlet kontrolünde ve korumasındadır. Bu sayede devletçe hem tarımsal üretimin devamı sağlanmakta hem de düzenli vergi geliri elde edilen bir mali düzen sürdürülmektedir (Orbay, 2010). Çiftlik, reayaya devletçe tapu bedeli karşılığı daimi olarak ve erkek çocuklarına devredebilecek şekilde verilse de temel tarımsal üretim birimi olduğundan reayanın birden fazla erkek çocuğu olması halinde ırsiyetten kaynaklı bir bölüşüme konu edilemezdi yani oğullar toprağın (çiftliğin) tasarrufunu topluca üstlenmek durumundaydı (Taşkın, 2013: 59).

Üretici köylünün artık ürününe el konulma süreci olan vergilendirme Osmanlı'da tımar sistemindeki kurumlar ve kurallar çerçevesinde yapılıyordu (Bilge, 2015: 149). Toprağın mülkiyeti devlete ait olduğu gibi çiftçilerin(reayanın) ödemekle mükellef olduğu vergiyi de doğrudan devlet almazdı. Bunu, bir maaş karşılığında sipahi denilen memura verir, bu uygulamaya da dirlik (tımar) sistemi denirdi. Miri arazi rejiminde sipahi, arazinin sahibi olmadığından tasarruf yetkisine haiz olmayıp sadece devletin kendisine tahsis ettiği vergiyi toplama yetkisine sahipti (Kazıcı, 2005: 80). Bu rejimde, toprağın kazancı toprağı fiilen işleyen reayaya bırakılmıştı (İnalcık, 1959: 41). Devlet mülkiyetine dayalı bu toprak sistemi, üçüncü kişilerin toprakları ellerinde toplayarak toprağa bağlı bir asilzade sınıfının ortaya çıkmasını engellemiş fakat ayrıca toprağın satın alınıp üzerinde işletmeler kurulması, yenilikler yapılması, yeni tarımsal teknolojilerin kullanılması ve üretimin artırılmasına yönelik girişimler için uygun ortam oluşmasını da engellemiştir (Dinler, 2008: 15-16).

Osmanlı Devleti, belli başlı vergi kaynakları ile vergi mükellefi köylüleri ayrı ayrı ve ayrıntılı bir şekilde defterler halinde kayıt ve tespit etmişti. Çeşitli zamanlarda yapılan tahrirlerle²⁸ ortaya çıkan ve Tahrir Defterleri olarak adlandırılan bu defterlerin başında yazan kanunlara göre reaya ödeyeceği sipahi de tahsil edeceği miktarı

²⁸ Tahrir: Osmanlı malî teşkilâtında vergi tespiti amacıyla yapılan sayım. <https://islamansiklopedisi.org.tr/tahrir> , Erişim tarihi: 10.10.2024

bilebilmektedir, böylece devletin memuru konumundaki sipahilerin yetkilerini aşmaları önlenmiş, yetkiyi aşanların da dirlikleri geri verilmemek üzere elinden alınmıştır (Barkan, 1974, s. 294). Hak ve mükellefiyetlerin önceden tespitini yapan bu kayıtlar sayesinde, ayrıca ilke olarak vergiye tabi olanlara devletçe bir himaye garantisi sağlanmıştır (Mantran (1962)'den aktaran Kazıcı, 2005:76).

Osmanlı'da köylüler tarım arazilerinden, tarım ürünlerinden ve hayvancılıktan alınan vergiler ile vergi sisteminde bulunan ancak sürekli olmayan vergileri (bad-ı hava vergilerini) ödemekle mükellefi ve toplam üretimlerinin asgari % 20-25'ini bu vergileri ödemeye ayırıyorlardı (Bilge, 2015:152-156). Osmanlı'da tarım kesiminden alınan vergiler verginin konusuna göre aşağıdaki şekilde gruplandırılmıştır (Bilge, 2015).

Tarım arazilerinden alınan vergiler: Çift resmi, bennak, mücerred ve caba resmi, dönüm resmi, ispençe, harac-ı muvazaa, kışlak resmi, boyunduruk resmi, adet-i ırgadiye, çift-bozan resmi

Tarım ürünlerinden alınan vergiler: Aşar ve resm-i palamud, resm-i sumak, resm-i odun, resm-i saz gibi aşar türevleri ile salariye

Hayvancılıktan alınan vergiler: ağnam resmi, ağıl resmi, koşare resmi, çayır resmi, yonca resmi, ağnam bacı, zebiha resmi, manda resmi, resm-i mevaşi, resm-i revgan, domuz(canavar) resmi, balık öşrü, kovan resmi

Sürekli olmayan vergiler (bad-ı hava vergileri): tapu resmi, tütün resmi, yaylak resmi, kışlak resmi, otlak resmi, selamet akçası, resm-i deştbanı, adet-i çobanbeyi, değirmen resmi, resm-i ding, resm-i bezirhane, resm-i arus, kaçgun resmi, resm-i yave, resm-i cürüm

Osmanlıların son yılları ile Cumhuriyetin ilk yıllarında kârlar belirli bir vergilendirilmeye tabi olmuşsa da Türkiye'de gelir vergisinin temelini teşkil eden Kanun 1949'da çıkarılmıştır (Erdoğan, 1970: 232-233). Bu nedenle, Osmanlı Devletinde tarımdan alınan hangi vergilerin bugünkü zirai kazanç üzerinden alınan gelir vergisine

karşılık gelebileceği belirlenmelidir. Çoğu kaynakta Osmanlı'da tarım ürünlerinden alınan aşar ve türevleri bir çeşit gelir vergisi olarak nitelendirilirken hayvanlar üzerinden alınan ve bu alandaki başlıca vergi olan ağnam resmi bir servet vergisi olarak nitelendirilmiştir. Tarihi sürecine bakıldığında, Osmanlı'da ağnam resmi, daha sonraları ise sayım vergisi ve nihayet hayvanlar vergisi şeklini alan bu vergi 1962 yılında GVK ile yürürlükten kaldırılmıştır. Küsmenoğlu (2010: 36-177- 419), Osmanlı'da hayvan varlığı üzerinden ödenen ve bir çeşit servet vergisi niteliği taşıyan bu verginin, Tanzimat Fermanı ile başlayan dönemde 1858 yılında yapılan değişiklikle hayvanların yavrusu, eti, sütü, yünü itibarıyla bir yılda getireceği tahmini hasılat üzerinden % 10 oranında alınmaya başlandığını, böylece anılan verginin servet vergisi olmaktan çıkıp bir anlamda gelir vergisine dönüştüğünü, ancak zamanla yeniden hayvan başına maktu bir vergi alınmasının benimsendiğini belirtmektedir.

Bu çerçevede, Osmanlı'da tarımsal gelirden alınan vergilerin tarım ürünleri ve hayvanlar üzerinden alınan vergiler olduğu, bunların da başında aşar ve ağnam vergisinin geldiği değerlendirilmektedir. Çalışma konusunun tarımsal gelir olması sebebiyle Osmanlı Devletinde sadece tarımsal gelirin bir bileşeni olan gayri safi üretimden (üretilen tarım ürünlerinden ve hayvanlardan) ya da diğer bir ifade ile gayri safi gelirden alınan vergilerin başlıcaları olan aşar ve ağnam vergileri incelenecektir. Bir çeşit emlak vergisi niteliğindeki arazi vergilerinin gelirle ilişkisi zayıf olduğundan bunlar ve süreklilik arz etmeyen, alınması vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasına bağlı olan bad-ı hava vergileri kapsam dışında bırakılmıştır.

Tablo 22'de, Osmanlı Devletinde vergi gelirlerinin bütçedeki payları yer almakta olup aşar ve ağnam vergisinin, 1800'lerin ikinci yarısından itibaren toplam bütçe gelirinin en az % 30'unu teşkil ettiği görülmektedir.

Tablo 22: Osmanlı Devleti’nde Vergilerin Bütçe Gelirlerindeki Payları

Bütçelerin Gelir Kaynakları					
	Yıllar				
	1863-1864	1874-1875	1893-1894	1902	1911
Aşar	27,4	30	22,2	23,3	25
Arazi Vergisi	20	18	13,5	10,8	10
Ağnam (Hayvan Vergisi)	6,6	9	10	11	8
Bedel (Askerlik Hizmeti Karşılığı)	4	3,4	4,6	5,8	3,5
Temettü (Patent)	-	-	3,7	2,2	1,5
Çeşitli Resimler	-	-	1,3	1,8	5
Gümrük	16,4	9	11	12,5	15
Dolaylı Vergiler	15,6	17,3	15	15,2	19,2
Çeşitli Gelirler	10	13,3	18,7	17,4	12,8
Toplam (%)	100	100	100	100	100

(Erdoğan, 1970: 230)

3.8.1.1. Aşar (Öşür) Vergisi

Türkiye Cumhuriyetinin ilk yıllarına kadar uygulanmaya devam edilen ve Osmanlı devletinde tarım ürünlerinin üretimi üzerinden alınan en önemli vergi, tekâlif-i şeriyye arasında sayılan aşar vergisiydi. Konusu tarlalardan elde edilen tarım ürünleri, matrahı söz konusu ürünlerin gayri safi üretim miktarı olan aşar vergisi, bu ürünlerin sahibi olan mükellef (Reaya) tarafından ürün hasadının yapıldığı sırada ayni olarak ödenen, sabit miktarlı ve düz oranlı bir ürün vergisidir (Şenyüz, 1985: 70). Ayni olarak

toplanan aşar ve salariye için, bütün ülke genelinde kabul edilmiş bir ölçü aleti bulunmayıp ürünler her bölgenin kendi mahalli ölçekleri ile ölçülürdü (Güçer, 1964: 65).

Bazı kaynaklarda, aşarın sonuna kadar ve daima aynı olarak alındığı belirtilirken bazılarında aynı veya nakdi alındığı ifade edilmektedir (Kazıcı, 2005: 124; Quataert, 2008: 48). Ancak, aşarın maktu olarak alındığı yerlerde ürün az olduğu zaman ödenmesinde güçlük çekilmesi ve ürün bol olduğu yıllarda da esas aşarın maktu miktarı geçmesinden dolayı tımar sahibinin zarar görmesi üzerine, maktu vergi uygulaması 1520'lerde ve 1530'larda kaldırılıp aşar hasılat üzerinden nakdi olarak alınmaya başlanmıştır (Özdeğer, 1988:70'den aktaran; Bilge, 2015: 182).

İlaveten, üzüm, zeytin, dut, pamuk, gül gibi katma değeri yüksek belirli ürünlerin üretimini teşvik amacıyla aşar vergisi muafiyeti tanınmış, bu kapsamda üzüm üreticilerine mevcut bağlarını söküp Amerikan asma çubuğu dikmeleri halinde on yıl, yabancı zeytin aşılayan veya gülfidanlığı kuran üreticilere de üç ila on yıl arasında vergi muafiyeti sağlanmıştır (Duran (1990)'dan aktaran; Gökbnar & Aybarç Bursalıoğlu, 2012: 74).

Aşar, konusu olan her ürün için ayrı ayrı belirtilen miktarlarda, müslüman veya gayri müslim ayrımı yapılmaksızın miri araziden tasarruf eden bütün reayadan sancaklara göre değişen $1/2 - 1/10$ arasındaki farklı oranlarda alınırdı. Bir yılda birden fazla ürün hasadı olması halinde her defasında aşar ödenmek zorundaydı. Aşarın aynı olarak ödenmesi, arazi(tımar) sahiplerini eflasyonun nakdi olarak ödenen vergiler üzerindeki olumsuz etkilerinden korurken, hem insan hem de hayvanların beslenmesinde kullanıldığından talep esnekliği çok katı olan buğday, arpa gibi hayati önemdeki ürünlerin piyasaya sürekli akışını da sağlamaktaydı (Bilge, 2015: 180).

Aşarın yanında onun tamamlayıcısı olarak bir çeşit munzam vergi olan salariye alınmaktaydı. Salariye, aşarın $1/10$ alındığı yerlerde hububattan alınan aşara ilaveten aşarın $1/8$ 'i oranında ve aşarı toplamakla görevli olan memurların harman zamanı

boyunca kendileri ve hayvanlarının ihtiyacı olan yiyecek ve yem için alınan nakit vergiydi (Bilge, 2015: 182).

Tanzimat Döneminde 1839'da, tebaa arasında vergi mükellefiyetinde eşitlik sağlanması amacıyla farklı oranlarda alınan aşarın her yerde 1/10 oranında alınmasına karar verilmiştir. Bu uygulama görünüşte bir eşitlik yaratmış gibi görünse de aşarın gayri safi gelir üzerinden alınması, emek ve sermaye sarfiyatının elde ettikleri ürüne oranı yüksek olan çiftçiler aleyhine bir vergi adaletsizliği yaratmıştır (Kazıcı, 2005: 122).

Quataert (2008: 51-52), bu verginin zirai alet ve tahıl tohumu gibi işletme masrafları çıkarılmadan elde edildiği için üretici üzerindeki gerçek vergi yükünün, net gelirin % 60'ı kadar yüksek olduğunun tahmin edildiğini belirtmektedir. İlaveten, vergi dağılımındaki ve toplamadaki genel etkinsizlikler nedeniyle vergi gelirlerinin potansiyelinin altına düştüğünü, bu nedenle yükün çiftçilerin üzerine bindiğini de ifade etmiştir. Bu çerçevede, gayri safi hasılat üzerinden alınması ve giderleri dikkate almaması nedeniyle aşarın vergilemede adalet ilkesine aykırı düştüğü söylenebilir.

Aşar vergisinin uygulanmasındaki tartışmalarda, özellikle tımar sisteminin bozulmasından sonra iltizam usulüyle toplanmaya başlanması nedeniyle mültezimlerin haksız davranışları, ürünlerin üretici tarafından nakliyesi, depolanması gibi ek yükümlülüklerle üretici için daha ağır hale gelmesi, verimsiz topraklarda üretim yapanlardan da aynı oranda alınması nedeniyle bu yerdeki üreticiler aleyhine eşitsizlik yaratması, giderleri dikkate almaması gibi hususlar ön plana çıkmaktadır.

3.8.1.2. Ağnam Vergisi

Osmanlı'da hayvancılıktan alınan vergilerden en önemlisi ve bu alandaki vergi gelirleri içerisinde en büyük paya sahip olan ise ağnam resmidir. Tanzimat fermanı ile başlayan dönemde hayvan varlığı üzerinden ödenen ve bir çeşit servet vergisi niteliği taşıyan ağnam resmi, 1858 yılında yapılan değişiklikle hayvanların yavrusu, sütü, yünü

itibarıyla bir yılda getireceği tahmini hasılat üzerinden % 10 oranında alınmaya başlanmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 36-419; Türk Diyanet Vakfı, 1988: 478-479).

3.8.2. Cumhuriyet Döneminde Zirai Kazançların Vergilendirilmesi

Cumhuriyet döneminde, zirai alanda Osmanlı Devleti'nden miras kalan vergi uygulamaları çeşitli değişiklikler geçirmiştir. Bunlardan en önemlisi, aşar vergisinin uzun tartışmalar sonrasında kaldırılması olmuştur. İzleyen yıllarda, savaş ortamı ve ekonomik konjonktürün de etkisiyle bütçe gelirlerindeki payı oldukça yüksek olan aşarın yarattığı mali boşluk, diğer çeşitli vergilerin arttırılması, mahsulât-ı arziye vergisi ve sonrasında toprak mahsulleri vergisinin konulması, ağnam vergisinin yerine sayım vergisinin getirilmesi ve sonrasında sayım vergisinin kaldırılarak hayvanlar vergisine dönüştürülmesi yoluyla kapatılmaya çalışılmıştır.

Bu dönemde, aşarın kaldırılmasından toprak mahsulleri vergisinin konulmasına ve toprak mahsulleri vergisinin kaldırılmasından 1961 yılındaki Gelir Vergisi Kanununa kadarki dönemlerde hayvancılık dışındaki tarımsal gelirin doğrudan vergilendirilmediği, hayvancılığın ise ağnam resminden sonra sayım vergisi, hayvanlar vergisi ve en son Gelir Vergisi Kanunu kapsamına alınmasıyla sürekli vergilendirildiği anlaşılmaktadır.

3.8.2.1. Aşarın Kaldırılması

Osmanlıdan miras kalan ve uygulanması gibi kaldırılması da çok çeşitli tartışmalara neden olan aşar vergisi, Cumhuriyet dönemine gelindiğinde nihayet 552 sayılı Âşarın İlgasiyle Yerine İkame Edilecek Mahsulât-ı Arziye Vergisi Hakkında Kanun ile 1925'te kaldırılmış ancak buradan doğan bütçe geliri açığı yeni vergi ve diğer vergilerin artırılması yoluyla telafi edilmeye çalışılmıştır. Küsmenoğlu (2010: 108), aşarın en çok tepki çeken yönünün iltizam usulüyle toplanması ve mültezimlerin davranışları olmasına rağmen tahsil yönteminin iyileştirilmesi yerine tarım kesiminin

tepkileri nedeniyle verginin tamamen kaldırılması yoluna gidildiğini belirtmiştir. Akalın (1996: 75-76) ise, aşarın kaldırılmasının köylüleri mali disiplin dışına ittiğini ve bu kesimin bir daha mali disiplin altına alınamadığını söylemektedir.

İlaveten, aşarın kaldırılması sonucunda sermaye birikiminin temel kaynağı olan alan kaybedildiği için tarımdan sanayi kesimine sermaye aktarımı ve neticesinde sanayinin geliştirilmesi hedefi gerçekleştirilememiştir. Ayrıca aşarın kaldırılmasıyla doğan gelir boşluğunun dolaylı vergiler ile kapatılmaya çalışılması ve tarım kesiminin de aynı ekonomi ve kendi tüketimi için üretme modeli ile işlemesi nedeniyle kamu finansman yükü de kentsel alanlarda yaşayan ücretli kesime kaymıştır (Okçuoğlu & Önder, 1987: 267-268).

Bazı kaynaklarda da aşarın büyük toprak sahipleri ve zengin çiftçilere yarar sağlamak amacıyla kaldırıldığı ve derebeylik düzenini güçlendirdiği ifade edilmektedir. Ancak, Palamut (1987: 73-74); Osmanlı dirlik sisteminde toprak mülkiyetinin devletin elinde olduğundan bahisle çiftçilerin, özel kişilerin (Seigneur) mülkü olan topraklarda köle gibi çalışmak yerine devlet arazisinde bir tür kiracı (İcarcı), aşarın da bir tür kira bedeli olduğunu belirtmekte ve bu görüşü çok abartılı bulmaktadır.

Coşar (1996) ise, aşarın kaldırıldığı dönemdeki politik ve ekonomik konjonktürden hareketle kaldırılma nedenlerini tarihi, ekonomik, siyasi ve ideolojik olarak ayırtmıştır.

Ek gelir kaynaklarına en fazla ihtiyacın olduğu Kurtuluş Savaşı döneminde aşara yönelik şikayetler ve aşarın kaldırılması meclis gündemine sık sık gelmesine rağmen, vergiler içinde payının yüksek olması nedeniyle o dönemki hükümet tarafından savaş sonrasında görüşülmek üzere sürekli ertelenmiştir. Savaş sonrasında aşarın kaldırılmasına yönelik ilk öneri ve karar İzmir İktisat Kongresi'nde alınmış olsa da hükümet başta verginin kaldırılması değil iyileştirmesinden yana olmuştur. Daha sonrasında aşar mevzuu, dönemin hükümeti olan Halk Fırkasının “Dokuz Umde” olarak bilinen ilk

programında ve 1924 yılı Genel Bütçe Kanununun mazbatasında da yer almıştır (Coşar, 1996: 22-23).

Aşarın kaldırılmasına ilişkin kanun teklifi görüşülürken, niteliğine, tahsil biçimine ve olumsuz sonuçlarına odaklanılmış, öte yandan ekonomik kalkınma açısından getireceği sonuçlar ile tarım kesiminin geri kalmışlığı ve nasıl vergilendirilmesi gerektiği hususları göz ardı edilmiştir. Aşarın kaldırılmasında; Cumhuriyet dönemi yöneticilerinin, ülkenin her açıdan bağımsızlığını yitirmesine neden olan Osmanlı döneminden gelen uygulamalara tepki göstermesi ve kapitülasyonlar nedeniyle bazı zümrelerin ticari gelirlerinden vergi alınamayışı tarihi etmenler olarak, diğer yandan Osmanlı döneminden beri süren ve köy halkı aleyhine olan köy ve şehir halkı arasındaki adaletsiz vergi yükü, büyük çiftçilerin ve toprak ağalarının murabaha denilen tefecilik sistemiyle küçük köylülere finansman sağlaması, devletin çeşitli kanunlarla getirdiği kredi, vergi indirimi ve teşviklerden yapısı nedeniyle küçük köylülerin yararlanamaması başlıca ekonomik etmenler olarak sayılmıştır. Aşarın kaldırılmasındaki başlıca siyasi etmen ise, toprak ağalarının siyasi baskıları ve kürt şeyhlerinin ayaklanmalarından ziyade, kurtuluş savaşına en fazla desteği veren köylü kesime siyasi jest yapılmak istenmesi olmuştur. Bunun yanında, her ne kadar aşarın kaldırılması şer'i bir vergi olması hasebiyle şeriat ve dinle ilişkilendirilerek dinin kaldırılması gibi yorumlansa da, aşarı tahsil eden mültezimlerin ve bunlara kefalet sağlayan sarrafların çoğunun gayri müslim olması ve ekonomiyi millileştirme politikasının bir parçası olarak, devleti finansal tekeline alan bu kesimin aradan çıkarılmak istenmesi de başlıca ideolojik etmendir (Coşar, 1996: 24-27).

