

**ŞUBAT 2001 EKONOMİK KRİZİNİN DOĞURDUĞU FİNANSAL  
SORUNLARIN VERGİ DAVALARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN  
TESPİTİNE YÖNELİK BİR DÖNEM İNCELEMESİ:  
HATAY VERGİ MAHKEMESİ ÖRNEĞİ**

İLHAMİ BOŞÇA

MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin İşletme Anabilim Dalı İçin Öngördüğü  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ** Olarak Hazırlanmıştır.

HATAY

Kasım, 2006

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Doç.Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ (Danışman)

Üye : Yrd. Doç. Dr. Sabahattin NAL (Üye)

Üye : Yrd. Doç. V. Alpagut YAVUZ (Üye)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

..../..../2006

Prof. Dr. Cemal YÜKSELEN

Enstitü Müdürü

## ÖZET

ŞUBAT 2001 EKONOMİK KRİZİNİN DOĞURDUĞU FİNANSAL SORUNLARIN VERGİ DAVALARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR DÖNEM İNCELEMESİ: HATAY VERGİ MAHKEMESİ ÖRNEĞİ

**İlhami BOŞÇA**

**İşletme Anabilim Dalı Yüksek lisans**

**Danışman: Doç. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

**Kasım 2006, 103 sayfa**

Şubat 2001 ekonomik krizine bağlı olarak ortaya çıkan toplumsal ve siyasal sonuçlar kadar ülkemizde özellikle üretim sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, özellikle KOBİ'lerin beklenenden daha büyük ölçüde bu krizin etkisinde kaldığı, buna bağlı olarak başta işyeri kapanmaları, üretim ve kapasite kullanım oranlarında düşüş, üretim maliyetlerde artış, istihdamda gerileme ve istihdam yükümlülüklerinde artış, finansman sorunu gibi makro düzeydeki sorunların yanı sıra bu işletmelerin yine krize ve kriz ekonomisine bağlı olarak yaşadıkları idari ve yargısal sorunların olduğu bilinmektedir.

Görev ve yetki olarak özellikle vergi mevzuatından ve olumsuz vergi uygulamalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların hukuksal çözüm organı olan vergi mahkemeleri kriz sonrası dönemde de yaşanan krize bağlı davalarda çözüm makamı olmuştur.

Yaşanan ekonomik kriz sonrası işletmelerde ortaya çıkan sorunlar karşısında işletmelerin özellikle vergi ödeme düzenleri ile yaşanan krizin vergi uyuşmazlıklarına sebebiyet verip vermediği, vermesi durumunda krize bağlı sorunların finansal ve hukuksal boyutunun ne olduğu, bu anlamda ülkedeki vergi yargılamasının yasal dayanağını oluşturan vergi mahkemelerinin görev ve yetkileri ile mahkemelerde vergi düzenlemelerine bağlı ne tür uyuşmazlıklara çözüm arandığının araştırılması önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, öncelikle krizin tanımından yola çıkararak ülkemizde yaşanan Şubat 2001 ekonomik krizinin gerisinde yatan sebepler ile krizin işlemeler, özelikle KOBİ'ler üzerindeki olumsuz incelenmiştir. Daha sonra Hatay Vergi Mahkemelerin'de kriz öncesi ve sonrası dönemi kapsayan bir çalışma yapılarak Şubat 2001 ekonomik krizinin Hatay Vergi Mahkemelerin'de grlen vergi, resim, harç ve benzeri mali ykmllklere ilişkin uyuşmazlıklarının artması üzerinde bir etkisinin olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Sonuç olarak Şubat 2001 krizinin Hatay Vergi Mahkemesinde görülmekte olan davaların sayısında artışa yol açtığı saptanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Şubat 2001 Ekonomik Krizi, Türk Vergi Yargısı kavramı, Hatay Vergi Mahkemesi.

## **ABSTRACT**

### **A PERIODICAL RESEARCH ON THE EFFECTS OF FEBRUARY, 2001 ECONOMICAL CRISIS ON TAX TRIALS: HATAY TAX COURT CASE**

**İlhami BOŞÇA**

**Department of Business Administration – Master of Science**

**Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

**November 2006, 103 Pages**

By Social and Political consequences of economical crisis in 2001 February, manufacturing sector has been effected by this crisis more than expected. In relation this, it is known that there is some increase in company closure, decline in production and capacity usage rates, increase in production costs, decline in employment and Macro economic problems such as financing which are experienced by the companies and administrative and judgement problems of the companies due to the crisis and crisis economy.

In recent years, Tax courts, as an authority and duty, particularly have become the solution center of the trials related to the economical crisis in the period of crisis as well as after the economical crisis.

As a consequence of the problems, it is important to note that if the problems which the companies faced after the crisis caused a change in tax payment behaviors, whether the crisis caused disputes or not. It is very important to be found what kind of solutions should be preferred to solve disputes between the duties and authorities of tax courts that are legal bases of tax judgement and existing tax regulations in courts.

In this study, by the causes of 2001 crisis and the negative impacts of the

crisis on companies especially small and medium sized enterprises are studied. Meanwhile, the malfunctioning tax system in the crisis period and the solution platform of the tax disputes, which is the tax court and the importance of tax courts in Turkish tax system has been emphasised in Hatay Tax Court. In relation to this, within the research which studied in Hatay Tax Court either after crisis or before, the courts records has been researched whether they have influenced increasing number of conflicts in tax, mortar and financial undertaking in the economical crisis in 2001 February in Hatay Tax Court.