İzleyen yıllarda, aşarın kaldırılmasının yarattığı mali boşluk, temettü vergisinin kazanç vergisine dönüştürülmesi, kibrit, tuz, şeker ve gazyağı gibi temel tüketim mallarından alınan dolaylı vergiler ile arazi vergisinin artırılması ve aşarın yerine konulan mahsulât-ı arziye vergisi ile doldurulmaya çalışılmıştır. Aşarın yerine getirilen mahsulât-ı arziye vergisinin ilk Kanun Tasarısında aşar vergisi gibi ürünlerin pazara sevki sırasında

alınması öngörülmüş ancak daha sonra iskele ve istasyonlardaki yükleme anında alınması kabul edilerek fiilen dolaylı vergi konumuna sokulmuştur (Mutlu, 2009: 77-79).

Tarımsal ürünlerin satışını vergilendiren ve dolaylı bir vergi olan Mahsulât-ı Arziye Vergisi bir yıl uygulandıktan sonra 10.02.1926 tarihli ve 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi Hakkında Kanun ile kaldırılmış ve yerine bir çeşit ilkel tüketim vergisi olan Umumi İstihlak Vergisi getirilmiştir.

3.8.2.2. Toprak Mahsulleri Vergisi

II. Dünya Savaşı'nın yarattığı mali sıkıntılar nedeniyle geçici olarak 1943 yılında konulan Toprak Mahsulleri Vergisi 1946 yılına kadar uygulanmış, bu vergi ile tarımsal gelir yeniden vergi yükümlülüğü kapsamına alınmıştır (Gökbunar & Aybarç Bursalıoğlu, 2012: 84). Verginin konulma gerekçesi, savaş şartları nedeniyle zirai mahsullerin fiyatları ile zirai alandaki kârın artması ve savaş tedbirlerinin yarattığı mali yükün vatandaşlar arasında adil bir şekilde dağıtılması olarak açıklanır (Başar, 2015: 91).

Toprak mahsulleri vergisinin mükellefleri, varlık vergisinden müstesna olan ve savaş şartlarından dolayı önemli düzeyde gelir elde eden tarımsal kazanç sahipleri olmuştur (Bilici, 2007: 143).

Mükellefler, vergiye tabii mahsullerin tespit zamanındaki sahibi olup, arazinin ve ipek kozalarının zilyedi mahsulün sahibi sayılmaktadır. Ortaklaşa işletilen işletmelerde mal sahibi ile kiracı veya ortak üründen aldığı pay nispetinde vergi ödemekle mükellef tutulmakla birlikte bunlarda verginin ödenmesinde müteselsil sorumluluk bulunmaktadır. Verginin konusu olan ürünler; arpa, buğday, çavdar ve benzeri hububatlar, fasulye, mercimek, nohut gibi çeşitli bakliyatlar ile afyon, antep fıstığı, ay çiçeği, fındık, kendir, keten, kuru incir, kuru üzüm, narenciye, pamuk, pancar, patates, susam, tütün ve zeytindir. Verginin matrahı, vergiye tabi mahsulün Kanunda belirtilen esaslara göre tespit edilen miktarı veya kıymetidir. Vergi oranı da ilk başta Milli Koruma Kanununa istinaden

devletçe belirlenen fiyattan alınan ürünlerde %8, diğer ürünlerde %12 olarak belirlenmiş ancak 1944 yılında çıkarılan 4553 Sayılı Kanunla %10 olarak tekrar düzenlenmiştir. Bazı ürünlerin vergisi nakdi bazılarınıninki ise aynı olarak alınmıştır (4429 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu; 4553 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu).

Vergi matrahı, mısır ve çeltik hariç hububatlarda ölçme yöntemiyle, diğerlerinde mükelleflerin kontrole tabi tutulan beyanları ile belirlenmiştir. Beyanların doğruluğu tahmin kollarınca, daha sonra çıkarılan 4553 sayılı Kanunla vukuf heyetleri olmuştur, mahsul miktarına ilişkin yapılan tahminle kontrol edilmiştir. İlaveten, miktarı ölçülerek tespit edilen ürünlerde de, ürünlerin her yıl harman ve yığın yapılacağı yerlerin beyanda belirtilmesi zorunlu kılınmış ve sel, su baskını gibi afet ihtimali olması gibi durumlar hariç beyan edilen yer dışında yığın yapılması yasaklanmış ve uymayanlar için ceza konulmuştur (4429 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu; 4553 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu).

Verginin tahsili, vergisi aynı olarak ödenen ürünlerde mükellefin ürünü belirlenen teslim yerine kendi vasıtalarıyla götürmesi ile yapılmıştır. Teslim yerinin Kanunda belirlenen asgari mesafeden uzak olması halinde mükellefe nakliye ücreti ödenmesi de öngörülmüştür. Vergileri nakden ödenecek ürünlerde ise ürünlerin rayiç fiyatları belediye meclislerince belirlenmiş, varidat dairesince de, yani bugünkü gelir idaresi, bu fiyatlarla ürün miktarı üzerinden vergi tarhı yapılarak iki taksitte tahsil edilmiştir (4429 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu; 4553 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu).

Afyon, pamuk, pancar, tütün, antepfıstığı, fındık, kuru incir ve kuru üzüm mahsullerinde ise farklı bir tarh ve tahsil yöntemi uygulanmıştır. Bu çerçevede;

- Toprak Mahsulleri Ofisi ve Türkiye Şeker Fabrikaları Türk A.Ş. tarafından satın alınan afyon ve pancar ürünlerinin vergileri üreticiye ödeme yapıldığı sırada üreticinin alacağından kesilerek,

- Tütün ürününün vergisi tütün satıldıkça İnhisarlar İdaresince (dönemin Tekel İdaresi) satış bedeli üzerinden,

- Pamuk ürününün vergisi, koza ve kütlü pamuklar çırçırlandıktan sonra elde edilen pamuktan %10 oranında aynı olarak,

- Antepfıstığı, fındık, kuru incir ve kuru üzüm ürünlerinin vergisi ise ürün ihraç edilirken ihraç olunan miktar ve ihraç olunan yer borsasınca, burada borsa yoksa en yakın mahaldeki borsanın ilan ettiği ortalama fiyat üzerinden %11 oranında nakdi olarak ihracatçısından tahsil edilmektedir (4553 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu).

Küsmenoğlu (2010: 162-165), toprak mahsulleri vergisinin vergi tekniği bakımından bir yandan aşar vergisine benzediğini bir yandan da 1980'lerde tarım ürünlerinin satışından stopaj yoluyla alınan gelir vergisi uygulamasına benzediğini ve stopaj usulüyle tahsilatın o dönem için modern bir yöntem olduğunu ifade etmektedir.

Başar (2015) da, toprak mahsulleri vergisini konusu olan ürünler, vergi oranı, vergi matrahının tespit yöntemleri gibi benzerlikler nedeniyle aşara benzeterek aşarın vergi konusu daraltılmış hali olarak nitelendirmekte ve ayrıca konulma gerekçesinde bahsedilen vergi yükünün vatandaşlar arasında adil dağılımı amacına hizmet etmediğini çünkü bu verginin köylü kesimi mali gücüne göre değil üretim gücüne göre vergilendirdiğini belirtmektedir.

Toprak mahsulleri vergisiyle ilgili tartışmalarda genel olarak, bu verginin kaldırılan aşar vergisine benzemesi nedeniyle ikinci aşar olarak yankı uyandırması, kırsal kesimde üretime katılan genç nüfus silah altına alındığından tarımsal üretimin önemli ölçüde düşmesi sonucu verginin özellikle geçimlik üretim yapan küçük çiftçilerin durumunu daha da kötüleştirilmesi, vergisi aynı olarak alınan ürünlerin belirlenen yerlere üreticilerce teslim edilmesinin üreticiler için angarya olması, tahmin ve ölçme usullerinin mükellefler için vergi kaçırmaya, memurlar için yetkilerini kötüye kullanmaya müsait olması, tahsil masraflarının özellikle ölçme yönteminde yüksek olması nedeniyle vergi

gelirinin beklenen düzeyde olmaması, verginin tarım kesiminde yarattığı hoşnutsuzluğun ilerleyen yıllarda siyasi hayatı şekillendirmesi ve seçim sonuçlarına yansımaları hususları öne çıkmaktadır. Aşardan sonra tarım kesimini vergilendiren en kapsamlı dolaysız vergi olan Toprak Mahsulleri Vergisi, 1946 yılı başında yürürlükten kaldırılmıştır.

Toprak mahsulleri vergisinin 1950’li yıllardaki politik hayata etkisi tartışmalar arasında dikkat çekicidir. O yıllarda köylü kesim, hem ordunun hem de kentlerde savaş nedeniyle yaşam sıkıntısı çeken kentli kesimin iâşesiyle sorumlu kılınmıştı. O dönemki hükümetin düşüncesine göre, savaşın yükünü ağırlıklı olarak kentli kesim çekmekteydi. Bu kapsamda 1943 yılına kadar, savaş döneminde Milli Koruma Kanununun getirdiği zorunlu alım ve sonrasında uygulanan “% 25 kuralı” gibi devletin tarımsal ürüne el koyma araçları özellikle küçük ve orta ölçekli köylülere zaten bir yük getirmekteydi. Zorunlu alım kapsamında, köylüler geçimlik, tohumluk ve hayvan yemi için gerekli payı ayırdıktan sonra kalan ürünlerinin tamamını devletin daha önce belirlediği fiyattan Toprak Mahsulleri Ofisine satmak zorundaydı. 1941 yılında, devletin belirlediği fiyatlar piyasa fiyatının biraz altında iken 1942 yılında enflasyonun artmasıyla piyasa ve devletin alım fiyatı arasındaki fark gittikçe açıldı ve devletin mallarına ucuza el koymak istemesi küçük köylüleri üretimden caydırdı ve mal tesliminden kaçınmaya itti. Sonrasında zorunlu alım politikası “% 25 uygulaması” ile değiştirildi. Bu uygulama ile, her üretici 50 tona kadar olan hububat üretiminin %25’ini, 50-100 ton arası buğday üretiminin %35’ini , 100 ton üzeri buğday üretiminin ise %50’sini belirlenen sabit fiyattan devlete teslim edecekti. Geçimlik, tohumluk ve hayvan yemi için de pay ayrılmayacaktı. Uygulama ile, köylünün elinde kalan ürünü piyasa fiyatından satması sağlanarak üretimin teşviki amaçlanmış olsa da küçük köylüler elinde kalan ürünle ancak kendi geçimlerini sağlayabilmişlerdir. Bu durumdan esas yararlanan ise hem kendine yetecek ölçüde ürün üretebilen hem de teslimden sonra elinde kalan ürünleri yüksek piyasa fiyatından

satabilen büyük üreticiler olmuş, bu uygulama ile köylülük içindeki sosyal sınıf ayrışması daha da derinleşmiştir (Pamuk, 1988: 102-106).

Bu şartların üzerine bir de, ordunun ve kentlerin iâşesi sorununu çözmek için 1943 yılında toprak mahsulleri vergisinin konulması hükümet-köylülük ilişkisinde kırılma noktası olmuştur. Toprak mahsulleri vergisi, köylü kesimle hükümetin bağıını koparmış ve bu kesimin devlete yabancılaşmasına neden olmuş, konulma amacının aksine tarım ve tarımdışı kesim arasındaki gerilimi artırmış ve sonraki yıllarda köylü kesimi muhalafete kanalize etmiştir. 1950 seçimlerinde muhalefetin iktidara gelmesinin ana nedenlerinden biri, toprak mahsulleri vergisinin köylü kesimde yarattığı hoşnutsuzluk olarak yorumlanmıştır (Ertan, 2018: 249).

3.8.2.3. Hayvanlar Vergisi

Tarımın alt sektörlerinden biri olan hayvancılık, Osmanlı Devleti'nden günümüze aralıksız şekilde vergilendirilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti kurulduğunda, 23 Nisan 1920'de açılan ilk Meclisin (1. TBMM) kabul ettiği ilk kanun 24 Nisan 1920 tarihli ve 1 sayılı Ağnam Resmi Kanunu'dur (TBMM, 2020: 4).

1 sayılı Kanun ile, ağnam resminin dört katına çıkarılmasına ilişkin 31.03.1919 tarihli kararnamedeki şekliyle uygulanmaya devam edileceği belirtilerek, kurtuluş mücadelesinde halkın desteğinin devam ettirilmesi ve mücadele karşıtlarının ağnam resminin artırılacağı yönünde yaydığı spekülasyonların önlenmesi amaçlanmıştır. İlk Meclisin ilk kanununun vergiye yönelik olmasını, verginin diğer konulara göre öncelikli olduğu ya da ilk meclisin vergiye başvurma eğilimi olduğu şeklinde yorumlamamak gerekir. Çünkü bu durum daha ziyade politik ortamdan kaynaklandığından, verginin politik alanda nasıl bir istismar aracı olarak kullanıldığını göstermesi açısından ilginçtir (Küsmenoğlu, 2010: 178-179).

Osmanlı Devleti'nden devralınan ağnam resmi Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra 1924 yılında kaldırılarak yerine sayım vergisi getirilmiş, 1931 yılında da sayım vergisi kaldırılarak hayvanlar vergisi uygulanmıştır. 1962 yılı itibarıyla GVK kapsamına alınıncaya kadar hayvancılık faaliyetleri, hayvanlar vergisi yoluyla vergilendirilmiştir.

Davar denilen koyun ve keçi, deve, sığır, manda, at, katır, eşek, domuz gibi hayvanlar bu verginin konusunu oluşturmuş olup mükellefler de bu hayvanların sahipleridir. Hayvan başına nakdi olarak alınan bu verginin matrahı, mükelleflerin her sene hayvanlarının cinsine ve sayısına ilişkin yaptıkları beyanla belirlenir ve beyanların doğruluğu Kanunda öngörülen zamanlarda mal dairelerince yoklama yapılarak kontrol edilir. Vergi ise, hayvanların kayıtlı olduğu yerin varidat idaresince tahakkuk ettirilir ve iki eşit taksitle tahsil edilir. Kanunda vergi muafiyetleri oldukça geniş tutulmuş olup belirlenen yaşın altında olan bazı hayvanlar, yurtiçinden veya yurtdışından tedarik edilen bazı damızlık hayvanlar, nakliyyede kullanılması nedeniyle kazanç vergisine tabii olan hayvanlar, orduya ait hayvanlar ile kanunen binme hakkında sahip olan kişiler ve subayların binek hayvanları muafiyet kapsamındadır (06.07.1931 tarihli ve 1839 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu).

Türk (1981: 342)'e göre, hasılatı bol idaresi daha kolay bir vergi olan ağnam vergisi ve devamı niteliğindeki hayvanlar vergisi, taşıdığı dini nitelik ve orta çağlara kadar uzanan kökeni ile mükellefe uygun ve vergi kaçakçılığı az olduğundan Türkiye uygulamasında tarım sektörünü vergilendirmede etkin bir araç olmuştur.

Osmanlı Devleti'nin son yıllarında ağnamın bütçe gelirleri içindeki payı % 8 iken, sonrasındaki hayvanlar vergisinin payı 1931'de % 12,3 olarak zirve yapmış ancak bu yıldan sonra gitgide azalarak nihayetinde 1957 yılı ve sonrasında % 1'in altına düşmüştür (Küsmenoğlu, 2010: 368-479). Öte yandan, 1963 yılında zirai kazançların tamamı üzerinden 26.725.000 TL gelir vergisi hasılatı elde edilebilmişken uygulandığı

son yıl olan 1961’de hayvanlar vergisi 34.239.381 TL hasılat ile bunun oldukça önündedir²⁹. Bu veriler, Türk’ün yukarıda bahsettiği gibi hayvanlar vergisinin etkin bir vergi olduğu yönündeki görüşünü desteklemektedir.

Öte yandan, Küsmenoğlu (2010: 183), hayvanlar vergisinin zayıf taraflarının hayvanların beslenmesi için yapılan harcamaları ve hayvanlardan elde edilen verimi dikkate almaması ve ülkenin her yerinde aynı miktarda uygulanması olduğunu, bu verginin Türkiye’de hayvancılığın köklü bir şekilde gelişmesini engellediğini ifade etmektedir.

Tüm bu gelişmeler dikkate alındığında, Cumhuriyet Döneminde 1925 yılında aşar vergisinin kaldırılmasından 1943 yılında toprak mahsulleri vergisinin konulmasına kadar on sekiz yıllık süreçte hayvancılık hariç tarımsal geliri vergilendiren doğrudan bir verginin olmadığı anlaşılmaktadır. İlaveten, 1946’da toprak mahsulleri vergisinin kaldırılmasından 1961’de gerçek kişilerin zirai kazançlarının gelir vergisi kapsamına alınmasına kadar geçen on beş yıllık süreçte de yine hayvancılık haricinde zirai kazançların vergilendirilmediği görülmektedir. Bu dönemde zirai kazançların vergilendirilmeyişine en büyük eleştiri vergi adaleti açısından olmuştur.

İlaveten, tarımda makineleşme ile çayır ve meraların da ekime açılması ve buralardan elde edilen gelirin vergiye tabi olmaması hayvanların beslenme alanlarını daraltarak hayvancılığın gelişmesini engellemiştir (Savaş, 1961: 74-75). Ayrıca, vergilendirmeme nedeniyle tarım kesiminde yaratılan gelirden kaynaklı talep artışı kontrol altına alınamamış dolayısıyla o dönemde anti-enflasyonist politikaların uygulanmasında gelir vergisi etkin olarak kullanılamamıştır (Küsmenoğlu, 2010: 397).

Halbuki, 1923-1960 arası dönemde milli gelirin % 40-50’sini oluşturan tarım sektöründen alt gelir grupları için istisnalar yaratılarak üst gelir grubundaki büyük

²⁹ Rakamlar için bkz.: (Erdoğan, 1970: 234) ve (Küsmenoğlu, 2010: 368- 479-663, Tablo 2.2. ve Ek Tablo 3.2.).

çiftçiler vergilendirilebilir, bu sayede gelir dağılımı daha adil hale getirilebilirdi (Yaşa, 1964: 211). Yine aynı şekilde, bu alandaki vergi gelirleri devletçe yatırımlara yönlendirilerek iktisadi kalkınma, üretim ve verim artışı sağlanabilirdi. 1952 yılında Reşat Aktan tarafından yapılan bir hesaplama göre, 5.000 liralık bir istisna sınırı olduğu kabulüyle o dönemde 2.5 milyon civarındaki çiftçi ailesinden bu sınırın dışında kalan 30-40 bin büyük çiftçi vergilendirilmiş olsaydı 135 milyonluk bir gelir elde edilebilecekti (İnci, 2009: 125).

3.8.2.4. 1961 Yılı Gelir Vergisi Kanunu

06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile gerçek kişilerin zirai kazançları ilk kez gelir kapsamına alınarak bugünkü sistemin temelleri atılmıştır. Öte yandan, tüzel kişilerin zirai kazançlarının 1949 yılında yürürlüğe konulan Kurumlar Vergisi Kanunu ile o zamandan bu yana vergiye tabi olduğunu unutmamak gerekir. 1961 yılındaki GVK’ya göre zirai kazancın tespit şekilleri Tablo 23’te özetlenmiştir.

1961 yılındaki GVK ile zirai faaliyet; bitkisel üretim, hayvancılık, balıkçılık, orman ürünleri gibi tarımın bütün alt dallarını kapsayacak şekilde geniş çerçevede tanımlanmıştır. GVK’nın bu halinde zirai kazançlar açısından en dikkat çeken uygulamalar küçük çiftçi muaflığı tanınması ile kazanç tespitinde götürü gider usulüne izin verilmesi ve şu anda mevzuatta yer almayan bir vergi güvenlik önlemi olan asgari zirai kazanç esası olmuştur.