The study concludes that the economical crisis in February 2001 has influenced the trials which held on Hatay Tax Court.

**Keywords:** Economical Crisis in February 2001, Concepts of Turkish Tax Law, Hatay Tax Court.

## **KISALTMALAR:**

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
DPT	: Devlet planlama Teşkilatı
GSMH	: Gayrı Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayrı Safi Yurt İçi Hasıla
IMF	: International Monetary Fund
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ	: Küçük ve Orta Boy İşletme
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
NATO	: North Atlantic Treaty Organization
OECD	: Organisation Economic Co-operation and Development
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TEFE	: Toptan Eşya Fiyatları Endeksi
TL	: Türk Lirası
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta onu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜFE	: Tüketici Fiyat Endeksi
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## ÇİZELGE LİSTESİ

## Sayfa No.

<b>Çizelge 1:</b> Sektörel Büyüme Hızları (%).....	29
<b>Çizelge 2:</b> Aylar İtibariyle TEFE ve TÜFE Endekslerinde Kaydedilen Gelişmeler.....	31
<b>Çizelge 3:</b> İşyeri Sayısı, Çalışan Sayısı ve Katma Değer Açısından Türkiye’de KOBİ’lerin Gelişimi.....	33
<b>Çizelge 4:</b> Kapanan İşletmelerin Şirket Türlerine Göre Dağılımı.....	35
<b>Çizelge 5:</b> KOBİ Teşvik Belgelerine Tahsis Edilen Yatırım ve İşletme Kredilerinin Dağılımı.....	39
<b>Çizelge 6:</b> Yıllar İtibariyle Vergi Mahkemeleri İş Yükü .....	51
<b>Çizelge 7:</b> Vergi Mahkemelerindeki İş Yükünün Konulara Göre Dağılımı 2000.....	52
<b>Çizelge 8:</b> Vergi Mahkemelerindeki İş Yükünün Konulara Göre Dağılımı, 2001.....	52
<b>Çizelge 9:</b> Vergi Mahkemelerindeki İş Yükünün Konulara Göre Dağılımı 2002.....	53
<b>Çizelge 10:</b> Vergi Mahkemelerindeki İş Yükünün Konulara Göre Dağılımı 2003.....	53
<b>Çizelge 11:</b> Vergi Mahkemelerindeki Ortalama Yargılama Süreleri.....	54
<b>Çizelge 12:</b> Hatay Vergi Mahkemeleri İstatistik Formu, 2000.....	88
<b>Çizelge 13:</b> Hatay Vergi Mahkemeleri İstatistik Formu, 2001.....	90
<b>Çizelge 14:</b> Hatay Vergi Mahkemeleri İstatistik Formu, 2002.....	91



## İÇİNDEKİLER

## Sayfa No.

ÖZET VE ANAHTAR KELİMELER.....	i
ABSTRACT AND KEYWORDS.....	iii
KISALTMALAR.....	v
ÇİZELGE LİSTESİ.....	vi
<b>1. GİRİŞ.....</b>	<b>1</b>
<b>2. TEZİN ÖNEMİ VE AMACI.....</b>	<b>3</b>
2.1. Çalışmanın Kapsamı Ve Sınırları.....	3
2.2. Araştırma Yöntemi.....	4
2.3. Veri Toplama Tekniği.....	4
<b>3. TÜRKİYE’DE YAŞANAN MALİ KRİZLER VE VERGİ POLİTİKALARI.5</b>	
3.1. 1923-1929 Arası Dönem.....	6
3.2. 1930-1939 Arası Dönem.....	10
3.3. 1940-1950 Arası Dönem.....	13
3.4. 1950-1960 Arası Dönem.....	15
3.5. 1960-1970 Arası Dönem.....	17
3.6. 1970-1980 Arası Dönem.....	19
3.7. 1980-1990 Arası Dönem.....	20
3.8. 1990-2001 Arası Dönem.....	23
<b>4. ŞUBAT 2001 EKONOMİK KRİZİ.....</b>	<b>27</b>
4.1. Şubat 2001 Ekonomik Krizinin Geri Planı.....	27
4.2. Şubat 2001 Ekonomik Krizin İşletmeler Üzerindeki Etkileri.....	32
4.2.1. İşyeri Kapanmaları.....	34
4.2.2. Üretim Ve Kapasite Kullanım Oranlarında Düşüş.....	35
4.2.3. Maliyetlerde Artış.....	35
4.2.4. İstihdamda Gerileme Ve İstihdam Yükümlülüklerinde Artış.....	36
4.2.5. Finansman Sorunu.....	36
4.2.6. KOBİ Yatırımlarında Gerileme.....	38
4.3. Ekonomik Krizle Vergi Tahsilâtı Arasındaki İlişki.....	39
<b>5. TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİ.....</b>	<b>48</b>
5.1. Vergi Yargısındaki Temel Hukuki Sorunlar.....	50

5.2. Vergi Yargısının İşleyişi Ve İş Yükü.....	51
5.3. Vergi Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları.....	55
5.3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları.....	55
5.3.1.1. Uzlaşma.....	55
5.3.1.1.1. Uzlaşmanın Konusu Ve Kapsamı.....	55
5.3.1.1.2. Uzlaşmaya Başvurabilme Nedenleri.....	57
5.3.1.1.3. Uzlaşma Komisyonu.....	57
5.3.1.1.4. Uzlaşma Süreci.....	58
5.3.1.1.5. Uzlaşma Ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma.....	59
5.3.1.1.6. Uzlaşma Ve Cezalarda İndirim.....	59
5.3.1.1.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	60
5.3.1.2. Vergi Hataları Ve Düzeltme Usulleri.....	60
5.3.1.2.1. Vergi Hatasının Tanımı.....	61
5.3.1.2.2. Vergi Hatalarının Çeşitleri.....	61
5.3.1.2.2.1. Hesap Hataları.....	61
5.3.1.2.2.1.1. Matrah Hataları.....	62
5.3.1.2.2.1.2. Vergi Miktarında Hatalar.....	62
5.3.1.2.2.1.3. Verginin Mükerrer Olması.....	63
5.3.1.2.2.2. Vergilendirme Hataları.....	63
5.3.1.2.2.2.1. Yükümlünün Şahsında Hata.....	63
5.3.1.2.2.2.2. Mükellefiyette Hata.....	63
5.3.1.2.2.2.3. Mevzuda Hata.....	64
5.3.1.2.2.2.4. Vergilendirme Veya Muafiyet Döneminde Hata.....	64
5.3.1.2.3. Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması.....	64
5.3.1.2.4. Vergi Hatalarının Düzeltme Yolları.....	65
5.3.1.2.4.1. Re'sen Düzeltme.....	65
5.3.1.2.4.2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme.....	66
5.3.1.2.5. Vergi Hatalarında Düzeltme Usulü.....	66
5.3.1.2.6. Şikayet Yolu İle Müracaat.....	67
5.3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yolu İle Çözümü.....	67
5.3.2.1. Vergi Yargı Organları Ve Görevleri.....	68
5.3.2.1.1. Danıştay.....	68

5.3.2.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....	69
5.3.2.1.3. Vergi Mahkemeleri .....	70
5.3.2.2. Vergi Davasının Açılması ve Yargılama Usulü.....	71
5.3.2.2.1. Vergi Davasının Konusu.....	71
5.3.2.2.2. Dava Açmaya Yetkili Olanlar.....	72
5.3.2.2.3. Dava Açma Süresi.....	73
5.3.2.2.4. Dava Açma Süresinin Niteliği.....	78
5.3.2.2.5. Dava Dilekçesinin Verileceği Yerler.....	78
5.3.2.2.6. Dava Dilekçesinin İçeriği.....	79
5.3.2.2.7. Yargılama Süreci.....	79
5.3.2.2.8. Vergi Yargısında İspat.....	80
5.3.2.2.9. Dava Açmanın Hukuki Sonuçları.....	81
5.3.2.2.10. Vergi Davasının Sonucu.....	81
5.3.2.3. Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları.....	81
5.3.2.3.1. İtiraz.....	82
5.3.2.3.2. Temyiz.....	82
5.3.2.3.3. Kararın Düzeltilmesi.....	83
5.3.2.3.4. Yargılamanın Yenilenmesi (İade-i Muhakeme).....	84
5.3.2.3.5. Kanun Yararına Bozma.....	85
5.3.2.3.6. Açıklama İstenmesi Ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi Talebi.....	85
<b>6. 2000-2001-2002 DÖNEMLERİNDE HATAY VERGİ MAHKEMELERİN- DEKİ DAVALARIN ŞUBAT 2001 EKONOMİK KRİZİ İLE İLİŞKİSİ.....</b>	<b>87</b>
6.1. 2000 Yılı.....	87
6.2. 2001 Yılı.....	89
6.3. 2002 Yılı.....	90
6.4. Genel Değerlendirme.....	92
<b>7. SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>95</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>99</b>

## 1. GİRİŞ

Günümüzde alışlagelmiş kullanım biçimi ile kriz sözcüğünün ifade ettiği anlam, “bir süreçte ani dönüşüm noktası; ekonomi ve politika alanında istikrarsız ve tehlikeli bir durumu ifade eden güç dönem” olarak verilmektedir (Collins 1986:369).

Latince ve Yunanca’dan türeyen kriz sözcüğünün, günümüz ekonomi ve politika alanındaki yaygın anlamı ikili olarak verilmektedir. Kriz sözcüğü, bir yönü ile dışsal bir faktöre bağlı, beklenmedik bir zamanda ortaya çıkan sancılı bir dönem olarak anlaşılmaktadır. Aynı sözcük, ikinci anlamı çerçevesinde ise, bazı çevreler veya kesimler için yeniden yapılanma yolunda bir fırsat, bir olanak olarak anlaşılmaktadır. Dikkatlice bakıldığında, bu iki farklı yorumun birbirini tamamlayıcı nitelikte olduğu ve yaşanan ekonomik ve politik bunalımın, bir kesim için gerçek anlamda bunalım ve çöküş olduğu halde, diğer kesimler için, eskiye oranla daha güçlü yeni bir yapılanma ile içinden çıkılabilecek bir olanak olduğu anlaşılır (Yılmaz 2001:10-32).

Ekonomik krizlerin yaşandığı dönemlerde sadece krizin ortaya çıktığı ülkenin insanları ve işletmeleri değil, kamu kurum ve kuruluşları da krizin etkilerine maruz kalabilmektedir. Bu çalışmanın konusu, Şubat 2001 ekonomik krizinin birer kamu kurumu olan vergi dairelerinin mükelleflerden vergi tahsilatı üzerindeki etkilerini Hatay ili bazında incelemektir.