Kanunda küçük çiftçi muaflığının sınırı, işletme büyüklüğü ve satış tutarı ölçüleri ile belirlenmiş olup bunlardan herhangi birini aşanlar muaflıktan yararlanamamaktadır. Bu kapsamda işletme büyüklüğü, zirai faaliyetler gruplanarak tarla, bağ, bahçe ziraatı ile ormancılıkta dönüm ve ağaç sayısı, hayvancılıkta hayvan sayısı gibi birimler üzerinden her grup için ayrı ayrı belirlenmişken satış tutarı ölçüsü 15.000 liradır. İlaveten, bir vergi

döneminde elde edilen ve toplamı 10.000 liraya kadar olan safi zirai kazançların 5.000 lirası da gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu haddin hesaplanmasında da aile reisi ile eş ve çocuklarının zirai kazançları toplamı esas alınmış ve her biri geliri oranında istisnadan faydalanmıştır (193 Sayılı GVK). Ortaklık halindeki işletmelerde ise bu istisna ilkin ortakların gelirlerine ayrı ayrı uygulanırken daha sonra bireysel işletmeler ile ortaklıklar arasında adaletsizlik yarattığından ortaklık hasılatına tek bir kez uygulanmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 513)

Vergiden muaf çiftçiler ile götürü gider usulüne tabii olan çiftçiler için defter tutma mecburiyeti bulunmamaktadır. İlaveten, küçük çiftçi muaflığından faydalanan veya götürü usule tabii olan çiftçilerin tarım işlerinde bizzat çalışan işçilerin de ücretleri gelir vergisinden istisna tutularak tarım lehine bir düzenleme yapılmıştır (193 Sayılı GVK).

Tablo 23: 1961-1998 döneminde GVK Kapsamında Zirai Kazancın Tespit Şekilleri

Yıllık Satış Tutarı (Türk Lirası) (0-15.000)	Küçük çiftçi muaflığı
Yıllık Hasılat (Türk Lirası)	Kazancın Tespit Usulü
[15.000-100.000]	1. <i>Götürü Gider Usulü</i> (Kazanç= Hasılat – Götürü olarak hesaplanan giderler)
	2. <i>Gerçek Usul</i>
[100.000- 500.000]	a) Gerçek Kazanç (Zirai İşletme Hesabı) Esası (Kazanç= Hasılat - Giderler)
500.000'in üstünde	b) Bilanço esası Kazanç = (İşletmenin hesap dönemi başındaki özsermayesi – İşletmenin hesap dönemi sonundaki özsermayesi) + Hesap dönem içinde işletmeden çekilen değerler – hesap dönemi içinde işletmeye eklenen değerler
<u>Giderlerin Hesaplanma Şekli</u> Mükellefin tercihiyle; a) Götürü Gider Emsali Uygulanması b) Gerçek Gider Usulü	

(193 Sayılı GVK)

İzleyen yıllarda, küçük çiftçi muaflığının sınırları önce genişletilerek daha fazla çiftçinin muaflıktan yararlanması sağlanmış, ancak sonra tekrar azaltılmışsa da yine ilk düzenlemedeki 15.000 Türk Lirası sınırının üzerinde olmuştur. İşletme büyüklüğü ölçüsü ise artırılarak zirai kazançların vergilendirilmesi yönündeki irade azalmıştır. Ayrıca, 1961 GVK ile gerçek kazanç ve bilanço esasına göre vergilendirilen çiftçilere götürü gider usulünü seçebilme hakkı tanınmış ve bu hakkın kullanım süresi sürekli ötelenerek sürdürülmüştür. 1963 yılında da götürü gider emsalinin % 70'den az olamayacağı hükmü getirilmiş, bu sınırlama ise vergi kayıplarını artırmıştır. Bu uygulamalar da zirai kazançların çoğunun vergi dışında kalmasına ve bu alandaki gelirin kavranamamasına yol açmıştır. Özellikle söz konusu muafiyet sınırlarının geniş tutulması, bundan faydalanamayan çiftçilerin satışlarını bu kapsamdaki çiftçiler adına göstermesi suretiyle kötü niyetli kullanılmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 512-516-679).

Küçük çiftçi muaflığının sınırının satış tutarı ile belirlenmesi, bu kesimi satışlar için belge istememeye ve bu şekilde hasılatlarını gizleyerek vergilemeden kaçınmaya yöneltmiştir. Belgesiz olarak ticarete veya sanayiye konu olan tarım ürünleri ise kayıtdışı ekonominin önemli bir parçasını oluşturmuştur. Bu sakıncalar nedeniyle, zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespiti ve küçük çiftçi muaflığı 1998'te kaldırılmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 812, 813).

3.8.3. Günümüzde Zirai Kazançların Vergilendirilmesi

1961 yılında yürürlüğe konulan 193 Sayılı GVK'da çeşitli tarihlerde birçok değişiklik yapılarak günümüzde Türkiye'de zirai kazancın vergilendirilmesi uygulaması son şeklini almıştır. Mevcut durumda zirai kazancın vergilendirilmesi, GVK'nın 52. ve 59. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

3.8.3.1. İşletmelerin Hukuki Yapısı ve Temel Vergileme Sistemi

Türkiye’de en son 2001 yılında yapılan tarım sayımına göre, toplam 3.076.649 tarım işletmesi bulunmakta olup bunların tasarrufundaki arazi büyüklüğü 18 milyon hektardır. Bu işletmelerin 3.069.535’i yani % 99’u hanehalkıdır (TÜİK, 2007). Anlaşılabacağı üzere, Türkiye’de tarım sektöründe tüzel kişiler az sayıda olduğundan çoğu ülkedeki gibi temel vergileme sistemi gelir vergisidir. İlaveten, tüzel kişiliği olmasına ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında ticaret şirketleri arasında sayılmasına karşın, kurumlar vergisi yerine ortakları üzerinden gelir vergisine tabi olan kollektif şirketler ve adi komandit şirketler zirai faaliyet de bulunsalar dahi bunlar GVK kapsamında çiftçi sayılmamaktadır. Zirai faaliyet yürüten kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulmaktadır (GİB, 2023 (b): 8).

Türkiye’de zirai kazançlar, 193 sayılı GVK kapsamında tevkifat yoluyla ve gerçek usulde olmak üzere iki yolla vergilendirilmekte olup genel vergilendirme şekli tevkifat usulüdür. Tevkifat usulüyle vergilendirilen çiftçilerin defter tutmasına ve beyanname vermesine gerek yoktur (GİB, 2023 (b): 8-9). Ancak, 213 sayılı VUK gereği bu çiftçiler, sattıkları ürünün veya verdikleri hizmetin bedelini aldıkları anda malı/hizmeti alanlardan müstahsil makbuzu almak ve saklamak zorundadırlar. Gerçek usule tabi olan çiftçilerden alınan zirai ürün ve hizmetler için müstahsil makbuzu düzenlenmemekte, bu alım ve satımlar fatura ile belgelenmektedir (Aktay, 2012: 92).

Öte yandan, gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin ise kural olarak işletme hesabı esasına göre çiftçi işletme defteri tutması gerekmekte birlikte bu çiftçiler isteğe bağlı olarak bilanço esasına göre de defter tutabilmekte ve bu durumda beyanname vermeleri gerekmektedir (GİB, 2023 (b): 9).

Zirai kazanç ile ticari kazanç veya gayrimenkul sermaye iradı bazı durumlarda birbirine karışabildiğinden bunların ayrıştırılabilmesi ve vergiye tabi olan zirai kazançların belirlenebilmesi için 193 sayılı GVK kapsamında zirai kazançlar ile diğer gelir unsurları arasında sınırlar çizilmiştir.

GVK'nın 52. maddesine göre **zirai kazanç**; zirai faaliyetten doğan kazançtır. **Zirai faaliyet** ise arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden diğer şekillerde faydalanılmasını ifade etmektedir. İlaveten, aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyet sayılmakta olup bu faaliyetlerden elde edilen gelirler de zirai kazanç kapsamında yer almaktadır (193 Sayılı GVK).

Her türlü hububat, bakliyat, yağlı tohumlu bitkiler, sebze-meyve, tütün, çiçek vb. ürünlerin ekilmesi, seracılık faaliyeti yapılması, büyükbaş ve küçükbaş hayvan beslenmesi, balık ve diğer su ürünlerinin avlanması ve yetiştirilmesi, arıcılık, ipekböcekçiliği, mantar yetiştiriciliği ile çiftçiye ait zirai makinelerin, örneğin biçerdöverin, başka çiftçilerin zirai işlerinde çalışması gibi faaliyetler zirai faaliyete örnek gösterilebilir.

Zirai faaliyetlerin yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi ortaklıklar dahil) çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde üretilen maddelere de ürün(mahsul) denilmektedir. 5488 sayılı Tarım Kanununda da çiftçi tanımı bulunmakta olup Tarım Kanununa göre çiftçi gerçek veya tüzel kişi olabilirken GVK'ya göre zirai faaliyet ile uğraşan sadece adi ortaklıklar ve gerçek kişiler çiftçi sayılmaktadır. Ayrıca GVK kapsamında, bir çiftçiye veya adi ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan ya da üretim şartlarına göre birbirine bağımlılık ve

beraberlik arz eden işletmeler tek bir zirai işletme sayılmaktadır (193 Sayılı GVK; 5488 sayılı Tarım Kanunu).

Öte yandan, zirai ürünlerin satılması amacıyla satış mağazası ve dükkân açılması halinde, ürünlerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet kabul edilmektedir. Bu aşamadan sonra ise ticari faaliyet başlamaktadır. Çiftçilerce doğrudan ürün satışı yapılmayan ancak zirai faaliyetle ilgili alım satım işlerini yürütmek için açılan yazıhaneler başka bir iş için kullanılmamak şartıyla mağaza veya dükkân sayılmamaktadır. Diğer bir ifade ile bu yazıhaneler ticari kazanç kapsamına girmemektedir. Örnek vermek gerekirse; tarladan ürün çiçek halinde iken veya yetiştirilmiş halde satışı zirai faaliyettir. Ürünü satın alan kişi ise alım satımdan sonraki süreçlerde ticari kazançla ilgili hükümlere göre hareket edecektir (Alpaslan, 2013). Bununla birlikte, ürünlerin internet ortamında satışı da bu yerlerin elektronik işyeri olarak işyeri tanımı kapsamına girmesi nedeniyle ticari faaliyet olarak kabul edilmekte ve bu faaliyet sonucu elde edilen gelirin de ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir (GİB, 2023 (b): 6).

GVK'nın 52. maddesi çerçevesinde, bir çiftçinin sadece kendi ürünlerini(mahsullerini), değerlendirmek amacıyla zirai üretime bağlı olarak aynı işletmesinin tamamlayıcısı olan ve sınai bir işletme büyüklüğü ve önemine sahip olmayan işletmesinde işlemesi ise zirai faaliyet sayılmaktadır. Bu kapsamda, üzüm üreten bir çiftçinin üzümlerini değerlendirmek için pekmez veya süt üreten bir çiftçinin bu süttten peynir üretmesi yine zirai faaliyet sayılmaktadır. Burada önemli olan nokta dışarıdan ürün alınmadan kendi ürettiği ürünleri burada işlemesidir. Çiftçi bu işletmesinde başkalarının ürünlerini de ücret mukabilinde işlerse, bu zirai işletme vasfından çıkarak ticari bir vafa bürünecektir. Bu durumda, çiftçinin kendi ürünlerini işlediği işletmesine getirinceye kadar zirai faaliyet söz konusu iken, işlendikten sonra elde edilen

ürünlerin,örneğin peynirin, pekmezin, satış mağazasında satılmasıyla veya başkalarının ürünlerini işletmesinde işlemesiyle ticari kazanç oluşmaktadır (Alpaslan, 2013).

Diğer bir örnek ise canlı hayvan alım satımına ilişkindir. Ticari bir faaliyet olan canlı hayvan alım satımı(ticareti) yani celeplik, zirai bir faaliyet olmamakla birlikte çiftçinin kendi tarlasında veya ahırında hayvan yetiştirip satması veya bu hayvanlardan elde ettiği yün, yapağı veya sütü hayvanları yetiştirdiği yerde bizzat kendisinin satması da zirai bir faaliyettir (Alpaslan, 2013). Gelir İdaresince bu hususta verilen Özelgede³⁰;

- Satın aldıkları hayvanları besiciliğe ilişkin tesisler kurarak (ahır, ağıl ve benzerleri) belli bir süre bakıma ve besiye aldıktan sonra satanların bu faaliyeti zirai faaliyet olup, bu faaliyetler sonucu istihsal olunan maddelerin de zirai ürün sayıldığı,
- Satın aldığı hayvanları bakıma ve besiye almadan veya çok kısa bir süre besledikten sonra (söz konusu hayvanların satışına kadar geçen sürede beslemeleri zorunlu olduğundan) satan yükümlülerin faaliyetinin ise ticari faaliyet (celeplik) sayıldığından bu kişilerin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği

Belirtilmektedir.

Diğer bir durumda, zirai işletmeye dâhil olmayan biçerdöver, traktör gibi araçların başka çiftçilerin zirai işlerinde ücret karşılığı çalıştırılması sonucu elde edilen gelir zirai kazanç değil ticari kazanç kapsamına girmektedir. Bunun yanında, GVK'nın 70. maddesine göre; bir arazi sahibi arazisini zirai faaliyete katılmadan başka bir kişiye kullandırır ve karşılığında üründen pay alırsa alınan bu pay zirai kazanç olarak değil gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir (Ceyhan & Tik, 2015). Gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî üretimde kullandıkları gayrimenkullerin, iktisap

³⁰ 20/04/2000 tarihli ve B.07.0.GEL.0.41/4102-218/18251 sayılı Özelge için bkz.

<http://www.gib.gov.tr/node/94577> , Erişim Tarihi: 06.10.2024

tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir (GİB, 2023 (b): 8).

3.8.3.2. Vergilendirilebilir Gelirin Hesaplanma Yöntemi

Zirai kazancı gerçek usulde tespit edilen çiftçiler: İşletme büyüklüğü veya motorlu zirai araç sayısı belli ölçüleri aşan çiftçilerin zirai kazançları gerçek usulde tespit edilerek vergilendirilmektedir. Büyük çiftçi olarak adlandırılan bu çiftçilerin, Türkiye’deki zirai işletmelerin çoğunun küçük ölçekli olduğu dikkate alındığında toplam içindeki sayısı oldukça azdır. Vergi Konseyi (2024: 15)’ nin tarım sektörünün vergilendirilmesi konusundaki raporuna göre, 2018 yılında Türkiye’de zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilen 6.076 mükellef bulunmakta olup bunların zirai faaliyetle uğraşan gerçek kişiler içindeki payı % 4 (Binde 4) civarındadır. Söz konusu mükellefler 2023 yılında yaklaşık 254 milyon TL zirai kazanç elde etmiş ve bu kazanç üzerinden 106 milyon TL vergi hesaplanmıştır. Öte yandan, aynı yılda zirai mahsul ödemelerinden yapılan vergi kesintisi yaklaşık 2 milyar TL olup kesinti yapılan mükellef sayısı ise 1.700.000’dir.

GVK’nın 53. maddesi çerçevesinde;

- GVK’nın 54. maddesinde ziraat gruplarına göre belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçiler,
- Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olan çiftçiler,
- On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçiler,
- Ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüklerinde bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar,

- Kendi işletmesi ve dâhil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendi işletmesinin ve ortaklıklardaki paylarının toplamı belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar,

- Kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler, gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) vergilendirilecektir (193 Sayılı GVK). Gerçek usulde vergilendirmede zirai kazanç, zirai işletme hesabı esas ve bilanço esas olmak üzere iki şekilde tespit edilmektedir.

Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu fark olup, hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla eklenir (GİB, 2023 (b): 15). Yani, zirai kazancın tespitinde tahakkuk esas geçerlidir (Ceyhan & Tik, 2015). Burada dikkat çeken nokta, zirai üretimde kullanılan gayrimenkullerin satılmasından elde edilen kazancın zirai kazanç dışında tutularak, GVK'nın 80. Maddesinin altıncı fıkrası kapsamında değer artış kazancı olarak sayılmasıdır (193 Sayılı GVK).

Bilanço esasına göre zirai kazancın tespiti ise, bilanço esasına göre ticari kazancın tespitinde olduğu gibi dönem sonu ve dönem başı öz sermayelerin karşılaştırılması suretiyle yapılmaktadır. Buna göre zirai kazanç, zirai işletmenin hesap dönemi başında ve sonundaki bilançolarına dayanılarak bulunulan öz sermaye değerleri arasındaki dönem sonu öz sermayesi lehine oluşan farktır. Bu farktan varsa dönem içinde eklenen değerler çıkarılır, çekilen değerler eklenir. Genel olarak, zirai kazançların bilanço esasına göre tespitinde önce zirai kazançlarla ilgili belirtilen zirai faaliyetin niteliğine uygun hasılat ve giderler göz önünde tutulacak daha sonra ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanacaktır (Solmaz, s. 5).

İşletme büyüklüğü ölçüleri : Zirai kazancın gerçek usulde tespitinde bir kriter olan işletme büyüklüğü ölçüsü, GVK'nın 54. maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu

ölçüler zirai ürün gruplarına göre belirlenmiştir. Bunlar arazi üzerinde yapılan faaliyetler ve arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığı olarak iki temel gruba ayrılmıştır. Bu iki temel grubun alt gruplarına ilişkin detaylı işletme büyüklüğü ölçüleri Tablo 24'te verilmiştir. Tablodan da görüldüğü üzere zirai kazancın gerçek usulde tespiti için belirlenen ölçüler oldukça yüksek tutulmuştur. Aile işletmelerinde, yani aile reisi ve bununla birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmelerde, işletme büyüklüğü ölçüsü topluca dikkate alınmaktadır.

Tablo 24: 193 sayılı GVK Kapsamında İşletme Büyüklüğü Ölçüleri

A) Arazi üzerinde yapılan faaliyetlerde		
1. grup	Hububat	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; taban arazide 900, kıraç arazide 1700 dönüm
2. grup	Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 1000 dönüm
3. grup	Ayçiçeği	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 950 dönüm
4. grup	Pamuk	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 400 dönüm
5. grup	Çeltik	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 300 dönüm
6. grup	Pancar	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 300 dönüm
7. grup	Patates, soğan, sarımsak	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 200 dönüm
8. grup	Çay	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 150 dönüm (Mahsul verebilecek hale gelmeyenler hariç)
9. grup	Tütün	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 200 dönüm
10. Grup	Sebze	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 200 dönüm
11. grup:	Sera ve çiçekçilik	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 8 dönüm
12. grup	Kavun ve karpuz	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 300 dönüm
13. grup	Meyve verebilecek hale gelmiş fındık	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 250 dönüm
14. grup	Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 250 dönüm
15. grup	Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığı	2500 ağaç
16. grup	Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinlikler	4500 ağaç
17. grup	Meyve verebilecek hale gelmiş narenciye	1500 ağaç
18. grup	Meyve verebilecek hale gelmiş elma	2000 ağaç
19. grup	Muz	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı;30 dönüm
20. grup	Meyve verebilecek hale gelmiş kayısı	2000 ağaç

21. grup	Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftali	2000 ağaç
22. grup	Diğer meyve ürün ziraatında	Ekili arazinin yüzölçümü toplamı; 1000 dönüm, yer fıstığı 350 dönüm (Meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç)
23. grup	Büyükbaş hayvan sayısı (İş hayvanları ile iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar hariç);	Büyükbaş hayvan sayısı 150 adet (İş hayvanları ile iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar hariç)
24. grup	Küçükbaş hayvan sayısı (Bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç);	Küçükbaş hayvan sayısı 750 adet (Bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç)
B) arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığı		
1. grup	Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği: a) Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliği (ağ, kafes vb.) b) İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanları	750 m2 900 m2
2. grup	Denizlerde yapılan balık avcılığı	toplam tekne boyu 20 metre;
3. grup	Arıcılık	kovan sayısı 500 adet
4. grup	İpek böcekçiliği	kutu sayısı 500 adet

Kaynak: (193 Sayılı GVK)

Zirai kazancı vergi kesintisi (tevkifat) yapılarak vergilendirilen çiftçiler: Gerçek usulde vergilendirmeye yönelik ölçüleri karşılamayan çiftçiler ile tavuk besiciliği faaliyeti yürüten çiftçilerin elde ettiği kazançlar (GVK'nın 54. maddesinde kümes hayvanlarına ilişkin işletme büyüklüğü ölçüsü belirlenmediğinden) hasılatları üzerinde tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir.

Tevkifat usulü şu şekilde işlemektedir: çiftçilerin elde ettikleri hasılatın kendilerine ödenmesi aşamasında, ödemeyi yapanlar yani çiftçiden mahsul/zirai faaliyet kapsamında hizmet satın alanlar, yasa ile belirlenmiş oranlar üzerinden hasılatın bir kısmının tutup, hasılatı elde eden çiftçi adına ve onun peşin vergisi olarak vergi sorumlusu sıfatıyla vergi dairesine yatırmaktadır.

Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için tevkifat sorumlularınca tevkif edilen gelir vergileri; gerçek usulde gelir vergisine tabi olan çiftçilerce verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden (ilgili zirai kazancın beyannameye dâhil edilmesi kaydıyla) mahsup edilebilecek olup, gerçek usulde

vergilendirilmeyen çiftçiler yönünden ise nihai vergileme olarak kalmaktadır. Bir çiftçinin: gerçek usulde vergilendirilmeyen (tevkifat yoluyla vergilendirilen) başka çiftçilere, vergi mükellefi olmayan tüketicilere, kazancı basit usulde tespit olunan ticaret erbablarına zirai ürün satması veya zirai hizmet sunması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmamaktadır (GİB, 2023 (b) :10).

3.8.3.3. Gelirin İstikrarlı Hale Getirilmesi ve Zarar Mahsubu

Yıllık gelir vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından bazı indirim, istisna ve varsa mahsuplar düşüldükten sonra 193 sayılı GVK'nın 103. maddesindeki oranlar uygulanmak suretiyle hesaplanmaktadır (Gülçiçek, 2014: 229). Kanunun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından bir takvim yılı içinde elde edilen gelirlerin safi tutarları toplanarak gelir vergisi mükelleflerince beyan edilmekte olup, bu aşamada gelir kaynaklarının bir kısmından oluşan zarar, Kanunun 88. maddesi çerçevesinde diğer gelir unsurlarından mahsup edilebilmektedir (Arslan, 2013: 155).

Geçmiş yıllarda oluşan ve mahsup edilemeyen zararların cari yıl kazançlarından mahsubu mümkündür. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi takip eden yıllara devredilememektedir. Diğer kazanç ve iratlardan doğan zararlar, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, sermayede meydana gelen eksilmeler ve gelir vergisinden istisna edilen kazançların zarar olarak mahsubu mümkün değildir. Envantere dâhil olmayan gayrimenkullerin satışından doğan zararların mahsubu yapılamamaktadır (GİB, 2023 (b): 26-27). Zararın geriye (geçmiş yıl kârlarına) mahsubu da mümkün değildir.

3.8.3.4. Vergilendirilebilir Gelirden İndirilebilecek Giderler

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin hasılat unsurları, giderleri ve hasılatattan indirilemeyecek giderleri GVK'nın 56. ve devamı maddelerde yer almaktadır.

Zirai işletme hesabı esasında Kanunun 57. maddesinde sayılan; işletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin sağlanması için yapılan giderler, işletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve diğer adlarla hizmet karşılığı yapılan ödemeler, VUK'a göre ayrılan amortismanlar, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'un 328. maddesine göre hesaplanan zararlar, işçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri gibi birçok gider hasıllattan düşülebilmekte böylece matrahı ve dolayısıyla vergiyi de azaltmaktadır. Burada dikkat çeken bir husus, işletmede üretilen ürünlerin işletme içinde tohumluk, yemlik vs. olarak kullanılması veya çiftçi ve ailesi tarafından tüketilmesi halinde bu kısımlar da gider yazılabilmektedir (193 Sayılı GVK). Bilanço esasında da yine GVK'nın 57. maddesinde sayılan giderler göz önünde tutulacak daha sonra ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanacaktır.

Öte yandan, GVK'nın 58. maddesinde; Kanunun 41. maddesinde sayılan ticari kazanç açısından gider kabul edilmeyen ödemelerin zirai kazanç sahipleri açısından da gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir (Ceyhan & Tik, 2015). Diğer bir deyişle, 41. maddede sayılan bu gider ve maliyetler, zirai kazançla ilişkin vergi matrahının belirlenmesinde gayri safi kazançtan indirilemeyecek giderler olup vergi açısından kanunen kabul edilmeyen giderdir.

Tevkifat usulünde ise, tevkifat sorumlularınca tevkif edilen tutar nihai vergi olarak kalmakta olduğundan herhangi bir giderin düşülmesi söz konusu olmamaktadır.

Öte yandan, zirai kazançları gerçek usulde vergilendirilendirilen çiftçiler, VUK'a göre ayrılan amortismanları gider olarak hasıllattan düşebilmektedir. Tarım işletmelerinde, VUK Genel Tebliği (Sıra No:333) eki liste ile belirlen canlı (örneğin; hayvanlar) ve cansız varlıklar için amortisman ayrılmaktadır. Arazi ve arsalar için amortisman ayrılmamakta ancak, ekili ve dikili arazilerin üzerindeki ürünler ile tesisler

için, örneğin; dutluklar, narenciye ağaçları, seralar vs., amortisman ayrılmaktadır (VUK Genel Tebliği (Sıra No:333)).

Genel olarak normal amortisman yöntemi kullanılmakta olup, hızlandırılmış amortisman ise sadece bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerle istenilmesi halinde kullanılabilir. Bu yöntemde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Fevkalade amortisman ise ancak yangın, deprem, sel veya cebri çalışma nedeniyle normalden fazla yıpranma gibi olağan dışı durumlarda uygulanmaktadır (Sönmez, 2006).

3.8.3.5. Vergi Muafiyeti, İstisnası ve İndirimi

Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalarla devamlı olmaksızın ara sıra ücret karşılığında eşya, insan ve hayvan taşıyan çiftçiler, bu hizmetlerine münhasıran gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Bunun yanında, ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik amacıyla verilen ikramiyeler ve ödüller gelir vergisinden istisnadır (GİB, 2023 (b): 20-21).

Ayrıca, genç girişimcileri teşvik etmek amacıyla, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilen ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının yıllık 75.000 Türk lirasına³¹ kadar olan kısmı belirli şartları

³¹ Genç girişimci kazanç istisnası tutarı (75.000 TL), 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, 7440 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan tutar olarak değiştirilmiş olup 2024 yılı için uygulanacak istisna tutarı 230.000 TL'dir. https://teknoloji.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2024/genc_girisimciler_2024.pdf , Erişim tarihi: 28.09.2024

taşımaları halinde gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisna, tevkifat yoluyla ödenecek vergiyi etkilememektedir. İlaveten, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti kapsamında gelir vergisi mükellefi olan vergiye uyumlu kişilerin, belirli şartlar dahilinde, yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergilerinin % 5'i, ödenmesi gereken gelir vergisinden indirilmektedir (GİB, 2023 (b): 21).

Vergi oranlarına ilişkin bölümünde değinildiği üzere; tevkifat usulüyle vergilendirmede, ticaret borsalarında tescil ettirilerek alınıp satılan ürünlerde oranlar indirimli olarak uygulanmaktadır. Bunun yanında, GVK'nın mükerrer 20/C maddesi ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destekleme ödemeleri gelir vergisinden istisna tutulmuştur (193 Sayılı GVK). Buna ek olarak, 316 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği kapsamında, 26.10.2021 tarihi öncesinde kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan tarımsal destek ödemeleri üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi de düzeltme zaman aşımı içerisinde talep edilmesi halinde hesaplanan faiziyle birlikte iade edilebilmektedir (Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:316)).

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bunun yanında, GVK'nın 120. maddesi çerçevesinde, gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ve serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, ilgili hesap döneminin ilk dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden geçici vergi öderken, zirai kazanç kapsamında vergiye tabi olan mükelleflerin gelir geçici vergi beyannamesi verme ve ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır (GİB, 2023 (b): 25-34; 193 Sayılı GVK).

Bunun yanında, GVK'nın 117. maddesi kapsamında gelirlerinin büyük bir kısmı zirai kazançtan oluşan mükellefler için, gerekmesi halinde iki taksitten fazla olmamak üzere, belli üretim bölgeleri ve ziraat ürünlerine göre özel ödeme zamanları belirlemeye

Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu çerçevede, yıllık beyannamelerinde, zirai kazançları ile birlikte 193 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde sayılan diğer kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlarını bildirecek çiftçilerden, bu toplam gelir içindeki zirai kazançları %75 ve daha yüksek oranda olanlar için ödeme zamanları Kasım ve Aralık ayı olarak belirlenmiştir. Bu durum dışında kalan çiftçilerin ödeme zamanları Mart ve Temmuz ayları olarak belirlenmiştir (GİB, 2023 (b): 35; 193 Sayılı GVK).

Ayrıca, GVK'nın 80/6. maddesinde; gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkullerin, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede, beş yıl sonra elden çıkarılan tarım arazilerinden elde edilen değer artış kazançları vergiden muaf tutulmuştur.

3.8.3.6. Tarım Sektöründeki Yatırımlara Sağlanan Vergisel Teşvikler

Türkiye’de, Tarım ve Orman Bakanlığınca Kırsal Kalkınma Destekleri Kapsamında Tarıma Dayalı Ekonomik Yatırımların Desteklenmesi Hakkında Tebliğ çerçevesinde, ağırlıklı olarak IPARD kapsamı dışında kalan illerde tarımsal ürünlerin işlenmesi, depolanması ve paketlenmesine yönelik yeni tesislerin yapımı ile mevcut faal olan veya olmayan tesislerin kapasite artırımı ve/veya teknoloji yenilenmesi, kısmen yapılmış yatırımların tamamlanması, yenilenebilir enerji kaynakları kullanan yeni seraların yapımı, tarımsal üretime yönelik sabit yatırımlar, hayvansal ve bitkisel orjinli gübre işlenmesi, paketlenmesi ve depolanması, kırsal turizm yatırımları, çiftlik faaliyetlerinin geliştirilmesine yönelik altyapı sistemleri, el sanatları ve katma değerli ürünler, bilişim sistemleri ve eğitimi hususlarındaki yatırımlarda inşaat işleri alım giderleri, makine, ekipman ve malzeme alım giderleri için belirli oranda hibe desteği verilmektedir (T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı, 2023). Bu destekler vergisel bir destek niteliğinde olmayıp nakdi destektir.

Öte yandan, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı uhdesindeki Teşvik, Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünce yürütülen Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında, tarım ve tarımsal sanayi yatırımlarına yatırım teşvikleri verilmektedir. Yatırım teşvikleri genel veya bölgelere göre farklılaştırılmış olarak uygulanmakta olup kdv istisnası, KDV iadesi gümrük vergisi muafiyeti, gelir ve kurumlar vergisi indirimi, sigorta primi işveren ve işçi hissesi desteği, gelir vergisi stopajı terkin, yatırım yeri tahsis gibi gayri nakdi yardımları içermektedir (T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı). Teşvik sistemi kapsamındaki tarım ve tarımsal sanayi yatırım konularının içinde hayvancılık, seracılık, su ürünleri yetiştiriciliği, soğuk hava deposu, lisanslı depoculuk, gıda ve içecek, sertifikalı tohum tasnif ve paketlenme yatırımları ile tarımsal ürünlerin depolanması bulunmaktadır. Belirli bir asgari yatırım tutarı ve alanın üzerinde olan ve yurt içinde üretilen sera teknolojilerini de içeren otomasyona dayalı sera yatırımları ise öncelikli yatırım konuları arasında yer almaktadır (2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar).

3.8.3.7. Vergi Oranları

GVK'nın 103. maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2024 takvim yılı gelirleri için Tablo 25'teki şekilde uygulanmaktadır:

Tablo 25: Türkiye 2024 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir (TL)	Vergi Oranı
110.000 TL'ye kadar	% 15
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	% 20
580.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL (ücret gelirlerinde 870.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL), fazlası	% 27
3.000.000 TL'nin 580.000 TL'si için 135.000 TL, (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'nin 870.000 TL'si için 213.300 TL), fazlası	% 35
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 982.000 TL, (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 958.800 TL), fazlası	% 40

(Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:324))

Tevkifat usulünde ise uygulanacak oranlar ürüne/zirai hizmete göre farklılaştırılmış olup oldukça düşüktür. Tevkifat oranları, GVK'nın 94. maddesine istinaden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenmiştir. Buna göre;

- Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için yapılan ödemelerden % 2 (ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda % 1),
- Diğer zirai mahsuller için yapılan ödemelerden % 4 (ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda % 2),
- Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerden % 4,
- Orman İdaresine veya Orman İdaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan, ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, orman ürünlerinin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetlerden % 2, Olarak tespit edilmiştir (GİB, 2023 (b)).

3.8.4. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Zirai Kazançlar

Bilindiği üzere, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 90. maddesi kapsamında usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmünde bulunmaktadır (2709 sayılı ve 18/10/1982 tarihli T.C. Anayasası). Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Çifte vergilendirme; tek bir vergi konusu üzerinden aynı veya farklı vergi otoritelerince birden fazla kez vergi alınmasıdır. Aynı konunun farklı vergi otoritelerince vergilendirilmesi sonucu, çoğunlukla bir kimsenin bir ülkede yaşaması, başka bir ülkede kazanç sağlaması veya orada bir mülke sahip olması durumlarında ortaya çıkmaktadır. Vergilemede kural, vergi konusu olan şeyin bir kez vergilendirilmesi olduğundan aynı vergi konusunun farklı devletler tarafından vergilendirilmesini önlemek üzere ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmaktadır (Güçlü, 2003) .

Bu anlaşmaların uygulaması ile ilgili ülkeler arasında bir takım sorunlar yaşanmaması ve anlaşmalarda belirli bir standardın sağlanarak geliştirilmesi için

uluslararası kuruluşlar tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan en önemlileri OECD ve BM tarafından geliştirilen anlaşma modelleri olmuştur. Türkiye özellikle OECD'nin yapmış olduğu çalışmalara katılmış ve yapmış olduğu vergi anlaşmalarında genel olarak OECD Model Anlaşmasını benimsemiş olsa da, OECD Model Anlaşmasının bazı hükümlerinin aleyhine olması sebebiyle BM Model Anlaşmasının da bazı hükümlerini esas almak suretiyle kendi modelini geliştirmiştir (Kızılgül & Beşel, 2019: 319, 320).

Çifte vergilendirme uygulaması maliyetleri arttırarak mükelleflerin faaliyetleri üzerinde saptırıcı ve kısıtlayıcı etkiler oluşturmaktadır. Her ülkenin farklı oranlarda vergi uygulamaları sonucu çifte vergilendirme, uluslararası kaynak dağılımı etkinliğini ve ülkeler arasında vergilendirmede eşitlik durumunu da bozmaktadır (İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 2018: 1).

Bu çalışmanın konusu olan zirai kazancın vergilendirilmesi hususunun, Türkiye ile çalışmada incelenen ülkeler arasında yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında nasıl ele alındığına ya da ele alınıp alınmadığına da değinmek faydalı olacaktır.

Türkiye'nin İtalya ile 1990 yılında imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması kapsamına gelir vergisi de girmektedir. Söz konusu Anlaşmanın “Gayri menkul varlıklardan elde edilen gelir” başlığı altındaki 6. maddesinde; “Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir dahil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir.” denilerek zirai kazançlar gayri menkul geliri altında da olsa kapsama dahil edilmiş olup bu maddenin gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire uygulanacağı, bir teşebbüsün de gayri menkul varlıklardan gelir elde etmesi veya serbest meslek faaliyetinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıklardan gelir elde edilmesi halinde de bu maddenin

uygulanacağı ifade edilmiştir. Anlaşmanın sermaye değer artış kazançlarına ilişkin 13. maddesinde ise; “Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve 6. maddede tanımlanan bir gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazanç bu diğer Devlette vergilendirilebilir.” Denilmektedir (Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, 1990).

Anlaşmadaki “Gayrimenkul varlık” tanımında; "Gayrimenkul varlık" teriminin, bahse konu varlığın yer aldığı Akit Devletin mevzuatına göre tanımlanacağı, bu teriminin her halükârda gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, bunun yanı sıra özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları kapsayacağı, gayrimenkul intifa haklarının ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletme hakkından ve işletilmesinden doğan sabit ya da değişken ödemeler üstündeki hakların da gayrimenkul varlık olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir (Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, 1990).

Bu hükümlerden, anlaşmaya taraf olan diğer devlette mukim (yerleşik) bir kişinin Türkiye’de veya tam tersi Türkiye’de yerleşik bir kişinin diğer devlette bulunan arazide tarımsal faaliyet yaparak zirai kazanç elde etmesi, sahip olduğu tarım arazisini kiralayarak kira geliri veya üretime katılmaksızın kullandırmak suretiyle ürün payı şeklinde gayrimenkul geliri sağlaması ya da tarım arazisini satarak değer artış kazancı elde etmesi halinde bu gelirin elde edildiği ülkede vergilendirilebileceği anlaşılmaktadır.

Zira, 193 sayılı GVK’nın 6. maddesinde “Dar mükellefiyet” başlığı altında bu konuda düzenleme bulunmaktadır. Bu kapsamda, Türkiyede yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmekte olup, kazancı veya iradın Türkiye’de elde edilmesinden kasıt; zira kazançlar açısından

zirai faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi, gayrimenkul sermaye iratları açısından ise gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya değerlendirilmesidir (193 Sayılı GVK).

Türkiye ile Hollanda, Fransa, Polonya ve ABD arasında farklı yıllarda imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında da, aynı model anlaşma kullanıldığı için yine İtalya’dakine benzer hükümler yer almakta olup, tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirin altında yer almaktadır. Zirai kazançların söz konusu anlaşmalarda yer almaması halinde, aynı zirai faaliyet için iki kez vergi ödenmesi söz konusu olabilecek ve bu durumda hem üretim maliyetleri artacak hem de vergi yükümlülerinin ekonomik kararları bu durumdan etkilenebilecektir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında zirai kazançta yer verilmesi, Türkiye’de tarım sektörüne yatırım yapmak isteyen yabancı yatırımcılar için avantaj yaratmakta, Türkiye açısından ise yabancı yatırımcı ülke içi üretim faktörlerini kullanacağından getiri sağlamaktadır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Tarımsal üretim doğal koşullara bağlı olduğundan riski ve belirsizliği yüksek bir sektördür. Ürün arz veya talebindeki küçük değişimler ürün fiyatlarında büyük dalgalanmalar yaratabilmekte, bu suretle üreticilerin gelir düzeyine de doğrudan etki etmektedir. Ayrıca, üretim süreci uzun zaman aldığından ve dönemsel olduğundan tarımsal üretimde sermaye biriktirme hızı da yavaş olup bu durum işletmelerin faaliyetlerini etkilemektedir. Beslenme, gıda güvenliği gibi temel fonksiyonlarının yanında tarım, kırsal kesimde yaşayanları toprağa bağlayarak ve onlara gelir sağlayarak kırdan kente göçün önlenmesi boyutuyla da bir sosyal politika aracıdır. Bütün bu sebeplerle devletler, kendi tarım sektörlerini toplumun diğer kesiminden topladıkları vergilerle doğrudan veya vergi harcamaları yoluyla tarım kesiminden toplayacakları vergilerden vazgeçerek dolaylı yoldan desteklemektedir. Gelişmiş ülkeler ise gelişmekte olan ülkeler karşısında tarım sektörlerini daha fazla korumakta, tarım kesiminin gelir düzeyini diğer sektörlerle yakın tutmaya çalışarak tarımsal nüfusun azalmasını ve diğer sektörlerle kaymasını engellemeye çalışmaktadır.

Tarım politikaları bölümünde değinildiği üzere, tarımın ekonomide büyük yer tuttuğu, tarım kesimindeki nüfusun kalabalık olduğu geçmiş dönemlerde, hükümetler tarım sektörünü popülist politikalar için korumaya çalışmışlar, bu sayede de tarım sektörünün lobi gücü artmıştır. Ancak tarımın gayri safi hasıla içindeki payının ve tarım nüfusunun gitgide azaldığı günümüzde tarım sektöründeki korumacılık eğilimi de, popülist kaygılardan ziyade ülkelerin gıda güvenliği ve gıda egemenliği kaygılarıyla devam etmektedir. Nitekim, geçmiş yıllarda bütün dünyayı etkileyen ve ülkelerin sınırlarını kapatmasına neden olan COVID-19 salgını döneminde gıda tedarik zinciri aksamış ve tarımsal pazarlama alanında sorunlar çıkmıştır. Bu dönemde birçok ülke acil önlemlerle gıda tedarikindeki aksamaları azaltmaya çalışmış, akabinde pandemi

döneminde düşen tarımsal üretimi artırmak için tarım ve gıda sektörlerine olağanüstü yardım ve teşvikler vermiştir.

Devletlerin geçmiş dönemlerdeki korumacı ve destekleyici yaklaşımı dönem dönem, AB'nin 1980'lerde veya ABD'nin I. Dünya Savaşı sonrası yaşadığı arz fazlası gibi, tarım piyasasının dengesini bozucu etki yapabilmektedir. Bunun yanında, şu anda Hollanda'nın hayvancılık işletmeleri nedeniyle yaşadığı çevresel sorunlar gibi sorunlar da ortaya çıkmaktadır. Bu gibi durumlarda ise devletler üretim kotaları, fiyat müdahaleleri, kamusal alım, tüketimi özendirme, ihracatı teşvik etme, alternatif ürünlere yönlendirme gibi yollarla dengeyi tekrar sağlamaya çalışmaktadırlar. Günümüzde gelişmiş ülkeler, tarımsal destekleri arz ve talep dengesini bozmayacak ve serbest ticareti tahrif etmeyecek şekilde planlayarak uygulamakta, destekler ile piyasa düzeni arasındaki hassas dengeyi korumaya çalışmaktadırlar.