Ekonomik kriz dönemlerinde, krizden etkilenen vergi mükelleflerinin vergi ödemelerinde sorunlar yaşanabilir. Bu gibi durumlarda, vergi idaresinin mükelleflerle uzlaşma yoluna gittiği veya uyuşmazlıkların mükelleflerce vergi mahkemelerine intikal ettirildiği bilinmektedir. Bu gerçekten hareketle, çalışma kriz dönemlerinde vergi mahkemelerine intikal eden uyuşmazlıkların incelenmesi üzerine odaklanmıştır. Dolayısıyla, çalışma mükellefle, yani işletmelerle, vergi dairesi arasındaki uyuşmazlıklarda Şubat 2001 ekonomik krizinin ne ölçüde rol oynadığını tespit etmeyi amaçlamaktadır.

Çalışmada öncelikle Türkiye’de yaşanan ekonomik krizler ve vergi politikaları ile Şubat 2001 ekonomik krizinin işletmeler üzerinde yarattığı olumsuz etkiler ve bu etkilerin sonuçları ele alınmaktadır. Daha sonra, ekonomik krizle vergi tahsilatı arasındaki ilişki tanımlanarak Türkiye’de vergi mahkemelerinin 2001 öncesi ve sonrası dönemdeki iş yüklerinin yıllar itibariyle eğilimi inceleme konusu edilmekte, Şubat 2001 krizi ile vergi uyuşmazlıkları arasındaki olası ilişki sorgulanmaktadır. Bu inceleme, benzer bir yaklaşımla Hatay ili bazında yapılarak işletmelerle vergi dairesi arasındaki uyuşmazlıklarda Şubat 2001 ekonomik krizinin ne ölçüde rol oynadığı tespit edilmeye çalışılmaktadır.

## **2. TEZİN ÖNEMİ VE AMACI**

Ülkemizde yaşanan ekonomik krizlerin doğurduğu köklü siyasal sonuçlar kadar birtakım ekonomik ve finansal sonuçları da olduğu gerçektir. Özellikle sektörel farklılıklar gözetmeyerek büyük çapta ve ansızın ortaya çıkan ekonomik krizler sonucu ekonominin yapı taşları olan işletmelerin beklenmedik idari ve yargısal sorunlarla karşılaştığı bilinmektedir.

Beklenmedik ekonomik dalgalanmalar karşısında işletmelerin özellikle vergi ödeme düzenleri ile bu krizlerin vergi uyuşmazlıklarına sebep olup olmadığı, sebep oluyor ise krize bağlı sorunların vergi yargısı içerisindeki hukuksal boyutunun ne olduğunun incelenmesi önem arz etmektedir.

Benzer çalışmalarda, Vergi Mahkemeleri'nde yıllar itibariyle kesinleşmiş dava dosyalarından elde edilen verilerle, Türkiye genelinde vergi mahkemelerinin iş yükünün vergi türleri itibariyle tasnif edilerek istatistiksel bir bilgi haline getirildiği görülmektedir.

Bu çalışmada ise, ekonomik krizler sonrasında vergi mahkemeleri nezdinde ne tür finansal sorunlara çözüm arandığı ve yine kriz sonrası dönemde vergi mahkemeleri bünyesinde görülen uyuşmazlıkların sayısı ve türlerinin yaşanan ekonomik krizle doğrudan veya dolaylı bir etkileşiminin olup olmadığının Hatay bazında tespit edilmesi amaçlanmaktadır.

### **2.1. Çalışmanın Kapsamı Ve Sınırları**

Bu çalışma, Hatay Vergi Mahkemeleri'nin kriz öncesi dönem olan 2000 yılı ile kriz yılı olan 2001 ve krizin etkilerini gösterdiği ve vergi uyuşmazlıklarının dava konusu olma aşamasına geldiği varsayılan 2002 yılları arasını kapsamaktadır. Çalışmada Hatay Vergi Mahkemeleri'nde görülen davaların sayısında yıllara bağlı olarak kriz etkisi de dikkate alınmak sureti ile bir artışın olup olmadığı, başka bir ifade ile Şubat 2001 ekonomik krizinin görülmekte olan dava sayıları üzerinde artış

ve/veya azalışa yol açıp açmadığının tespiti ile sınırlandırılmıştır.

Hatay Vergi Mahkemeleri'nde 2001 Şubat krizi sonrasında meydana gelen iş yükü artışlarının başka nedenlerden kaynaklanmış olma ihtimali bu çalışma için bir kısıt teşkil etmektedir.

## **2.2. Araştırma Yöntemi**

Çalışma kapsamında Şubat 2001 ekonomik krizi sonrası dönemde Hatay Vergi Mahkemeleri bünyesinde görülen uyuşmazlıkların sayı ve türlerinin yaşanan ekonomik krizle doğrudan veya dolaylı bir etkileşiminin olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Benzer çalışmalarda genellikle krizin sektörel bazda etkilerinin incelendiği görülmektedir.

Bu çalışmada, diğer çalışmalardan farklı olarak, krizin etkilerinin Hatay Vergi Mahkemeleri'nde açılan dava türlerinin ve sayılarının incelenmesi suretiyle, Mahkeme'nin iş yükü üzerindeki etkileri saptanmaya çalışılmaktadır. Bu nedenle, Adalet Bakanlığı Adli Sicil Genel Müdürlüğü'nden istatistiksel bilgiler alınmış ve Hatay Vergi Mahkemeleri Başkanlığı bünyesinde kriz öncesi ve sonrası dönemleri kapsayan 2000, 2001, 2002 yıllarına ait davalar tür ve sayı açısından incelenmiştir. Dolayısıyla, çalışma özellikle bu iki vergi kaynağı üzerinde yoğunlaşmıştır.