Devletlerin vergi politikaları da tarım sektörünü zımni olarak desteklemenin bir aracıdır. Burada zımniden kasıt; tarıma sağlanan vergisel kolaylıklar ve avantajların parasal değerinin, üretim destekleri bütçesi gibi şeffaf bir şekilde hesaplanamadığından açıkça görülememesidir. Ancak, ülkeler son dönemde vergi harcamalarını bütçe kanunları çerçevesinde tahmini olarak hesaplamaya başlamışlardır. Türkiye'de de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde vergi harcamaları bütçe kanunu ekinde kamuoyuna duyurulmaktadır. 2023 Yılı Vergi Harcamaları Raporu'na göre Türkiye'de gelir vergisinde, toplam 660,6 milyar TL vergi harcaması oluşmuş olup vergi harcamalarının tahsilata oranı % 95,2'dir. Tarım sektörüne ise 2023 yılında tüm vergilerde 84,4 milyar TL vergi harcaması yapılmış olup, bunun 25,2 milyar TL'si gelir vergisi, 58,4 milyar TL'si KDV, kalanı ise diğer vergiler kapsamında yapılmıştır. Gelir vergisinde ilk beş vergi harcama kalemi içinde dördüncü sırada, gerçek usulde vergilendirilmeyen (tevkifat usulüyle vergilendirilen) zirai kazançlara ilişkin harcama yer almakta olup toplamdaki payı 4,45'tir. KDV'de ise ikinci en büyük vergi harca kalemi

yem ve gübre teslimlerindeki istisna olup, toplam KDV harcamaları içerisindeki içerisindeki payı % 23,54'tür. Bu rakamlardan da görüleceği üzere, tarım sektörüne özellikle KDV açısından oldukça fazla vergi harcaması yapılmakta olup, gelir vergisinde ise tevkifat usulüyle düşük oranda vergilendirme en önemli harcama kalemidir.

2023 yılı üretim desteklerine bakıldığında Türkiye'de tarıma kırsal kalkınma destekleri hariç toplam 63 milyar TL destek verilmiştir. Yine aynı yılda tüm vergilerde tarım sektörüne yapılan 84,4 milyar TL vergi harcaması dikkate alındığında, vergi harcamalarının tarımsal desteklere oranı % 134 olup, bunun % 40'ını gelir vergisi, % 93'ünü KDV ve kalan kısmını diğer vergiler oluşturmaktadır. Yani Türkiye'de, tarım sektörüne vergi harcaması yoluyla üretim desteklerinden daha çok destek yapılmaktadır. Bu nedenle, vergisel desteklerin Türkiye'de özellikle tarımsal desteklere erişemeyen küçük üreticiler için önemli olduğu söylenebilir.

Küçük üreticilerin, genellikle ölçek ekonomisini sağlayamamaları nedeniyle verimsiz ve yüksek maliyetli üretim yaptıkları ifade edilse de gıda egemenliği kapsamında yerel gıda sistemlerinin korunması ve toprak mülkiyetinde küçük işletmelerin yaygın olması sayesinde kente göç eden nüfusun köyle bağlantısının devam edebilmesi açısından küçük üreticiler önem arz etmektedir. Bu nedenle, 5488 sayılı Tarım Kanununda gıda egemenliği kavramına açıkça yer verilmesi önerilmektedir.

Diğer yandan, tarım sektörüne sağlanan vergisel ayrıcalıklar ülkelerin kendi yetki alanlarında olduğundan, Dünya Ticaret Örgütü'nce serbest piyasayı bozucu olduğu yönünde eleştirilen ve geçmiş dönemlerde çerçevesi sınırlanan üretim desteklerinden ayrılmaktadır. Bu açıdan vergisel destekler, özellikle konulma amacına hizmet edecek şekilde tasarlandığında ve uygulandığında, tarım politikalarının şekillendirilmesinde üretim desteklerinin yanında ayrı bir manevra alanı sağlamaktadır.

Türkiye'de zirai kazançların vergilendirilmesi, mali kayıtlara göre hesaplanan gerçek gelir veya stopaj usulünde brüt gelir üzerinden yapılmaktadır. Türkiye'de tarım

işletmelerinin kk ölçekli ve % 99' unun hane halkı işletmesi olması hasebiyle, çoğunluğunun stopaj usulüne tabii olduğunu düşünürsek vergi oranları açısından tarım lehine büyük bir ayrımcılık yapılmıştır. Stopaj usulüyle zirai kazancı vergilendirilen çiftçiler, gelir vergisi tarifesi yerine %1, % 2 ve % 4 olan sabit oranlar uygulanarak desteklenmektedir. Bu kapsamda; stopaj oranı, hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için % 2 (Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınırsa % 1) iken diğer zirai mahsuller için % 4 (Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınırsa % 2) olarak uygulanmaktadır. Bu oranlardan, bitkisel üretim karşısında hayvancılık lehine daha düşük bir stopaj uygulaması olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca, stopaj usulüyle vergilendirilen çiftçiler, mali kayıt tutma ve beyanname verme zorunluluğundan da muaf kılınarak kolaylık sağlanmışır.

Ayrıca, Türkiye'deki gelir vergisi sisteminde, stopaj usulüyle vergileme ile gerçek usulde vergilemenin sınırlarını çizen işletme büyüklüğü ölçüleri özellikle yüksek tutulmuştur. Ülkedeki tarım işletmelerinde ortalama arazi genişliğinin yaklaşık 13 dönüm olduğu ve çok paralıılığın da olduğu dikkate alındığında, devletin tarımı vergilendirme iradesinin düşük olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Gerçek usulde zirai kazanç beyan eden mükelleflerin toplam mükellefler içindeki oranı da (Binde dört) bu durumu yansıtmaktadır.

Öte yandan, stopaj usulünde her ne kadar oranlar düşük görünse de özellikle girdi fiyatlarının yükseldiği ve işletme giderlerinin arttığı dönemlerde, stopaj usulü giderlerin vergilendirilebilir gelirden düşülmesine olanak sağlamadığından yani ifti brüt geliri üzerinden vergilendirildiğinden, bir dezavantaj yaratmaktadır. Ayrıca, çiftçilerin mali kayıt tutmamalarının, işletmelerinin gelir ve giderlerini tam lemediklerinden işletme sermayesini ynetememelerine ve dönemsel finansman sıkıntıları yaşamalarına neden olduğu mütalaa edilmektedir.

Bunun yanında, mali kayıt tutulmamasının yarattığı bir diğer olumsuz etki ise, müstahsil makbuzlarında ürün değerlerinin kağıt üzerinde kasıtlı olarak düşük gösterilerek, stopaj ve sigorta primi gibi kesintiler açısından vergi kaçırmaya fırsat vermesidir. Satışların yazılı sözleşmeyle ve 30/11/2024 tarihli ve 32738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 459)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 575) kapsamında 30.000 TL’ye³² kadar olan ödemelerin de banka üzerinden yapılması zorunlu olmadığından ürünlerin gerçek alım satım değerinin takip edilmesi de mümkün olmamaktadır. Bu sorunların Türkiye’nin tarım sektöründeki kayıtdışılık sorununu da tetiklediği değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, vergisel bir ayrıcalık olan mali kayıt tutma yükümlülüğü muafiyeti, istenmeyen bir yan etki olarak kayıtdışılığa zemin oluşturmaktadır. Benzer şekilde, stopaj usulünde oranlar tarım kesimini desteklemek amacıyla düşük olsa da, giderlerin düşülememesi girdi fiyatlarının sürekli arttığı günümüzde özellikle küçük üreticiler için, destekten ziyade ters etki yaratabilmektedir.

Kayıtdışılığın engellenmesi amacıyla, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yol kenarı denetim istasyonlarında ticari nakliye araçlarında irsaliye, fatura gibi mali belge kontrolleri yapıldığı bilinmektedir. Ancak, bu şekildeki denetimlerde ürünün miktarı kantarlarda teyit edilebilirken ürün fiyatının doğruluğu belge içeriğinden teyit edilememekte, dolayısıyla sadece belgelerin usule uygun düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilebilmektedir. Kayıtdışılığın azaltılması için mal hareketlerinin değil mala ilişkin para hareketlerinin takip edilmesi, bunun için de mali kayıtların tutulması ve ödemelerin bankacılık sisteminden izlenmesi gerekmektedir.

³² 29/11/2024 tarihine kadar, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 459) kapsamında banka ve benzeri kurumlar aracılığıyla yapılması zorunluluğu bulunan işlemlerle ilgili tutar sınırı 7.000 TL olarak uygulanmakta iken, 575 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:459)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile söz konusu tutar sınırı 30/11/2024 tarihinden itibaren 30.000 TL’ye çıkartılmıştır.

Tarımsal ürünlerin üreticiden alım fiyatlarının, gerçeğe aykırı olarak düşük beyan edilmesi, aynı zamanda üretici ve tüketici fiyatları arasındaki makasın da kağıt üzerinde açılmış görünmesine neden olmakta, üreticiden aldığı ürünleri pazarlayan komisyoncu, tüccar gibi meslek mensuplarının ürünü düşük fiyattan alıp yüksek fiyattan satarak fahiş fiyat yoluyla haksız kazanç elde ettiği izlenimi de yaratmaktadır. Kayıtdışılık sorununun önlenmesi açısından çiftçilerin basit bir düzende de olsa mali kayıt tutması önem arz etmektedir. Bu açıdan, incelenen ülkelerden Fransa’da, Micro-BA rejimi kapsamında olsa da gerçek rejimi tercih eden çiftçilerin, işletme hesaplarının yönetimi için hizmeti aldıkları, meslek kuruluşlarınca oluşturulan onaylı yönetim merkezlerine yaptıkları harcamaları vergi indirimi konusu yapmalarına müsaade edilmesi iyi bir örnek teşkil etmektedir. Fransa’daki örneğe benzer şekilde Türkiye’de de stopaj usulüyle vergilendirilen çiftçilere mali kayıt zorunluluğu getirilerek, kayıt tutulmasını teşvik etmek amacıyla mali müşavirlerin çiftçilere ücretsiz hizmet vermeleri ve karşılığında hizmet bedelini ödeyecekleri serbest meslek kazancından indirim konusu yapmalarına devlet tarafından müsaade edilmesi önerilmektedir.

Tarım ve Orman Bakanlığınca, Kırsal Kalkınma Destekleri Kapsamında Tarıma Dayalı Ekonomik Yatırımların Desteklenmesi Hakkında Tebliğ çerçevesinde verilen hibe desteklerinin, işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanması açısından üretim desteklerinden daha değerli olduğuna kanaat getirilmiştir. Çünkü bu destekler, üretim destekleri gibi tek seferde maliyetleri karşılamaya veya Keyder & Yenal (2013:206) ’ın belirttiği gibi üreticilerin gönlünü hoş tutmaya yönelik değil, üretilen ürünlerin kurulan tesislerde değerlendirilerek katma değere dönüştürülmesine yöneliktir ve işletme sermayesi birikimine de katkı sağlayan desteklerdir. Dolayısıyla, bu desteklerin hibe şeklinde verilmesinin yanında, özellikle sermaye sıkıntısı çeken küçük çiftçiler için vergisel teşviklerle de güçlendirilmesi faydalı olacaktır.

Ayrıca, Türkiye’de tarım destekleri ürünlerin yetiştirme ve hasada hazır hale gelme gibi biyolojik sürecini dikkate almadığından çiftçiler finansmana en çok ihtiyaç duyduğu ekim ve yetiştirme döneminde sıkıntı çekmekte, hatta bazı üretim dallarında, örneğin; sebze ve meyvede, ürünü alan tüccarların ve komisyoncuların bu dönemlerde ön finansman sağladığı da bilinmektedir. Bu sebeple, Hollanda’nın ve Fransa’nın vergi sisteminde uyguladığı yeniden yatırım rezervi (Herinvesteringsreserve), masraf dengeleme rezervi (Egalisatiereserve) ve ihtiyati tasarruf indirimi (Déduction pour épargne de précaution (DEP) gibi uygulamaların Türkiye’nin tarımsal yapısına uyarlanarak çiftçilerin sıkıntı çektiği dönemler için ihtiyat akçesi oluşturulmasının faydalı olabileceği mütalaa edilmektedir.

İlaveten, AB ülkelerinin tarım politikası incelemesinde de belirtildiği üzere, Ortak Tarım Politikası desteklerinin bir ülke içindeki üreticiler arasında adil dağılımına önem verilmektedir. Ülke tarihinde çiftçi sınıfları arasındaki çatışmaların yer aldığı İtalya, Fransa gibi ülkeler, büyük üreticilerin desteklerden daha fazla yararlanarak küçük üreticiler aleyhine adaletsiz bir dağılımının olmaması için desteklerin yakınsanması suretiyle önlemler almaktadırlar. Türkiye’de ise desteklerden büyük işletmeler daha çok yararlanmakta, çünkü işletme ölçeği ve çiftçilerin tarım dışı gelirleri de hesaba katılarak desteklerde bir farklılaştırma yapılmamaktadır. Desteklerin farklılaştırılması hususunda düzenlemeler yapılması, hem aile işletmelerinin sürdürülebilirliğine katkı sağlayacak, hem de kırsalda tarım sayesinde aile biriminin devamı sağlanarak kente göçü azaltacak, tarımsal üretimde ve çiftçi sayısındaki düşüşü engelleyerek sosyal politikalara da dolaylı katkı verecektir.

Çalışma kapsamında, zirai kazançların seçilen ülkelerde nasıl vergilendirildiği incelenerek gelir vergisinde öne çıkan, tarım sektörü lehine uygulamalar ele alınmıştır. İncelenen ülkelerin hepsinde, tarım sektörüne farklı şekillerde kolaylıklar sağlandığı tespit edilmiştir.

Bu kapsamda, sağlanan kolaylıklardan en göze çarpanı, gelir vergisi matrahının belirlenme yöntemidir. İtalya ve Polonya, arazinin tahmini hasılatı üzerinden vergi alırken, Hollanda ve ABD mali kayıtlar yoluyla çiftçilerin gerçek geliri üzerinden vergi almaktadır. Fransa’da gerçek usuller haricinde Micro BA rejimi kapsamında, önceki yıl gelirlerinin ortalaması alınarak cari dönem geliri hesaplanmaktadır. Türkiye’de ise ağırlık olarak stopaj usulüyle satış hasılatı üzerinden zirai kazanç vergilendirilmektedir.

Tarımsal gelirin istikrarsız olması ve yıllar içinde dalgalanması, devletleri gelirde istikrar sağlayıcı vergi mekanizmaları uygulamaya yöneltmiştir. Bu anlamda, Hollanda ve ABD’deki gelir ortalama mekanizmaları ve Fransa’daki gelir paylaşırma sistemi avantaj yaratmaktadır. Bunun yanında, Hollanda’nın yatırımlara verdiği desteklerin çok çeşitli olması da vergi sisteminin olumlu bir özelliği iken ABD’de nakit esaslı muhasebeye izin verilmesi ilave bir avantaj sunmaktadır.

Fransa ve Hollanda, vergilendirilebilir gelirin bir kısmını çeşitli uygulamalarla risklere karşı tasarrufa yönlendirmekte olup bu uygulamaların faydalı olduğu değerlendirilmektedir. Ayrıca, Türkiye’de daha önceki dönemlerde uygulanan ve sonrasında kaldırılan götürü gider usulü Fransa’da Micro BA rejiminde hala uygulanmaktadır.

Tarımsal gelirin vergilendirilme politikalarında incelenen ülkeler arasında en dikkat çekenin Polonya olduğu değerlendirilmiştir. Polonya iki açıdan dikkat çekici bulunmuştur: birincisi ülkede ikili bir vergileme yapısı bulunmakta olup, bazı tarımsal üretim dalları, aynı Türkiye’deki gibi işletme ölçüleri getirilerek, ölçüyü geçenler gelir vergisi kapsamına alınmışken bunlar haricindekiler tarım vergisi kapsamında kalmıştır. Polonyada’ki tarım vergisinin matrahı, arazi alanının devletçe belirlenen dönüşüm oranlarıyla mali hektarlara çevrilmesiyle bulunmaktadır. Vergi tarifesi ise oran ya da sabit parasal değer değildir. Her bir mali hektara karşılık gelen ve devletçe belirlenen çavdar

miktarının fiyatıdır. Dolayısıyla, çavdar fiyatında bir kriz yaşanması halinde devlet müdahale etmezse vergi yükünde bir artış söz konusu olabilecektir.

Diğer bir ilginç nokta ise; Polonya’da gelir vergisi kapsamına alınan sektörler nitelik itibarıyla incelendiğinde; genelde toprakla bağlantısı zayıf, arazi işlemeyle ilgisi olmayan, doğal kaynak kullanım bağımlılığı olmayan, örneğin; arıcılık, mantar üretimi, ipekböcekçiliği gibi, ticarileşmeye uygun sektörlerin seçildiği görülmektedir. Bunun bir amacının, küçük parçalı tarım arazilerinin tarımsal gelişme önünde engel oluşturduğu düşünülerek üretimi araziden bağımsız faaliyetlere yönlendirmek olduğu, diğer bir amacının da bu özel alanları tipik tarımsal üretimden uzaklaştırarak geliştirilen bu özel faaliyetlere farklı mali muamelelerde bulunmak, örneğin ticarileştirerek vergi geliri elde etmek, olduğu değerlendirilmektedir. Polonya’da bazı özel tarımsal üretim dallarının tarım vergisi dışında tutularak gelir vergisine tabi olmasının, çiftçiler arasında uygulamada bir ikilik yaratabileceği değerlendirilmektedir.

Çalışmada, incelenen ülkelerin hemen hepsinde, tarım sektörüne vergisel ayrıcalıklar sağlandığı görülmektedir. Özellikle Polonya, İtalya ve Fransa’da tarıma yapılan vergi harcamalarının tarım desteklerine oranı % 40 - % 60 düzeyindedir. Sonuç olarak, tarım sektörü serbest piyasa koşullarına terk edilemeyecek kadar stratejik bir sektördür ve hiçbir ülkenin gıda güvencesizliğiyle karşı karşıya kalmak pahasına körü körüne serbest piyasa mantığını savunacağı düşünülmemektedir. Dünyadaki bir çok ülkede de mevcut durumda uygulandığı üzere, vergi sistemi yoluyla tarım sektörü desteklenmektedir. Bu desteklerin tarım politikasının uygulanmasında ve üretimin yönlendirilmesinde büyük rol oynadığı, kırsal alana yönelik sosyal politikaları da dolaylı yoldan etkilediği değerlendirilmektedir. Öte yandan, vergisel ayrıcalıkların tarım sektörünün ihtiyaçları ve tarım politikaları çerçevesinde planlı ve proaktif bir yaklaşımla tasarlanması, amacı hasıl olduğunda ya da ihtiyaç ortadan kalktığında sistemden çıkarılması, tarım politikasının uzun ve kısa dönem hedeflerinin belirlenerek bunlara

uygun vergi politikalarının oluşturulması önem arz etmektedir. Çeşitli tarımsal üretim dallarında faaliyet gösteren çiftçilerin hangi tür vergileri ne kadar ödediğine ve vergiye karşı tutumlarına yönelik kapsamlı bir inceleme yapılması, bu vergilerin ve vergi harcamalarının çeşitli ölçekteki ve farklı üretim dallarındaki zirai işletmeler üzerindeki etkisinin araştırılması, vergi sistemi üzerine yapılacak çalışmalar açısından faydalı olacaktır.

Sonuç olarak, Türkiye’de;

- Kırsaldaki küçük üreticilerin toprakla bağlantısının devam ettirilerek yerel gıda sistemlerinin korunması ve köyden kente göçün tersine çevrilmesi için gıda egemenliği kavramının 5488 sayılı Tarım Kanunu kapsamına alınması,
- Kayıtdışılığın azaltılması amacıyla bütün çiftçilere mali kayıt zorunluluğunun getirilmesi ve bütün tarımsal ürün ödemelerinin bankacılık sistemi üzerinden yapılması zorunlu kılınarak ödemelerin takip edilmesi,
- Çiftçilerin mali kayıt tutabilmeleri için, mali müşavirlerin çiftçilere ücretsiz hizmet vermeleri ve karşılığında alacakları hizmet bedeli kadar tutarı serbest meslek kazançlarından indirim konusu yapmalarına Devletçe izin verilmesi,
- Çiftçiden ürün alacak olan komisyoncu ve tüccarların çiftçilere ön finansman sağlamalarını ve verdikleri avansa dayanarak hasat sezonunda ürün fiyatlarını üretici aleyhine olacak şekilde belirlemelerini engellemek amacıyla, Hollanda ve Fransa’da uygulanan yeniden yatırım rezervi, masraf dengeleme rezervi, ihtiyati tasarruf indirimi gibi uygulamaların getirilmesi ve bu sayede ihtiyat akçesi oluşturulması,
- Tarımsal desteklerin adil dağıtılması için işletme ölçekleri ve çiftçilerin tarım dışı gelirleri de dikkate alınarak desteklerde farklılaştırmaya gidilmesi,
- Kırsal Kalkınma Destekleri kapsamında, Tarıma Dayalı Ekonomik Yatırımların Desteklenmesi Hakkında Tebliğ çerçevesinde verilen hibe desteklerinin,

özellikle sermaye sıkıntısı çeken küçük çiftçiler için vergisel teşviklerle de güçlendirilmesi,

- Vergisel ayrıcalıkların tarım sektörünün ihtiyaçları ve tarım politikaları çerçevesinde planlı ve proaktif bir yaklaşımla tasarlanması, amacı hasıl olduğunda ya da ihtiyaç ortadan kalktığında sistemden çıkarılması, tarım politikasının uzun ve kısa dönem hedeflerinin belirlenerek bunlara uygun vergi politikalarının oluşturulması,

- Vergilerin ve vergi harcamalarının çeşitli ölçekteki ve farklı üretim dallarındaki zirai işletmeler üzerindeki etkisinin araştırılarak bu araştırmaların politika geliştirilmesinde kullanılması

Önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Accace Accounting Firm. (2024). *2024 Tax Guideline for Poland*.
<https://accace.com/tax-guideline-for-poland/>, Erişim tarihi: 24.05.2024
- AgAmerica Lending LLC. (2024). *Eight Challenges for U.S. Agriculture in 2024 and How to Mitigate Them*. AgAmerica Blog: <https://agamerica.com/blog/eight-challenges-in-agriculture/>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- Agenzia delle Entrate. *Italian Revenue Agency - Glossary of Tax Terminology: Attivita' Agricole - Agricultural Activities*.
<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/nse/glossary>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- Agenzia delle Entrate. (2020). Directorate for Cadastral, Cartographic and Land Registration Services. *The Italian Cadastral System*.
- Agenzia Delle Entrate. (2021). *Istruzioni 2021*. Guida alla compilazione della dichiarazione - Quadro A - Redditi dei terreni:
<https://info730.agenziaentrate.it/portale/web/guest/quadro-a-redditi-dei-terreni>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- Agenzia Delle Entrate. (2024). *Personal Income Tax - Irpef*. Personal income tax rates and calculation: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/personal-income-tax-rates-and-calculation>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- Akalın, G. (1996). *X. Türkiye Maliye Sempozyumu*. "Kamu Kesimi Finansman Açıkları" (s. 75-76). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü .
- Aktay, İ. (Temmuz, 2012). "A'dan Z'ye Zirai Kazançlar". *Vergi Raporu* (154), 86-102.
- Alpaslan, D. M. (2013). Zirai, Sınai ve Ticari Faaliyet Nedir?
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0127/>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- Altundağ, Ş. (2018). "Osmanlı İmparatorluğunun Vergi Sistemi Hakkında Kısa Bir Araştırma". *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi*, 5(2), 187-197.