## **2.3. Veri Toplama Tekniği**

Literatür taraması konu ile ilgili süreli yayınlardan ve bu konuda yayımlanmış kitaplardan faydalanmak sureti ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya esas sayısal veriler, Adalet Bakanlığı Adli Sicil Genel Müdürlüğü'nden istatistiksel bilgiler alınması ve Hatay Vergi Mahkemeleri'nin inceleme yıllarına ait esas defterlerinin incelenmesi sureti ile elde edilmiştir.

### 3. TÜRKİYE'DE YAŞANAN MALİ KRİZLER VE VERGİ POLİTİKALARI

Geniş anlamda devlet, toplumun bireysel ya da birliktelik çabalarıyla gerçekleştiremediği ihtiyaçlarını karşılamak üzere oluşan siyasal kişiliğin adıdır. İçerisinde yaşanan çağın gerek ve koşulları çerçevesinde, salt toplumsal ihtiyaçları rasyonel ve ekonomik bir biçimde karşılamak için varolan devletin işlevleri ise (Palamut ve Giray 2001: 20);

- Sosyo-ekonomik kalkınmaya süreklilik kazandırma,
- İstikrar ve güveni sağlama,
- Gelir ve servet dağılımını adil kılma,
- Gerekli finansal kaynağı yaratıp bunu, uygun yerlere rasyonel şekilde tahsis etme şeklinde sıralanabilir.

Hiç şüphe yok ki, üstte sayılan bu işlevlerin yerindelik ve yüzde yüze yakın bir olasılıkla gerçekleştirilebilirliği, ancak reel, yeterli ve sürekli bir finansman kaynağının varlığıyla mümkündür. Devletin elindeki en önemli kaynak ise, ödeme gücüne dayalı olarak, herkesten zorunlu, karşılıksız ve nihai biçimde alınan vergilerdir (Palamut ve Giray 2001: 20).

Verginin yanında, her ne kadar devletin elinde emisyon, fiyat, harç devalüasyon, özelleştirme, borçlanma gibi başka kaynaklar da mevcut ise de, bunların tali nitelikte oldukları ve süreklilik taşımadıkları göz önünde tutulmalıdır (Palamut ve Giray 2001: 20).

Devleti temsilen siyasal iktidarlar, yani hükümetler, zamanlama ve uygunluk koşulları bağlamında, değişik kaynakları yukarıda saydığımız işlevlere tahsis ederek, toplumsal ihtiyaçların çalkantısız, sürekli ve düzenli bir şekilde giderilmesini sağlarlar; temsil ettikleri halkın geleceğe iyimser ve ümitvar olarak bakmaları imkânını bahşederler. Şayet söz konusu işlevler, değişik nedenlerden ötürü, yerindelikte ifa edilemez ise, o devlette, öncelikle siyasal iktidara karşı toplumsal güven kaybolur, sosyo-ekonomik istikrarsızlıklar baş gösterir, gelir ve servet



dağılımı bozulur, enflasyonlu ya da deflasyonlu dalgalanmalar bir birini izler, sosyal ve siyasal kirlenmeler kaçınılmaz olur. Tüm bu çözümler ve bozulmalar, ekonomi ve maliye yazınında “*kriz*” söylemiyle adlandırılır (Palamut ve Giray 2001: 20).

Araştırmanın kapsamını belirlemek ve Şubat 2001 ekonomik krizinin Türk kriz tarihindeki yerini ve etkilerini tam anlamıyla tespit edebilmek amacıyla, öncelikle dünü bilmek, onunla bugün arasında muhkem bir köprü oluşturmak ve daha sonra, gelecekle ilgili birtakım tutarlı sonuçlara ulaşmak için Türkiye’de yaşanan krizleri, onar yıllık periyotlar halinde kısaca incelemek yararlı olacaktır.

### **3.1. 1923–1929 Dönemi**

17 Şubat-Mart 1923 tarihleri arasında, ülkenin kalkınmasını gerçekleştirmede izlenecek ekonomi politikasını belirlemek için, İzmir İktisat Kongresi düzenlenmiştir. Kongreye toplumun tüm kesimlerinin temsilcileri (çiftçi, tüccar, sanayici, işçi) katılmıştır. Kongre’de, batı kökenli liberal iktisat politikasının izlenmesi kabul edilmiştir. Bunda ülkenin içinde bulunduğu koşulların da önemli etkisi olmuştur. Savaştan yeni çıkmış, yeterli sermaye birikimi ve müteşebbis sınıfı olmayan devletin kalkınmaya birden bire öncülük etmesi söz konusu olmamıştır (Korum 1982:64). Liberal politikalar doğrultusunda, Kongre’de, özel sektörün gelişimini sağlayacak bazı mali kararlar alınmıştır. Alınan belli başlı iktisadi kararlar şunlardır (Ökçün 1971:185):

- Aşar vergisini kaldırılarak yerine yeni bir verginin ihdası,
- Reji İdaresi’nin lağvedilmesi,
- Tütün üretimi ve ticaretinin serbest bırakılması,
- Temettü Vergisi’nin değiştirilmesi,
- Gümrük politikasının ticaret, tarım ve sanayii geliştirecek şekilde yeniden düzenlenmesi,
- İç gümrüklerin kaldırılması,
- Ağnam vergisinin tahsil usulünün düzenlenmesi,
- Teşvik-i Sanayi Kanunu’nda yer alan vergi bağışıklıklarının genişletilerek

uygulanması.