- Andersen, F. ve diğeri. (2002). Taxation of Agriculture in Selected Countries: Study of The United States, Canada, Australia, Germany, United Kingdom, Ireland, France, Switzerland and Italy with relevance to the WTO. Research Report. Norwegian Agricultural Economics Research Institute.
- Arıkan, Z., & İnneci, A. (2016). “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üñiter Yapıyı Bozan Uygulamalar”. *Sosyoekonomi*, (24(30)), 11-28.
- Arslan, R. (2013). “Zarar Mahsubu”. *Vergi Raporu* (162), 155-161.
- Assemblée Permanente des Chambres d'agriculture. *French Agriculture- Key Figures*. https://chambres-agriculture.fr/fileadmin/user_upload/National/002_inst-site-chambres/pages/infos_eco/FicheAgri_Anglais.pdf , Erişim tarihi:12.06.2024
- Aydın, Z. (2018). *Çağdaş Tarım Sorunu*. Ankara, İmge Kitabevi.
- Aytekin, E. (2009). İzmir İktisat Kongresi'nden Dünya Ekonomik Bunalımına İzmir'de Tarımsal Etkinlikler. Dokuz Eylül Üniversitesi Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi Enstitüsü , Yüksek Lisans Tezi. İzmir.
- Azas Accounting Office. *Costs that do not constitute tax deductible costs*. https://azas.com.pl/:_https://azas.com.pl/poradnik/koszty-niestanowiace-kosztow-uzyskania-przychodow/ Erişim tarihi: 24.05.2024
- Bandini, M. (1957).“Six Years of Italian Land Reform”. *PSL Quarterly Review*, 10(41).
- Barbière, C. (2019). *Euractive- News*. “France’s young farmers are struggling to establish themselves”: <https://www.euractiv.com/section/agriculture-food/news/frances-young-farmers-are-finding-it-difficult-to-start-a-farm/> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Barkan, Ö. L. (1974). “Timar”. *İslam Ansiklopedisi* (Cilt XII/1, s. 286-333 içinde) İstanbul: MEB Yayınları.
- Başar, S. (2015). “Toprak Mahsulleri Vergisi Kalkınca”. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 7(1-4), 88-107.
- Batini, N. (2019). *Macroeconomic Gains from Reforming the Agri Food Sector: The Case of France*. Working Paper No. 2019/041. IMF.

- Belastingdienst Nederland (a). *Landelijke landbouwnormen*. The Netherlands Tax and Customs Administration:
https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgen/d/brochures_en_publicaties/landelijke-landbouwnormen-2023 , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Belastingdienst Nederland (b). *Aangifte inkomstenbelasting voor ondernemers/Verlies uit onderneming*. The Netherlands Tax and Customs Administration:
https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/verlies_uit_onderneming , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Belastingdienst Nederland (c). *Aangifte inkomstenbelasting voor ondernemers / Ondernemersaftrek/ Startersaftrek*. The Netherlands Tax and Customs Administration:
https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/ondernemersaftrek/startersaftrek , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Bernstein, H. (2015). “Food Regimes and Food Regime Analysis: A Selective Survey”. *Land Grabbing, Conflict and Agrarian-Environmental Transformations: Perspectives from East and Southeast Asia*. Thailand: Chiang Mai University Conference Paper Series No.1.
- Bieluk, J. (2013). *Działy Specjalne Produkcji Rolnej: Problemy Prawne*. Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. Białystok: Temida2 Publishing House.
- Bilge, S. M. (2015). *Sultan, Sipahiler, Köylüler, İktisatçılar: Osmanlı Klasik Çağında(1300-1600) Tarım, Tarımın Vergilendirilmesi ve Vergileme İlkeleri Bakımından İncelenmesi* (1. Baskı). İstanbul: Kitabevi Yayınları.
- Bilici, N. (2007). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi* (17. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bird, R. M. (1974). “Agricultural Taxation in Developing Countries:A Discussion of the Policy Issues in Designing an Effective System of Agricultural Taxation”. *Finance and Development*, 11(3), 34-37.
- Boratav, K. (2004). *Tarımsal Yapılar ve Kapitalizm* (3. Baskı). Ankara: İmge Kitabevi

- Boxtel, M. v. (2021). Multifunctionele landbouw en de fiscus. Wageningen University & Research. <https://edepot.wur.nl/550363> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Bpifrance. (2023). *Les structures juridiques / Entrepreneur individuel*. Banque Publique d'Investissement : <https://bpifrance-creation.fr/encyclopedie/structures-juridiques/entreprendre-seul/entrepreneur-individuel> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Business.gov.nl. *Starting your business / Choosing a business structure*: <https://business.gov.nl/starting-your-business/choosing-a-business-structure/> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Candler, W., & Cartwright, W. (1970). "Taxation: A Neglected Aspect of Production Economics". *Canadian Journal of Agricultural Economics*, 18(1), s. 76-89.
- Ceyhan, A., & Tık, C. (2015). "Zirai Kazançların Vergilendirilmesi". *Lebib Yalkın, Makaleler*.
- Chambres D'Agriculture France. (2015). Les Societes D'exploitation Agricole: Tableau Comparatif des Sociétés Civiles Agricoles. https://chambres-agriculture.fr/fileadmin/user_upload/National/002_inst-site-chambres/pages/exploitation_agri/Tableau_Societes_exploitation_08012016.pdf Erişim tarihi: 12.06.2024
- Ciccone, G. (2017). *Pattern of Migration from Italy*. The Italian Assistance Association - CO.AS.IT. (SA): <https://coasitsa.org.au/wp-content/uploads/2017/10/Italian-Migration-Full-Version-7-pages.pdf> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Ciliberti, S., & Frascarelli, A. (2015). "A Critical Assessment of the Implementation of CAP 2014-2020 Direct Payments İn Italy". *Bio-based and Applied Economics*, 4(3), 261-277.
- Cohen, J. S. (1979). "Fascism and Agriculture in Italy: Policies and Consequences". (E. H. Society, Dü.) *The Economic History Review*, Vol. 32(No.1), 70-87.
- Confederazione Nazionale Coltivatori Diretti. (2013). *Notizie / Reddito Agrario*: <https://giovanimpresa.coldiretti.it/notizie/termini-utili/pub/reddito-agrario/> , Erişim tarihi: 12.06.2024

- Consorzio Apicoltori della Provincia di Trieste. (2017). *La Disciplina Fiscale Dell' Impresa Agricola*. <https://www.consorzioapicoltoritrieste.org/wp-content/uploads/2017/05/Disciplina-imprese-agricole.pdf> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- ConsulenzaAgricola.it. (2022 (a)). *Speciale Redditi 2022/ Attività agricole connesse: manipolazione, trasformazione, commercializzazione e prestazioni di servizi*. <https://consulenzaagricola.it/circolari/fiscale/17521-speciale-redditi-2022-attivita-agricole-connesse-manipolazione-trasformazione-commercializzazione-e-prestazioni-di-servizi> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- ConsulenzaAgricola.it. (2022 (b)). *Speciale Redditi 2022: L'attività di agriturismo e il corrispondente regime forfettario*. <https://consulenzaagricola.it/circolari/fiscale/17523-speciale-redditi-2022-l-attivita-di-agriturismo-e-il-corrispondente-regime-forfettario> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- ConsulenzaAgricola.it. (2022 (c)). *La produzione di energia da fonti rinnovabili nel Modello Redditi 2022 delle imprese agricole (CIRCOLARE N. 480/2022)*. <https://consulenzaagricola.it/circolari/fiscale/17467-la-produzione-di-energia-da-fonti-rinnovabili-nel-modello-redditi-2022-delle-imprese-agricole> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Corteselli, E. (2022). *Guida agli aspetti gestionali dell'azienda agricola*. Diritto.it - Portale giuridico con la piu recente giurisprudenza: <https://www.diritto.it/guida-agli-aspetti-gestionali-dellazienda-agricola/#3.5> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Coşar, D. N. (1996). "Aşar Vergisinin Kaldırılma Nedenleri". *Toplumsal Tarih*, 7(35), s. 21-29.
- Countus Groep B.V. (2023 (a)). *News. Belastingplan 2024: de belangrijkste fiscale wijzigingen voor agro-ondernemers*: <https://www.countus.nl/kenniscentrum/nieuws/belastingplan-2024-de-belangrijkste-fiscale-wijzigingen-voor-agro-ondernemers> . Erişim tarihi: 12.06.2024
- Countus Groep, B.V. (2023 (b)). *Nieuws. Gevolgen Belastingplan 2024 voor de landbouw*: <https://www.countus.nl/kenniscentrum/nieuws/gevolgen-belastingplan-2024-voor-de-landbouw> , Erişim tarihi : 12.06.2024

- Curci, N., Savegnago, M., & Cioffi, M. (2017). *BIMic: the Bank of Italy Microsimulation Model for the Italian Tax and Benefit System*. Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers). Banca D'Italia.
- Czech Statistical Office. *Documents*. EAA Methodology
<https://www.czso.cz/documents/10180/20561357/211608ma.pdf/e454195f-9055-449a-b3ef-cc32638da25f?version=1.0> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Çelik, T. (2019). “Gıda Rejimi Teorisi ve Türkiye’nin Tarımsal Yapısında Meydana Gelen Dönüşüm”. *Fiscaoeconomia* (3(2)), s. 128-160.
- Çelik, Y. (2014). “Türkiye’de Tarım İşletmelerinde Farklı Muhasebe Sistemlerine Göre Masraf ve Gelir Hesaplama Yöntemleri”. *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 20(1), s. 41-52.
- Dagnino, F. (2019). “Setting up a Sole Trader in Italy”. *Lawyers Italy*.
<https://www.lawyersitaly.eu/setting-up-a-sole-trader-in-italy> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- D'Aragona, G. (1954). “A Critical Evaluation of Land Reform in Italy”. *Land Economics*, 30(1), 12-20.
- Day, G. H. (1959). “French Plan Sets Farm Output 40 Percent Above Prewar Level”. (A. F. Nelson, Dü.) *Foreign Agriculture*, XXIII(7), s. 11.
- Delorme, H. (1991). “Agricultural Policy in the Internationalisation of Trade”. *Farmers and Politics in France* (s. 13-34). UK: The Arkleton Trust.
- Dernek, Z. (2006). “Cumhuriyet’in Kuruluşundan Günümüze Tarımsal Gelişmeler”. *Süleyman Demirel Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi* , s. 1-12.
- Di Majo, A. (2012). “Taxation on Incomes in Italian Agriculture”. *QA - Rivista dell'Associazione Rossi-Doria* (3).
- Dinçer, M. R., & Kalelioğlu, M. H. (2013). “Gelirin Tespiti ve Vergilendirilmesi: Safi Artış Teorisi, Kaynak Teorisi”. *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(3), 85-104.
- Dinler, Z. (2008). *Tarım Ekonomisi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

- Direction Générale des Finances Publiques. (2016). *BA - Régimes d'imposition - Recettes limites des régimes d'imposition*.
<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1848-PGP.html/identifiant%3DBOI-BA-REG-10-10-20160907> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Direction Générale des Finances Publiques. (2017). *BIC - Régimes d'amortissement*.
<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4668-PGP.html/identifiant%3DBOI-BIC-AMT-20-20170104> , Erişim tarihi:12.06.2024
- Direction Générale des Finances Publiques. (2021). *BA - Bénéfices agricoles*.
<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4310-PGP.html/identifiant%3DBOI-BA-20210421>, Erişim tarihi:12.06.2024
- DSİ. (2023). *2022 Faaliyet Raporu* . Ankara: Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı.
- Durst, R., & Monke, J. (2001). *Effects of Federal Tax Policy on Agriculture*.
Washington, DC: USDA, Economic Research Service.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., & Gümüş, E. (2011). *Kamu Maliyesi* . Bursa: Ekin Yayın.
- Erbaş, H. (2022). Gıda ve Tarım Sosyolojisi. *Gıda Rejimleri*. Ankara Üniversitesi Açık Ders Malzemeleri . <https://acikders.ankara.edu.tr/course/view.php?id=1352>,
Erişim tarihi: 01.09.2024
- Erdoğan, M. R. (1970). Türkiye'de Tarımın Vergilendirilmesi ve Kalkınma. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası* , 30(1-4), 229-253.
- Erginay, A. (1979). *Kamu Maliyesi* . Ankara: Sevinç Matbaası .
- Erkan, O. (2000). “Türkiye Tarım Politikaları, Darboğazlar ve Arayışlar”. *Türkiye Ziraat Mühendisliği V. Teknik Kongresi* (Cilt 1, s. 22-32). içinde Ankara: TMMOB Ziraat Mühendisleri Odası.
- Ertan, M. (2018). “Toprak Mahsulleri Vergisinin Esasları ve Sonuçları: Toprak Mahsulleri Vergisi II. Aşar mıydı?” *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 14(2).
- Euronews. (2023, 03 16). *Green News*. "Pro-farmer party wins big in Dutch elections after protests over emissions regulations":
<https://www.euronews.com/green/2023/03/16/dutch-farmer-protests-emissions-regulations-lead-to-rise-of-new-political-movement> , Erişim tarihi: 12.06.2024

European Commission (a). *Treaty of Rome*.

https://ec.europa.eu/romania/sites/romania/files/tratatul_de_la_roma.pdf , Erişim tarihi: 12.06.2024

European Commission (b). *The Common Agricultural Policy / Food Farming and*

Fisheries: Key Policies. https://ec.europa.eu/info/food-farming-fisheries/key-policies/common-agricultural-policy_en , Erişim tarihi: 12.06.2024

European Commission. (2016 (a)). *CAP in your Country: Italy*.

https://ec.europa.eu/agriculture/sites/agriculture/files/cap-in-your-country/pdf/it_en.pdf , Erişim tarihi: 12.06.2024

European Commission. (2016 (b)). *The CAP in Your Country: The Netherlands*.

https://ec.europa.eu/info/publications/cap-in-your-country_en , Erişim tarihi: 12.06.2024

European Commission. (2018). *Statistical Factsheet Italy*. May 2018.

European Commission. (2019 (a)). *Statistical Factsheet France*. July 2019.

European Commission (2019 (b)). *Statistical Factsheet Netherlands*. June 2019

European Commission. (2019 (c)). EU Agricultural Markets Briefs. *Organic farming in the EU*. https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/food-farming-fisheries/farming/documents/market-brief-organic-farming-in-the-eu_mar2019_en.pdf , Erişim tarihi: 10.05.2023

European Commission. (2020 (a)). *Commission Recommendations for Italy's CAP Strategic Plan*. Commission Staff Working Document. Brussels.

European Commission. (2020 (b)). *Commission Recommendations for The Netherlands' CAP Strategic Plan*. Commission Staff Working Document. Brussels.

European Commission. (2021 (a), June). *Statistical Factsheet Italy*.

European Commission. (2021 (b)). *Performance of Agricultural Policy, Studies and Reports*. Agricultural and farm economics: https://agriculture.ec.europa.eu/cap-my-country/performance-agricultural-policy/studies-and-reports_en , Erişim tarihi: 15.10.2023

European Commission. (2021 (c)). *Statistical Factsheet Netherlands*.

European Commission. (2021 (d)). *CAP in my country*. EU country factsheets:

- European Commission. (2022). Farms and farmland in the European Union-statistics.
<https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/SEPDF/cache/73319.pdf> ,
Erişim tarihi: 25.03.2024
- European Commission. (2023 (a)). *CIRCABC, FADN-FSDN Public Information. A to Z FADN Methodology*: <https://circabc.europa.eu/ui/group/befb6055-ab0c-4305-84fe-0c80c1c0553d/library/1df3a121-11ee-40c3-a991-70a5f3cdd9d7/details>,
Erişim tarihi: 12.06.2024
- European Commission. (2023 (b)). *Press Release*. “State aid: Commission approves €1.47 billion Dutch schemes to reduce nitrogen deposition on nature conservation areas.”
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_23_2507 , Erişim tarihi: 08.09. 2024
- European Commission. (2023(c)). *CAP Strategic Plans by Country. At a glance: Poland's CAP Strategic Plan*.
- European Commission. (2024 (a)). *CAP Stratejic Plans by Country : At a glance: Italy's CAP Strategic Plan*.
- European Commission. (2024 (b)). *CAP Strategic Plans by Country. At a glance: The Netherlands' CAP Strategic Plan*.
- European Commission. (2024 (c)). *CAP Strategic Plans by country. At a glance: France's CAP Strategic Plan*.
- European Communities. (2000). *Manual on the Economic Accounts for Agriculture and Forestry EAA/EAF 97 (Rev.1.1)*.
- European Community Information Service (Washington, D.C.). (1965). *A Handbook of the European Economic Community*. (G. L. Weil, Dü.) New York: Frederick A. Praeger Publishers.
- European Council. (2023). *Policies. Common Agricultural Policy*.
<https://www.consilium.europa.eu/en/policies/cap-introduction/timeline-history/> ,
Erişim tarihi: 12.06.2024

- European Federation of Agricultural Consultancy. (2012). *Influence of Tax Regimes for Agricultural Businesses On Production Structures: A Comparative Analysis of Five European Countries*. <http://www.efac.net/wp-content/uploads/2014/02/Influence-of-Tax-Regimes-for-Agricultural-Businesses.pdf> , Erişim tarihi: 12.12.2023
- European Parliament. (2003). Regulation (EC) No 138/2004 of The European Parliament and of The Council on The economic Accounts for Agriculture in the Community. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32004R0138> , Erişim tarihi: 25.09.2024
- European Parliament, (2015). *Comparison of Farmers' Income in The EU Member States*. Directorate General for Internal Policies. Brussels.
- European Parliament. (2022). *Fact Sheets on the European Union - 2023*.
- European Parliament. *In the past/ the Parliament and treaties/Treaty of Rome*. About Parliament: <http://www.europarl.europa.eu/about-parliament/en/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome> , Erişim tarihi: 31.10.2023
- Eurostat. (2008). Statistics in Focus. *Farm Structure in the Netherlands*. <https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-statistics-in-focus/-/KS-SF-08-115>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- Eurostat. (2009). Statistics in Focus. *Farm Structure Survey in France - 2007*. <https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-statistics-in-focus/-/KS-SF-09-084> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Eurostat. (2022). *Farms and farmland in the European Union - statistics*. https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Farms_and_farmland_in_the_European_Union_-_statistics#Farms_in_2020 , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Eurostat. (2023 (a)). *Agriculture Glossary*. https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Category:Agriculture_glossary , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Eurostat. (2023 (b)). *Eurostat Metadata. Economic accounts for agriculture (aact)*: https://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/en/aact_esms.htm , Erişim tarihi: 12.06.2024

Eurostat. (2023 (c)). *Agriculture statistics - family farming in the EU*.

[https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Agriculture statistics - family farming in the EU#](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Agriculture_statistics_-_family_farming_in_the_EU#)

Erişim tarihi: 12.06.2024

Eurostat. *RAMON - Reference And Management Of Nomenclatures*. Eurostat's Concepts and Definitions Database:

https://ec.europa.eu/eurostat/ramon/nomenclatures/index.cfm?TargetUrl=LST_NOM_DTL_GLOSSARY&StrNom=CODED2&StrLanguageCode=EN , Erişim

tarihi: 12.06.2024

Facon, P. (2023). *Le Régime Micro-Bénéfice Agricole (Ou micro-BA)*. Le Coin des

Entrepreneurs: <https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/regime-micro-benefice-agricole/#:~:text=La%20d%C3%A9termination%20du%20b%C3%A9n%C3%A9fice%20agricole,%C3%A0%20305%20euros%20par%20an> , Erişim tarihi:

24.05.2024

FAO. (2009). *Rethinking Public Policy in Agriculture: Lessons From Distant and Recent History*. Rome.

FAO. (2013). *Literature Review and Proposal for an International Typology of Agricultural Holdings*.

<https://openknowledge.fao.org/server/api/core/bitstreams/a8033f92-7470-41bf-96b0-79998ec8cddf/content> , Erişim tarihi: 12.06.2024

FAO. The Netherlands – Agricultural Census 2020 – main results.

https://www.fao.org/fileadmin/templates/ess/ess_test_folder/World_Census_Agriculture/WCA_2020/WCA2020_TMRs/TMR_Netherlands_2020_Finalized.pdf ,

Erişim tarihi:

Ferhatoğlu, E. (2003). “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”. *E-akademi: Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*(19).

French Business Advice. (2019). *General Information on Agricultural Taxation*.

Chartered Accountants Firm: <https://www.frenchbusinessadvice.com/general-information-on-agricultural-taxation/> , Erişim tarihi: 12.06.2024

Friedmann, H. (1995). “The International Political Economy of Food: A Global Crisis”. *International Journal of Health Services*(25(3)), s. 511-538.

- Generali Agro. (2022,). *Podatki w agroturystyce*. <https://i-rolnik.pl/podatki-w-agroturystyce/> , Erişim tarihi: 24.05.2024
- Generali Agro. (2024). *Podatek rolny – terminy, kwoty i zmiany 2024*. <https://i-rolnik.pl/podatek-rolny-2024-wzrost-stawki-terminy-zmiany-przepisach/#:~:text=dla%20grunt%C3%B3w%20rolnych%20gospodarstwa%20rolnego,15%20z%C5%82%20w%202024%20roku> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- GİB. (2023 (a)). *2023 Yılı Vergi Harcamaları Raporu*. Ankara: Gelir Bütçesi Daire Başkanlığı.
- GİB. (2023 (b), Şubat). *Zirai Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi*. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.
- Glauber, J. W., & Effland, A. (2016). *United States Agricultural Policy: Its Evolution and Impact*. The International Food Policy Research Institute (IFPRI).
- Glaude, M. M. (1991). L'originalité du Système du Quotient Familial. *Economie et Statistique* (248), s. 51-67.
- Główny Urząd Statystyczny (GUS). (2013). *Statistics Poland*. National Agricultural Census 2010. Rural Areas in Poland: <https://stat.gov.pl/en/topics/agriculture-forestry/national-agricultural-census-2010/rural-areas-in-poland-national-agricultural-census-2010,1,1.html>, Eriřim tarihi: 23.11.2024
- Główny Urząd Statystyczny (GUS). (2022). *Statistics Poland*. The Agricultural Census 2020. Characteristics of agricultural holdings in 2020: <https://stat.gov.pl/en/topics/agriculture-forestry/agricultural-census-2020/the-agricultural-census-2020-characteristics-of-agricultural-holdings-in-2020,3,1.html> , Eriřim tarihi: 12.06.2024
- Główny Urząd Statystyczny (GUS). (2023). *Statistical Yearbook of Agriculture*. Warsaw.
- Government of the Netherlands. (2023). *Applying for tax averaging for highly fluctuating income*. <https://www.government.nl/topics/paying-taxes/tax-averaging-for-highly-fluctuating-income> , Erişim tarihi: 24.05.2024
- Government of the Netherlands. *Income Tax*. <https://www.government.nl/topics/income-tax/income-tax-rate> , Erişim tarihi: 24.05.2024

- Gökbunar, R., & Aybarç Bursalıoğlu, S. (2012). “Âşar Vergisi Uygulamasının Sosyo-Ekonomik Sonuçları”. *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler* (Yayın No: 2012/418), 61-97.
- Güçer, L. (1964). *XVI-XVII Asırlarda Osmanlı İmparatorluğunda Hububat Meselesi ve Hububattan Alınan Vergiler*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi .
- Güçlü, Y. (2003). “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye”. *Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi*(11).
- Gülçiçek, B. (2014). “Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Zarar Mahsubu Uygulaması ve Özellikli Hususlar”. *Vergi Raporu*, 229-245.
- Haas, M. D. (2013). *Two Centuries of State Involvement in The Dutch Agro Sector*. The Hague: Netherlands Scientific Council for Government Policy.
- Hajduga, E. (2014). *Taxation of agricultural activities in Poland – selected aspects*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Hayes, A. (2022). *Investopedia*. What Is a Loss Carryback? Definition, History, and Example: <https://www.investopedia.com/terms/l/losscarryback.asp>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- Hazan, N. (1933). “The Agricultural Program of Fascist Italy”. (T. A. Association, Dü.) *Journal of Farm Economics*, 15(3), 489-502.
- Heide, C. v., Silvis, H. J., & Heijman, W. J. (2011). “Agriculture In The Netherlands: Its Recent Past, Current State And Perspectives”. *Applied Studies in Agribusiness and Commerce-APSTRACT*(5), s. 23-28.
- Hill, B. (2012). *Farm Incomes, Wealth and Agricultural Policy: Filling the CAP's Core Information Gap* (4 th edition). Oxfordshire: CABI.
- Hill, B., & Blandford, D. (2007). “Taxation Concessions as Instruments of Agricultural Policy”. *The Agricultural Economics Society 81 st Annual Conference*. University of Reading, UK.
- Hobson, A. (1924). “Economic and Social Phases of French Agriculture”. *Journal of Farm Economics*, VI(3), 233-244.

Hoeven, G. v., “Farm, Farming and Who’s a Farmer for Tax Purposes”. *RuralTax.org*.
<https://extension.usu.edu/ruraltax/files/farm-farming-who-is-a-farmer.pdf> ,
Erişim tarihi: 12.06.2024

Holcomb, R., Cushing, T., & Rhea, B., “An Introduction to Ag Taxes: What New Farmers Should Know”, *Farmers.gov*.: <https://www.farmers.gov/your-business/taxes>, Erişim tarihi: 12.06.2024

Holthuis, J., & Philip ter Burg. (2022). “Agricultural Law in The Netherlands: Overview”. *Thomson Reuters Practical Law*.
[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-603-8746?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-603-8746?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1) , Erişim tarihi: 24.05.2024

<https://business.gov.nl/>. *Income tax (IB) and healthcare insurance premium (ZVW)*.
<https://business.gov.nl/regulation/income-tax-healthcare-insurance-premium/> ,
Erişim tarihi: 24.05.2024

<https://www.podatnik.info/>. (2023). Publikacje / Artykuły. *Podatek rolny - wszystko co musisz wiedzieć*. <https://www.podatnik.info/publikacje/podatek-rolny-wszystko-co-musisz-wiedziec,627629#> , Eriřim tarihi: 12.06.2024

Huczko, P. (2023). *Działy specjalne produkcji rolnej 2024. Normy szacunkowe dochodu rocznego wyřsze o prawie 39%!*
<https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/6217368,dzialy-specjalne-produkcji-rolnej-2024-normy-szacunkowe-dochodu-rocznego-wyzsze-o-prawie-39.html> ,
Erişim tarihi: 01.06.2024

IMF. (2019). *Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management*.
Washington D.C., IMF Publication Services.

İnalcık, H. (1959). “İşlam Arazi ve Vergi Sisteminin Teşekkülü ve Osmanlı Devrindeki şekillerle Mukayesesi”. *Ankara Üniversitesi İşlamî İlimler Enstitüsü Dergisi* (1), 29-46.

İnci, İ. (2009). “1923-1960 Döneminde Türkiye’de Tarım Faaliyetleri Üzerinden Alınan Vergiler”. *Sakarya Üniversitesi Fen Edebiyat Dergisi*, 11(1), 109-130. ,

- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası. (2018). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları. *Platform / Toplantı Yazıları. 2018 Aralık Platform Yazıları.*
- ISTAT. (2018). Agritourism farms in Italy. *Press Release.* <https://www.istat.it/en/press-release/agritourism-farms-in-italy-year-2017/> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- ISTAT. (2022 (a)). Population and Households. *Press Release.* <https://www.istat.it/en/population-and-households?analysis-and-product>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- ISTAT. (2022 (b)). National Accounts: <https://www.istat.it/en/national-accounts?analysis-and-product>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- ITA. (2018). *U.S. Department of Commerce / Country Commercial Guides. Italy Country Commercial Guide.* <https://www.trade.gov/country-commercial-guides>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- ITA. (2019). *U.S. Department of Commerce / Country Commercial Guides. Netherlands Country Commercial Guide.* <https://www.trade.gov/country-commercial-guides>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- Jomini P. ve diğerleri. (2009). *The Common Agricultural Policy and the French, EU and Global Economies.* European Centre for International Political Economy.
- Jukema, G., Ramaekers, P., & Berkhout, P. (2021). *De Nederlandse agrarische sector in internationaal verband – editie 2021.* Den Haag: Wageningen Economic Research; rapport; no. 2021-001).
- Kamer van Koophandel (KvK). *Ondernemersplein. Fiscale reserves:* <https://ondernemersplein.kvk.nl/fiscale-reserves/> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Kantrovich & Hobbs, A. “Tax Management: Income Averaging”. *farmers.gov.* <https://www.farmers.gov/sites/default/files/documents/income-averaging.pdf> , Erişim tarihi: 28.05.2024
- Kazıcı, Z. (2005). *Osmanlı'da Vergi Sistemi.* İstanbul: Bilge Yayınları.
- Keyder, B. (2012). “Zirai Sektörde Vergileme”. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (4).

- Keyder, Ç., & Yenal, Z. (2013). *Bildiğimiz Tarımın Sonu: Küresel İktidar ve Köylülük*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Kılıç, O., *Ondokuz Mayıs Üniversitesi (OMÜ)-Tarım Muhasebesi Ders Notları*. Muhasebede Amortisman.
- Kim, K., & Mills, B. (2023). Legal Forms of Farm Business Organization: Which Should I Choose?. Publication Number: P3851. Mississippi State University Extension Service.
- Kızılgül, U., & Beşel, F. (2019). “Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı”. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(3), s. 301-321.
- Koç, G., & Uzmay, A. (2022). “Gıda Güvencesi ve Gıdayla ilgili Diğer Temel Kavramlar, Farklılıklar ve İlişkiler”. *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 28(2), s. 249-260.
- Konieczny-Baran, M., & Świtek, S. (2021). *Agriculture in Poland: Soil Characteristics and Quality*. Warsaw: Ministry of Agriculture, Nature and Food Quality of the Kingdom of the Netherlands.
- Korkuć, M. (2019, Mayıs 1). *The Fighting Republic of Poland 1939-1945*. Kraków: Institute of National Remembrance.
- KPMG. (2017). *Investment in Italy*. Italy .
https://home.kpmg/content/dam/kpmg/it/pdf/2017/03/KPMG_Investimenti-in-Italy.pdf , Erişim tarihi: 12.06.2024
- KPMG. (2019). *Italy- Income Tax*.
<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/italy-income-tax.html> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Krzyżaridak, M. (1971). *Transformation of Polish Agriculture from 1920 On: A Historical Perspective*. Texas: Rice University, Program of Development Studies.
- Kundera, J. (2013). “Poland in Common Agricultural Policy”. *International Journal of Agricultural Extension*, 1(1), s. 36-41.
- Küsmenoğlu, İ. (2010). *Vergi Tarihi* (Cilt 1). Ankara: Oluş Yayıncılık.

- La Via Campesina. (1996). The Right to Produce and Access to Land.
<https://viacampesina.org/en/wp-content/uploads/sites/2/2021/11/1996-Rom-en.pdf> , Erişim tarihi: 15.09.2024
- Land- en Tuinbouw Organisatie Nederland (LTO). *Fiscale regelingen land- en tuinbouw*. <https://www.lto.nl/onderwerpen/fiscale-regelingen-land-en-tuinbouw/>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- Latruffe, L., & Mann, S. (2015). “Is part-time farming less subsidised? The example of direct payments in France and Switzerland”. *Cahiers Agricultures*, 24 (1), 20-27.
- Locatelli, A. M., & Tedeschi, P. (2017). “Innovation in Property Rights and Economic Development in Lombardy, Eighteen-Twentieth Centuries”. R. Congost, J. Gelman, & R. Santos içinde, *Property Rights in Land: Issues in social, economic and global history* (s. 54-73). Newyork: Routledge.
- Louhichi, K., & Merisier, D. (2023). “Potential Impacts of the Income Stabilisation Tool on Farmers’ Income and Crop Diversity: A French Case Study”. *XVII EAAE Congress, Agri-food systems in a changing world:connecting science and society*. Rennes, France: European Association of Agricultural Economists.
- Lueschen, L. S. (1995). “French Agriculture: Trends and Policies”. *Agribusiness*, 11(5), 447-462.
- Mattarelli, L. (2020). *Attività Di Orto-Florovivaismo Inquadramento Amministrativo E Fiscale Manuale Pratico*. ConsulenzaAgricola.it:
<https://consulenzaagricola.it/shop/editoria/antepime/attivita-ortoflorovivaismo-2020.pdf> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Matthews, A., Salvatici, L., & Scoppola, M. (2017). Trade Impacts of Agricultural Support in the EU. *The International Agricultural Trade Research Consortium (IATRC) Commissioned Paper No. 19*.
- McMichael, P. (2022). *Gıda Rejimleri ve Tarım Sorunları*. İstanbul: NotaBene Yayınları.
- Ministère De L'économie Des Finances Et De La Souveraineté Industrielle Et Numérique. (2024). *Comment calculer votre impôt d'après le barème de l'impôt sur le revenu ?*. <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/tranches-imposition-impot-revenu#>, Erişim tarihi: 12.06.2024

- Ministère de l'Économie et des Finances. (2024). *French Tax Law Brochure*. 2024
- Ministerie van Financiën. (2007). *Taxation in the Netherlands 2007: Information for companies operating internationally*. The Hague: Ministry of Finance Operational Management & Communications Directorate.
- Ministero dell'Economia e delle Finanze. (2017). *Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali 2017*. Roma.
- Ministero delle Imprese e del Made in Italy. (2024). *Tutti gli Incentivi. Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali :*
<https://www.mimit.gov.it/it/incentivi/credito-dimposta-per-investimenti-in-beni-strumentali#allegatob> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Ministry of Agriculture and Food. (2022). *Agreste France: Statistical Book 2021*. Paris.
- Ministry of Agriculture and Rural Development of Poland. *Polish Agriculture, Rural Areas and Food Processing Sector before Accession*. Warsaw.
<https://edepot.wur.nl/186466>
- Mogorovich, S. (2022). *Manovra finanziaria 2023: le misure per l'agricoltura*.
<https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/15169-manovra-finanziaria-2023-le-misure-per-lagricoltura.html#paragrafo3> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Mutlu, A. (2009). *Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Ankara: Yayın No:2009/390.
- National Farm Income Tax Extension Committee. (2023). *Tax Guide for Owners and Operators of Small and Medium Size Farms*. RuralTax.org.
- Netherlands Central Bureau for Statistics (CBS). (2023). *Agriculture. Crops, livestock and land use by general farm type, region*: <https://www.cbs.nl/en-gb/figures/detail/80783eng?dl=5F5C3>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- Netherlands Enterprise Agency (RVO). (2019). *Energy Investment Allowance (EIA)*. Ministry of Economic Affairs and Climate Policy.
- Netherlands Enterprise Agency (RVO). (2023). *Voorwaarden POP3 jonge landbouwers*. <https://www.rvo.nl/subsidies-financiering/pop3-jola/voorwaarden>, Erişim tarihi:15.05.2024

- Netherlands Enterprise Agency (RVO). (2024 (a)). *Milieu-investeringsaftrek en Willekeurige afschrijving milieu-investeringen*. <https://www.rvo.nl/subsidies-financiering/miavamil> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Netherlands Enterprise Agency (RVO). (2024 (b)). *Regeling Groenprojecten*. <https://www.rvo.nl/subsidies-financiering/regeling-groenprojecten> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Netherlands Enterprise Agency (RVO). <https://business.gov.nl/>. Energy tax going up for greenhouse farming: <https://business.gov.nl/amendment/energy-tax-going-up-for-greenhouse-farming/> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Neumark, D. F. (1945). *Gelir Vergileri Teori ve Pratik*. İstanbul: Milli Mecmua Basımevi.
- Notaires de France. (2017). *Manage Your Own Agricultural Company. Different Types Of Agricultural Companies*. <https://www.notaires.fr/en/business/agricultural-companies/different-types-agricultural-companies> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Nyeleni International Movement for Food Sovereignty. (2013). Food Sovereignty. Newsletters. Newsletter No 13, March 2015 <https://nyeleni.org/en/homepage/>
- OECD. (2003). *Farm Household Income: Issues and Policy Responses*. Paris: OECD Publication Service.
- OECD. (2005). *Taxation and Social Security in Agriculture*. France: OECD Publishing.
- OECD. (2008). *OECD Glossary of Statistical Terms*. https://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-glossary-of-statistical-terms_9789264055087-en , Erişim tarihi: 12.06.2024
- OECD. (2020). *Taxation in Agriculture*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2022). *Revenue Statistics: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues* . Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2023 (a)). *OECD Data. Tax Revenue*: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- OECD. (2023 (c)). *Agricultural Policy Monitoring and Evaluation 2023: Adapting Agriculture to Climate Change*. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2023(b)). *OECD.Stat. Tax Database - Central government personal income tax rates and thresholds*:

https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7# , Erişim tarihi:

Okçuoğlu, G., & Önder, İ. (1987). “Aşarın Kaldırılması”. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 45(1-4), 261-276.

Olçay, C. A. (2016). “Avrupa 2020 Stratejisi Doğrultusunda Ortak Tarım Politikasının Değişim Trendleri ve Yönelimleri”. *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, 15(2), 97-124.

Orbay, K. (2010). Osmanlı Çift-Hane Sistemi. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .

Orbitax Tax Hub. (2024). *Country Chapters/ Poland*.

<https://orbitax.com/taxhub/countrychapters/PL/Poland/c0a943fc428b4251a0b18a2c276dd0df/General-Rules-552> , Erişim tarihi: 12.06.2024

Ortaç, F. R. (1999). “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması”. *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 105-115.

Owens, R. E. (1987, May/June). “An Overview of Agricultural Policy...Past, Present, and Future”. *FRB Richmond Economic Review*, 73(3), 39-50.

Öncü, B. *Polonya'dan Ticaret Sicil Kaydı Örneği*. Schmidt and Schmidt Danışmanlık Ltd. Şti.: <https://schmidt-and-schmidt.com.tr/%C5%9Firket-bilgileri-kredi-kontrol%C3%BC-ve-ticaret-sicili-kayd%C4%B1-%C3%B6rnekleleri/avrupa-ve-ab-%C3%BClkelerinden-ticaret-sicili-kayd%C4%B1-%C3%B6rne%C4%9Fi-ve-%C5%9Firket-bilgileri> <https://schmidt-and-schmidt.com.tr/%C5%9Firket-bilgileri-kredi-kontrol%C3%BC-ve-ticaret-sicili-kayd%C4%B1-%C3%B6rnekleleri> , Erişim tarihi: 12.06.2024

Öner, E. (2017). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Öz, N. S. (2006). *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay: Elde Etme*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Pagoulatos, E., Debertain, D. L., & Pagoulatos, A. (1978). “Effects of EEC Agricultural Policy on European Imports of Meat, Dairy Products and Eggs”. (S. A. Association, Dü.) *Southern Journal of Agricultural Economics*, 10(1), 77-81.