Görüleceği üzere, Kongre’de alınan mali kararlar, çoğunlukla tarım ve sanayi kesiminin vergi yükünü hafifletmeye yöneliktir. Nitekim bu yüzden, alınan kararların bazıları, Büyük Millet Meclisi’nce kabul edilip uygulamaya da derhal sokulmuştur (Palamut ve Giray 2001: 21).

Toplam kamu gelirleri içindeki payı 1920’de %29, 1924’de % 23,9; vergi gelirleri içindeki payı ise % 50’nin üzerinde olan Aşar Vergisi, 1925 yılında kaldırılmıştır. Aşar vergisinin kaldırılmasıyla ilgili kanun Mecliste görüşülürken iki farklı eğilim ortaya çıkmış; bir grup Aşar Vergisinin kaldırılmasından yana tavır koyarken, diğer bir grup, Aşar Vergisinin tarımdan alınan alışılmış ve yerleşmiş bir gelir vergisi olduğunu, sanayileşme hareketlerine tarımın gelir vergisi ödeyerek bizzat katılması gerektiği, dolayısıyla bu verginin kaldırılması yerine, eksikliklerinin giderilmesinin daha uygun olacağı tezini ileri sürmüştür. Sonuçta, Aşar Vergisi kaldırılmıştır (Yaşar 1981: 255).

Aşar Vergisinin kaldırılmasıyla birlikte tarım kesimi, 1961’e kadar ve hatta günümüzde bile, büyük ölçüde vergilendirme dışında kalan sektör olma imtiyazını korumuştur. Bu dönemde Aşar Vergisinin kaldırılmasından doğan gelir boşluğu, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerle telafi edilmeye çalışılmıştır (Palamut 1985:1-4). Bununla beraber, 1923-1929 döneminde, Aşar Vergisinin kaldırılması vergi gelirlerinde çok önemli düşmeye neden olmamıştır. Örneğin, 1924’te toplam bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı % 83 iken, bu oran 1925’te % 81’e düşmüş ve 1926’da tekrar % 83 olarak gerçekleşmiştir. Aynı yıllarda gelir üzerinden alınan vergilerin payı 1924’te % 38,1 iken, 1925’te % 14,8’e, 1926’da % 9,3’e gerilemiştir. Servet vergilerinin payı ise, 1924’te % 8,9 iken, 1925’te % 17,2’ye, 1926’da % 18,7 ye çıkmıştır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin payı ise, aynı yıllarda sırasıyla, % 53, % 68 ve % 72 olarak artan bir seyir izlemiştir (Maliye Bakanlığı 1983:3). Vergilerin bileşimi farklılaşmış, dolayısıyla vergi yükünün çeşitli kesimler arasındaki dağılımı da değişmiştir (Palamut ve Giray 2001: 22).

Sanayinin korunup teşviki amacıyla, birtakım vergisel müşevviklere yer verilmiştir. 1924 yılında, ithalata yönelik sanayi kesiminin kullandığı girdiler (hammadde, yarı mamul vb.) gümrük vergisinden istisna edilmiştir. 1927 yılında Sanayi Teşvik Kanunu çıkarılmış ve bununla çeşitli sanayi kurumları; Arazi Vergisi, Müsakkafat Vergisi, Kazanç Vergisi ile bu vergilerin özel idare ve belediyelere ait eklerinden, ruhsat ve damga vergisinden bağışık tutulmuşlardır. Bu kanun, 1942’de yürürlükten kaldırılmıştır (Palamut ve Giray 2001: 22).

1926 yılında Temettü Vergisi kaldırılarak yerine 1950 yılına kadar yürürlükte kalan, Temettü Vergisi’ne göre eksiklikleri daha az ve daha verimli bir vergi olan Kazanç Vergisi yürürlüğe girmiştir. Keza bu dönemde (1925) kabul edilip, 542 sayılı Yol Mükellefiyeti Kanunu ile uygulamaya konan, ödeme gücü esasına dayanmaksızın, 25.02.1952 tarihine dek adaletsizce yürürlükte kalan ve ülkede yaşayan “bilumum erkek nüfusu 18 yaşından 60 yaşına kadar mükellefiyete tabi” kılan ve bedeni güçle çalışarak ödenen bir diğer vergi de, mali yazında "baş vergisi" olarak adlandırılan Yol Vergisi’dir. Yılda “6 günden az ve 12 günden çok olmamak üzere, vasati kuvveti haiz bir işçinin görebileceği işten ibaret” olan bu vergi, çok geçmeden toplumun tepkisine neden olmuştur. Her ne kadar malul olan fakirlerle bilumum talebe ve silah altında bulunan ordu mensubu ve hayatta 6 çocuğu olanlar bu vergiden istisna edilmişlerse de, cumhuriyet tarihinin adaletsiz, mükelleflerce benimsenmeyen ve insan şahsiyetiyle bağdaşmayan bir mali müessesesi olarak, çeyrek asırdan fazla yürürlükte kalmıştır (Palamut ve Giray 2001: 22).

Aşar Vergisinin kaldırılmasıyla meydana gelen gelir kaybını telafi etmek amacıyla, 1926’da iki harcama vergisi yürürlüğe konmuştur: Umumi İstihlak, Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi. Ancak, Umumi İstihlak Vergisi, toplu muamele vergilerine göre uygulanması güç bir vergi olup, iyi bir muhasebe, kayıt sistemi ve etkin bir vergi idaresini gerektirmektedir (Türk 1982: 2). Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik durum bu verginin başarılı şekilde uygulanmasına elverişli olmadığından, kısa bir süre sonra yürürlükten (1927) kaldırılmıştır. Yine vergi gelirlerini arttırmak

üzere, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 1926'da kabul edilip uygulamaya sokulmuştur (Palamut ve Giray 2001: 20).

Belirtmek gerekir ki, Cumhuriyet döneminde mali tekellerin de önemi oldukça büyüktür. Örneğin, 1929 yılı bütçesinde toplam kamu gelirleri 220 milyon lira iken, bunun 61 milyon lirasını mali tekeller oluşturmuştur. Aynı yıl, muamele ve tüketim vergilerinin payı ise sadece 38 milyon liradır (Türk 1982: 2). Mali tekellerin, yaygınlığı, burada izlenen liberal politikalarla çelişkili gibi görülebilir. Ancak devlet tekellerinin birçoğu, özel girişimciliği teşvik bağlamında, imtiyazlı yerli ve yabancı şirketlere devredilmiştir (Palamut ve Giray 2001: 22).

Cumhuriyetin ilk yıllarında mali tekeller, istihlak vergilerine tercih edilmiştir. Bunun, kuşkusuz bazı nedenleri vardır. Bunlar (Bulutoğlu 1970: 372):

- i) Maliye politikası uygulayıcıları, mali tekel sistemini kurmak istemişlerdir;
- ii) Tekel kapsamında yer alan ürünlerin çoğunlukla ithal nitelikte olmalarından dolayı, tekel sistemini uygulamanın kolaylığı;
- iii) Bazı yabancı şirketlerin millileştirilmesi;
- iv) Umumi İstihlâk Vergisi uygulamasının sonuçları, tekele alınmış alanları daraltıp bu faaliyetler üzerine tüketim vergisi konmasını teşvik edecek nitelikte değildir;
- v) Devletin, kaçakçılığı önleme ve denetleme külfetlerinden kurtulmak için, üretim, ithalat ve satışları bizzat üstlenmek istemesi;
- vi) Lozan Antlaşması'nın gümrük resmi ve vergilerle ilgili kısıtlayıcı hükümlerinden kurtulmada tekellerin kullanılması. Çünkü Lozan Antlaşması, ithal ve yerli mallara farklı oranlarda tüketim ve satış vergileri öngörmekteydi. Tek istisnayı, devletin tekelindeki mallarda kamu gelirlerini arttırmak üzere, yüksek fiyat uygulamasının mümkünlüğü oluşturmaktaydı.

Belirtmek gerekir ki, İkinci Dünya Savaşı sonrasında bazı malların devletçe üretimi, ithali ve ihracı kısıtlanmış; bu bağlamda mali tekellerin kapsamı da

daraltılmıştır. Özellikle Demokrat Parti'nin iktidara geldiği 1950'den itibaren mali tekeller, sözde, azalmıştır (Tekin: 1974).

1923-1929 döneminde kamu harcamalarının finansmanında borçlanmadan yararlanılmamıştır. Bunun nedeni ise, Osmanlı'da yaşanan olumsuz deneyimdir. Bu dönemde kamu harcamalarında önemli artış olmamıştır. Her ne kadar, kamusal harcamaların GSMH içindeki payı 1927'de kısmî bir yükselme göstermişse de, sonraki yıllarda bu düşmüştür. Bu dönemde, harcamaların kullanım alanları içinde, borç ödemeleri (Osmanlı borçları) ve millileştirme giderleri önemli bir yer tutmuş; genellikle denk bütçe politikasından ödün verilmemiştir. İzlenen liberal maliye politikası gereği alınan teşvik önlemlerine rağmen, beklenen kalkınmayı sağlayacak girişimci sınıf maalesef oluşturulamamıştır. Bunda, şu önemli etkenlerin rol oynadığı yadsımasızdır (Palamut ve Giray 2001: 23).

- i) Osmanlı borçlarının ilk taksit ödemesinin 1929'da başlaması. 1929 yılı borç taksidi, ödemeler dengesi üzerine yaklaşık 15 milyon TL yük getirmiştir. Bu rakam, söz konusu yılın ihracat gelirlerinin yaklaşık % 10'na tekabül eder.
- ii) 1929 Dünya Ekonomik Bunalımı'nın teşvik önlemlerini etkisiz hale getirmesi;
- iii) Endüstriyel hizmetleri gerçekleştirecek yeni altyapı yatırımlarının yapılmaması.

Çünkü Türkiye Cumhuriyeti'nin, Osmanlı'dan devraldığı altyapı yatırımlarının miktarı azdır ve bunlar ülkenin ancak belirli bölgelerinde yoğunlaşmışlardır (Görgün 1972: 170).

### **3.2. 1930–1939 Dönemi**

1923-1929 döneminde izlenen liberal politikaların beklentileri karşılayamaması, kuşkusuz cumhuriyet yönetimini birtakım yeni arayışlara yöneltmiştir. 1930'dan itibaren, Türkiye biraz da içerisinde bulunduğu koşulların zorlamasıyla, politik çizgisini değiştirmiş ve yalnız kendine özgü olan devletçiliğe

yönelmiştir. Ancak bu devletçilik, merkeziyetçi bir planlamayı gerektiren sosyalizm olmayıp, sadece pratik ve pragmatik bir nitelik taşımakla, sanayileşmesini sağlayamayan ülkenin hızlı kalkınması için gerekli görülen koşul ve öncelikleri planlamaktaydı (Öner 1981:104). Nitekim Atatürk, 1936 yılında yaptığı bir konuşmasında bu yaklaşımı; “Bizim takip ettiğimiz devletçilik, ferdi mesai ve faaliyeti esas tutmakla beraber, mümkün olduğu kadar az zaman içinde milli refaha, memleketi mamurluğa erdirmek için, milletin umumi ve yüksek menfaatlerinin icap ettirdiği işlerde, bilhassa iktisadi sahada, devleti fiilen alâkadar etmektedir” demiştir (İnan 1972: 43).