- Paine, T. (1795). *Agrarian Justice*. Digital edition 1999 by www.grundskyld.dk
<http://piketty.pse.ens.fr/files/Paine1795.pdf> , Erişim tarihi: 15.09.2024
- Palamut, M. E. (1987). “Aşar ve Düşündürdükleri”. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası: Prof. Dr. S. F. Ülgener'e Armağan*, 43 , 69-78.
- Pamuk, ř. (1988). “İkinci Dünya Savaşı Yıllarında Devlet, Tarımsal Yapılar ve Bölüşüm”. ř. Pamuk, & Z. Toprak içinde, *Türkiye'de Tarımsal Yapılar (1923-2000)* (s. 91-108). İstanbul: Yurt Yayınları.
- Pawlowska-Tyszko, J., & Soliwoda, M. (2014). *Agricultural Farm Income and Competitiveness of the Tax and Insurance Systems*. Warsaw: Institute of Agricultural and Food Economics National Research Institute .
- Pin, A. D. (2015). “La Fiscalità in Agricoltura”. *Intersezioni*, 59 (59), 1-5.
- PIT.pl. (2024). *Podatek dochodowy*. PIT.pl. tax portal: <https://www.pit.pl/podatek-dochodowy/>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- Podkarpacki Ośrodek Doradztwa Rolniczego w Boguchwale. *Podatek dochodowy od działów specjalnych produkcji rolnej w 2022 roku*.
<https://podrb.pl/doradztwo/ekonomika/podatki-i-ubezpieczenia/podatek-dochodowy-od-dzialow-specjalnych-produkcji-rolnej-w-2022-roku> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Poggiani, F. G. (2022). *Agricoltura e Fisco: La fiscalità diretta e IVA dell'impresa*. Guide Pratiche. Milano: Cesi Multimedia.
<https://www.mysolution.it/globalassets/nuovomysolution/guide-fisco/agricoltura-e-fisco/agricoltura-e-fisco.pdf> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- PWC TLS (2017). *What About Italy? Easy guide to your Italian business*.
https://www.pwc-tls.it/it/publications/what-about-italy/WAI_2017_low.pdf , Erişim tarihi: 01.10.2024
- PWC, Worldwide Tax Summaries Online. *Worldwide Tax Summaries*. Individual-Taxes on Personal Income: <https://taxsummaries.pwc.com/> , Erişim tarihi:
- Quataert, D. (2008). *Anadolu'da Osmanlı Reformu ve Tarım 1876-1908* (1. Baskı). (A. Z. Nilay Özok Gündoğan, Çev.) İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Quérol, F. (2016). Le droit fiscal et le sexe des anges. *Revue Miroirs (En ligne)*, 2(4), s. 42-66.

- Recchia, R. (2024). Farm Losses. *CCH AnswerConnect: Wolters Kluwer Tax Research System*.
<https://answerconnect.cch.com/topic/b25cf4ce7d5a10009b00005056886939031/farm-losses> , Erişim tarihi: 05.06.2024
- Rehber, E., & Vural, H. (2019). *Türkiye'de Tarım*. Ankara: Türk Metal Sendikası Araştırma ve Eğitim Merkezi.
- Riall, L. (1994). *The Italian Risorgimento: State, Society and National Unification*. London: Routledge.
- Roccas, M. (1980). "Impact of European Integration on Member Countries: Italy". D. Seers, & C. V. Vaitsos (Dü.), *Integration and Unequal Development: The Experience of the EEC* için 05.06.2024'de (s. 100-120). London: Macmillan Press.
- Roederer-Rynning, C. (2002). "Farm Conflict in France and the Europeanisation of Agricultural Policy". *West European Politics*, 25(3), 105–124.
- Roselli L. ve diğerleri. (2009). "The Effects of the Health Check of the Common Agricultural Policy on Italian Olive Tree Farming". *New Medit*, 8(2), 4-13.
- RuralTax.org. *Schedule F: Profit or Loss From Farming: A Line-by-Line Discussion*.
<https://www.farmers.gov/sites/default/files/2023-04/schedule-f-profit-or-loss-from-farming.pdf>, Erişim tarihi: 12.06.2024
- Sadej, M. (2022 (a)). *Kwota wolna od podatku dla rolnika przy sprzedaży produktów rolnych*. <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-kwota-wolna-od-podatku-dla-rolnika> , Eriřim tarihi: 24.05.2026
- Sadej, M. (2022 (b)). *Działy specjalne produkcji rolnej - specjalna metoda ustalenia dochodu*. https://www.podatki.biz/artykuly/dzialy-specjalne-produkcji-rolnej-specjalna-metoda-ustalenia-dochodu_65_50442.htm, Eriřim tarihi: 24.05.2026
- Sadej, M. (2022 (c)). *Opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej a podatek liniowy*. <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-opodatkowanie-dzialow-specjalnych-produkcji-rolnej-a-podatek-liniowy>, Eriřim tarihi: 24.05.2026
- Sağlık, F. C. (2010). "AB Ortak Tarım Politikası ve Türkiye'ye Etkileri". *Türkiye Ziraat Mühendisliği VII. Teknik Kongresi* (s. 23-31). Ankara: TMMOB Ziraat Mühendisleri Odası.

- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı. *Destek ve Teşvikler*. Yatırım Teşvik Sistemleri : <https://www.sanayi.gov.tr/>, Erişim tarihi: 01.08.2024
- Savaş, V. F. (1961). *Zirai Gelir Vergisi Teori ve Tatbikat* . Eskişehir: Bozkurt Matbaacılık .
- Scappini, L. (2019,). *Euroconference News*. Gli oneri deducibili e detraibili dell'agricoltore: https://www.ecnews.it/wp-content/uploads/pdf/2019-05-03_gli-oneri-deducibili-e-detraibili-dellagricoltore.pdf , Erişim tarihi: 11.06.2024
- Schmidt, C. T. (1936, November). "The Italian "Battle of Wheat". (A. &. Association, Dü.) *Journal of Farm Economics*, 18(4), 645-656.
- Solmaz, M. *Ondokuz Mayıs Üniversitesi(OMÜ), Türk Vergi Sistemi Ders Notları*. Zirai Kazançlar
- Sönmez, F. (Temmuz 2006). "Tarım İşletmelerinde Amortismanlar". *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 47-74.
- Spicka, J., Hlavsa, T., Soukupova, K., & Stolbova, M. (2019). "Approaches to Estimation The Farm-level Economic Viability and Sustainability in Agriculture: A Literature Review". *Agricultural Economics – Czech*, 65(6), 289-297.
- Statista. (2024 (a)). *Total population of France from 1982 to 2023*. Society_Demographics: <https://www.statista.com/statistics/459939/population-france/> , Erişim tarihi: 11.06.2024
- Statista. (2024 (b)). *Agriculture. Agriculture in France - Statistics & Facts*: <https://www.statista.com/topics/6215/agriculture-in-france/#topicOverview> , Erişim tarihi: 11.06.2024
- Stotsky, J. (1995). The Base of The Personal Income Tax. *Tax Policy Handbook* (s. 121-124). içinde Washington, D.C.: International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, Tax Policy Division .
- Struna, H. (2024). Euractiv/News/AgriFood. *New French agricultural law puts food sovereignty on an equal footing with environmental protections*. Euractiv. <https://www.euractiv.com/section/agriculture-food/news/new-french-agricultural-law-puts-food-sovereignty-on-an-equal-footing-with-environmental-protections/> , Erişim tarihi: 13.05.2024

- Szlezak-Matusewicz, J. (2018). "Taxation of Agriculture in Poland and Other EU Countries". *Management International Conference* (s. 51-60). Bled : Warsaw School of Economics, Finance Institute.
- Şahinöz, A. (2010). "Yeni Binyıl'da Yeni Tarım Politikaları". *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*(19), 331-349.
- Şenyüz, D. (1985). "Aşar'ın Vergi Tekniği Yönünden Değerlendirilmesi". *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, VI(1), 69-73.
- T.C. Dışişleri Bakanlığı - Avrupa Birliği Başkanlığı (2024). *Bir Bakışta AB*. Avrupa Birliği'nin Genişlemesi: <https://www.ab.gov.tr/109.html> , Erişim tarihi:
- T.C. Dışişleri Bakanlığı. *Dış Politika*. Amerika Birleşik Devletleri'nin Siyasi Görünümü: <https://www.mfa.gov.tr/sub.tr.mfa?0c27fee5-e889-4803-9453-6f1a9444d638> , Erişim tarihi: 21.05.2024
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2019). *Vergi Harcamaları Raporu 2018* , Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. Ankara.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2024). *2023 Kamu İşletmeleri Raporu*, Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler Genel Müdürlüğü.
- T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı . *Duyuru Arşivi*. "2023 Yılı Havzalarda Desteklenecek Ürün Listeleri Yayınlandı": <https://www.tarimorman.gov.tr/>, Erişim tarihi: 24.05.2024
- T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı (2019). *2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu* . Ankara .
- T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı. (2023). *Tarım Reformu Genel Müdürlüğü/ Duyurular*. "Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı 2022-2023 Başvuru Dönemi A ve B İş Planı Satın Alma Rehberleri yayınlanmıştır": <https://www.tarimorman.gov.tr/>, Erişim tarihi: 24.05.2024
- T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı . (2024). *2023 Yılı İdare Faaliyet Raporu* . Ankara .
- T.C. Ticaret Bakanlığı. (2023). *Uluslararası İlişkiler-Çok Taraflı İlişkiler*. Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ): <https://ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/cok-araflı-ve-bolgesel-iliskiler/cok-araflı-iliskiler/dunya-ticaret-orgutu-dto> , Erişim tarihi: 22.05.2024

- Takezawa, S. (2019). *From Agribusiness to Food Democracy: Comparative Study on Agricultural Policy and Organic Farming in France and in Japan*. Paris: Fondation France-Japon de l'EHESS (FFJ).
- Tamil Nadu Agricultural University. Principles of Agronomy and Agricultural Meteorology. *Lecture Notes*.
- Taşkın, Ü. (2013). "Rüsum-u Örfiyye". *Tarih Okulu Dergisi*(XIV), 55-73.
- TBMM. (2020). TBMM Tanıtım Kitabı.
<https://acikerisim.tbmm.gov.tr/items/34325ca7-e2e8-4f76-bed5-73203ad03833> ,
Erişim tarihi: 12.06.2024
- The Republic of Poland. (2010). *Tax Expenditures in Poland*. Ministry of Finance. Warsaw.
- The Republic of Poland. (2018). <https://www.gov.pl/>. Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi: Informacja o podatkach w rolnictwie.
<https://www.gov.pl/web/rolnictwo/informacja-o-podatkach-w-rolnictwie> ,
Erişim tarihi: 12.06.2024
- The World Bank. (2021). *World Bank Open Data*. Agriculture & Rural Development:
<https://data.worldbank.org/indicator/AG.LND.AGRI.ZS?view=chart> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- The World Bank. (2023). *World Bank national accounts data*. Agriculture, forestry, and fishing, value added (% of GDP) - Netherlands: 12.06.2024
<https://data.worldbank.org/indicator/NV.AGR.TOTL.ZS?locations=NL> , Erişim tarihi:
- Trompiz, G., & Penner, M. (2018). "Macron offers tough love for farmers ahead of Paris show". Reuters. <https://www.yahoo.com/news/macron-offers-tough-love-farmers-091130229.html> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- TÜİK. (2007). *2001 Genel Tarım Sayımı*. Tarımsal İşletmenin Yasal Durumuna Göre İşletme Sayısı ve Tasarrufunda Bulundurduğu Arazi Büyüklüğü:
<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=tarim-111&dil=1> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- TÜİK. (2023 (a)). Haber Bülteni. *Yıllık Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, 2022(49742)*.
- TÜİK. (2023 (b)). Haber Bülteni. *Kent-Kır Nüfus İstatistikleri, 2022(49755)*.

- TÜİK. (2023 (c)). Haber Bülteni. *İşgücü İstatistikleri, 2022(49390)*.
- TÜİK. *İstatistik Veri Portalı*. Tarımsal İşletme Yapı Araştırması, 2016 Metaverisi: <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=tarim-111&dil=1> , Erişim tarihi:12.06.2024
- Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük. <http://www.tdk.gov.tr> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Türk Diyanet Vakfı. (1988). “Ağnam Resmi”. *İslam Ansiklopedisi* (Cilt 1). İstanbul.
- Türk, İ. (1981). “Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişmesi”. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 36(1-4), 335-357.
- Türkiye Bankalar Birliği. (2023). *Tarım Sektörü Raporu*. İstanbul: TSKB Danışmanlık Hizmetleri.
- U.S. Census Bureau. (2022). *News Releases*. “Nation’s Urban and Rural Populations Shift Following 2020 Census”. <https://www.census.gov/newsroom/press-releases/2022/urban-rural-populations.html> , Erişim tarihi: 24.05.2024
- U.S. Treasury, Internal Revenue Service. (2023(a)). Farmer's Tax Guide. *Publication* 225.
- U.S. Treasury Internal Revenue Service (2023(b)). *News Releases*. “IRS provides tax inflation adjustments for tax year 2024”. <https://www.irs.gov/newsroom/irs-provides-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2024> , Erişim tarihi: 26.06.2024
- Uluatam, Ö. (1997). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- United Nations. (2007). *Rural Households’ Livelihood and Well-Being*. Newyork and Geneva: United Nations Economic Commission for Europe (UNECE).
- USDA. (2020). *America’s Diverse Family Farms*. Economic Information Bulletin Number 220.
- USDA. (2022 (a)). *Economic Research Service*. Farm Household Well-being: Glossary: <https://www.ers.usda.gov/topics/farm-economy/farm-household-well-being/glossary/> , Erişim tarihi: 12.06.2024

- USDA. (2022 (b)). *Economic Research Service*. Farm Household Income and Characteristics : All farms and family farms by farm size class (gross sales), 1996–2021: <https://www.ers.usda.gov/data-products/farm-household-income-and-characteristics/> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- USDA, Economic Research Service.FAQs. <https://www.ers.usda.gov/faqs/> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Vakblad Melkveebedrijf. (2017). *Jonge Landbouwersregeling binnenkort open*. <https://www.melkveebedrijf.nl/wet-en-regelgeving/pop3/jonge-landbouwersregeling-binnenkort-open/> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Veen, H.v. ve diğerleri. (2007). *Exploring Agricultural Taxation in Europe*. the Hague: Agricultural Economics Research Institute (LEI).
- Vergi Konseyi. (2024). *Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri* . Hazine ve Maliye Bakanlığı .
- Wageningen University & Research (a).Rankings. <https://www.wur.nl/en/education-programmes/wageningen-university/rankings.htm> , 12.09.2024
- Wageningen University & Research (b). *Onderzoek & Resultaten / Dossiers*. “Multifunctionele landbouw” : <https://www.wur.nl/nl/en/onderzoek-resultaten/dossiers/dossier/multifunctionele-landbouw-1.htm> , Erişim tarihi: 12.06.2024
- Wegs, J. R., & Ladrech, R. (2006). *Europe Since 1945: A Concise History* (Fifth Edition b.). New York: Palgrave Macmillan.
- Whitt, C., Lacy, K., & Lim, K. (2023). *America’s Farms and Ranches at a Glance 2023 Edition (Report No. EIB-263)*. U.S. Department of Agriculture, Economic Research Service.
- Wieszczeczyński, Ł. (2023). *PIT Rolnika 2023/2024*. PIT.pl. tax portal: <https://www.pit.pl/pit-roczny-rolnika/> , Eriřim tarihi: 12.06.2024
- Yaşa, M. (1964). “Zirai Toprak ve Gelirin Vergilendirilmesi”. *İktisadi Kalkınmanın Zirai Cephesi* (s. 197-216). içinde Ankara: Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti.
- Yavuz, F. (2000). “Türkiye’de Tarım Politikası”. *Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi* (31, Özel Sayı), s. 9-22.

06.07.1931 tarihli ve 1839 sayılı *Hayvanlar Vergisi Kanunu*. 15 Temmuz 1931 tarihli ve 1849 sayılı Resmi Gazete.

193 Sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*(GVK). 6 Ocak 1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

2012/3305 Sayılı *Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar*. 19 Haziran 2012 tarihli ve 28328 sayılı Resmi Gazete.

23/3/2023 tarihli ve 7442 Sayılı *Orman Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. 5 Nisan 2023 tarihli ve 32154 sayılı Resmi Gazete.

2709 sayılı ve 18/10/1982 tarihli T.C. Anayasası. www.mevzuat.gov.tr , Erişim tarihi: 24.05.2024

4429 sayılı *Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu*. 07 Haziran 1943 tarihli ve 5423 sayılı Resmi Gazete.

4553 Sayılı *Toprak Mahsulleri Vergisi Kanunu*. 28 Nisan 1944 tarihli ve 5693 sayılı Resmi Gazete.

5488 sayılı *Tarım Kanunu*. 25/4/2006 tarihli ve 26149 sayılı Resmi Gazete.

Code Général des Impôts (CGI). (**Fransa Genel Vergi Kanunu**). Légifrance - Le service public de la diffusion du droit. <https://www.legifrance.gouv.fr/>. Erişim tarihi: 12.06.2024

Codice Civile del 16/03/1942. (**16.03.1942 tarihli İtalya Medeni Kanunu**).

Documentazione Economica e Finanziaria. Dipartimento Delle Finanze: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=ge tSommar io&id={9E93F1BE-06AE-4F24-8E9D-B838F7E0C2E6}> , Erişim tarihi:12.06.2024

Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:316). 10.12.2021 tarihli ve 31685 Sayılı Resmi Gazete.

Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:324). 30 Aralık 2023 Tarihli ve 32415 (2. Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.

Internal Revenue Code. (**ABD İç Gelir Kanunu**). Cornell Law School- Legal Information Institution. Income Tax:
https://www.law.cornell.edu/wex/income_tax#:~:text=In%201913%2C%20the%20Sixteenth%20Amendment,to%20any%20census%20or%20enumeration ,
Erişim tarihi: 12.06.2024

PDOF. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych . (**26 Temmuz 1991 tarihli Polonya’da Gerçek Kişilerden Alınan Gelir Vergisi Hakkında Kanun**). Kancelaria Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, Internetowy System Aktów Prawnych:
<https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19910800350/U/D19910350Lj.pdf>

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 Października 2023 r. w Sprawie Norm Szacunkowych Dochodu z Działów Specjalnych Produkcji Rolnej. (**19 Ekim 2023 Tarihli Özel Tarımsal Üretim Dallarından Elde Edilecek Gelirlerin Tahmini Standartlarına İlişkin Polonya Maliye Bakanlığı Yönetmeliği**) Kancelaria Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej.
<https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20230002335/O/D20232335.pdf> , Erişim tarihi: 12.06.2024

Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). (**İtalya Konsolide Gelir Vergisi Kanunu**) Documentazione Economica e Finanziaria. Dipartimento Delle Finanze:
<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommario&id=%7B31D694E8-4398-4030-873B-FEAF5A6647F9%7D>

The Act Of 26 July 1991 On Income Tax From Natural Persons. (**26 Temmuz 1991 tarihli Polonya’da Gerçek Kişilerden Alınan Gelir Vergisi Hakkında Kanun**). Machine Translation of The Law. <https://www.global-regulation.com/translation/poland/2986075/the-act-of-26-july-1991-on-income-tax-from-natural-persons.html> , Erişim tarihi: 12.06.2024

Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması (1990). 9 Eylül 1993 tarihli ve 21693 sayılı Resmi Gazete.

Ustawa z dnia 15 Listopada 1984 r. o Podatku Rolnym. (15 Kasım 1984 Tarihli Polonya Tarım Vergisi Kanunu). Dziennik Ustaw.

<https://dziennikustaw.gov.pl/DU/rok/1984/wydanie/52/pozycja/268>

VUK Genel Tebliği (Sıra No:333). 28 Nisan 2004 Tarihli ve 25446 Sayılı Resmi Gazete.

Wet Inkomstenbelasting 2001. (Hollanda 2001 yılı Gelir Vergisi Kanunu). government.nl., Wettenbank. <https://wetten.overheid.nl/BWBR0011353/2024-01-01/#Hoofdstuk3>



ÖZET

Tarımsal üretim doğal koşullara bağlı olduğundan riski ve belirsizliği yüksek bir sektördür. Ürün arz veya talebindeki küçük değişimler ürün fiyatlarında büyük dalgalanmalar yaratabilmekte, bu suretle üreticilerin gelir düzeyine de doğrudan etki etmektedir. Ayrıca, üretim süreci uzun zaman aldığından ve dönemsel olduğundan tarımsal üretimde sermaye biriktirme hızı da yavaş olup bu durum işletmelerin faaliyetlerini etkilemektedir.

Bütün bu sebeplerle devletler, kendi tarım sektörlerini toplumun diğer kesiminden topladıkları vergilerle doğrudan veya vergi harcamaları yoluyla tarım kesiminden toplayacakları vergilerden vazgeçerek dolaylı yoldan desteklemektedir. Bu çalışmanın amacı ise, seçili ülkelerde zirai kazancı vergilendiren sistemlerin ve bu sistemler içinde tarım sektörüne sağlanan ayrıcalıkların Türkiye ile karşılaştırılarak incelenmesi ve Sistemin etkinliği hakkında ülkeler özelinde değerlendirme yapılmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Tarım, Tarım Politikası, Zirai Kazanç, Vergilendirilebilir Gelir, Gelir Vergisi, Vergisel Ayrıcalıklar, Vergi Harcamaları, Gelir İstikrarı

ABSTRACT

Agricultural production is a sector with high risk and uncertainty because of its dependence on natural conditions. Small changes in product supply or demand can create large fluctuations in product prices, thus directly affecting the income level of producers. In addition, since the production process takes a long time and is periodic, the rate of capital accumulation in agricultural production is slow and slow pace of capital accumulation affects the activities of agricultural enterprises.

For all these reasons, states support their agricultural sectors directly by collecting taxes from other segments of society or indirectly by giving up taxes to be collected from the agricultural sector through tax expenditures. The purpose of this study is to examine the systems taxing agricultural income in selected countries and the concessions provided to the agricultural sector within these systems, by comparing them with Turkey, and to make a country-specific evaluation of effectiveness of the system.

Key Words: Agriculture, Agricultural Policy, Agricultural Earnings, Taxable income, Income Tax, Tax Concessions, Tax Expenditure, Income Stabilization