Devletçilik politikasının nedenleri şöyle özetlenebilir:

1) 1929 Dünya Ekonomik Bunalımı'nın ekonomide oluşturduğu olumsuz etkileri ortadan kaldırmak. Bu bunalım, 1929'lara kadar geçerliliğini sürdüren Ortodoks iktisatçıların taraftar olduğu klasik maliye anlayışını çürütülmüştür. Ülkeler, klasik görüşün tersine, devletin ekonomiye müdahalesini zorunlu gören Keynesyen görüşle ifade edilen politikalara başvurarak bunalımdan kurtulmuşlardır. Dünyadaki bu gelişimden, şüphesiz Türkiye de etkilenmiş ve politikasını değiştirmiştir (Palamut ve Giray 2001: 24).

2) Sanayileşmeyi gerçekleştirmesi beklenen özel sektörün, yeterli sermaye birikimini sağlayamamış olması. Girişimcilerin yeterli deneyim ve bilgiden yoksun olmaları; uzun dönemde kar sağlayabilecek yatırımlar yerine, çabuk kar getiren işleri tercih etme eğiliminde bulunmaları; koruyucu gümrük vergilerinin yokluğu; kuşkusuz özel sektörün sanayileşmeyi sağlamasını engellemiştir (Akbank 1979: 82).

3) Keza, 1923-1929 döneminde yabancı sermayeye karşı olan güvensizlik, müdahale nedenlerinin bir diğeri (Öner 1981: 104).

4) Lozan Antlaşması'nın gümrüklerle ilgili kısıtlamalarının 1929'da bitmesi nedeniyle devlet, ithalatı kısıtlama ve buradan sağlanan fazlaları yatırımlara yöneltme konusunda daha geniş olanaklara kavuşmuştur (Palamut ve Giray 2001:

24).

5) Ticari hayatın dışındaki devlet memurları arasında liberalizme karşı bazı tepkiler başlamış; “*Kadro*” dergisi etrafında toplanan ve Sovyet Rusya’yı gören bir avuç aydın, devletçiliğin felsefesini tartışmış ve kalkınma konularına öncelik vermiştir (Korum 1982: 105).

6) 1929 Dünya Ekonomik Bunalımı’nın ülkenin ekonomik ve sosyal sorunlarını ziyadesiyle artırması. Bu durum; izlenen politikaların tekrar gözden geçirilmesini ve yeni yaklaşımları zorunlu kılmıştır (Palamut ve Giray 2001: 24).

7) Bir başka etken de, Cumhuriyetin kurucularının asıl amaçları olan hedeflerin (halkın birincil derecedeki tüketim ihtiyaçlarının karşılanması, ağır sanayinin inşası, ülkenin yaygın yol şebekesiyle örülmesi, batı nitelikli düşünce ve felsefe akımlarının yayımı) oldukça geniş ve yüksek saptanmış olmasıdır (Palamut ve Giray 2001: 24).

Ülkede izlenen politika değişimi mali alanda da kendini göstermiş ve 1930’dan sonra yeni vergiler getirilmiştir. Getirilen vergilerin gerekçesi yine her dönemde olduğu gibi, ekonomik bunalım, ticaret ve tarım kesiminde daha fazla gelir kaybı yaratmıştır. Getirilen bu vergiler, “İktisadi Buhran Vergisi”, “Muvazene Vergisi” ve “Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi” dir. Her üç vergi de, bir yıl süreyle uygulanmak üzere getirilmiş olmalarına rağmen, 1951 yılına kadar yürürlükte kalmıştır (Palamut ve Giray 2001: 24).

1930’da TBMM’ye sunulan hükümet programında, toplumun geniş kesimleri tarafından benimsenme nedenlerini ortadan kaldırmak üzere, hükümet tarafından vergilerde hafifletme yapma vaadinde bulunulmuştur. Sözelimi; gelir getirmeyen arsalardan alınan Arazi Vergisi hafifletilecek, Muamele Vergisi’nin hem ihracat hem de iç üretimi azaltıcı özellikleri düzeltilen, belirli bir sınırın altındaki intikallerde Veraset Vergisi alınmayacak, ev eşyaları bu vergiden bağışık tutulacaktır (Varcan 1987: 46–47).

Bu dönemde, kamu gelirlerinin yapısına baktığımızda; vergi gelirlerinin toplam kamu gelirleri içindeki payının, 1933'lerden itibaren, azalma eğilimi gösterdiği; buna karşın vergi dışı gelirlerin, özellikle de hususi gelir ve fonların payının, arttığı görülür. Vergi gelirlerinin bileşimi içinde servet vergileri sürekli düşmüştür. Bunun başlıca nedeni, paranın değerindeki azalma nedeniyle servet unsurlarının değerinde oluşan artışların değerlendirilmesinin gecikmesi ve vergilerin eski değerler üzerinden alınmasıdır (Maliye Bakanlığı 1983: 3).

Hiç kuşku yok ki, vergi gelirlerindeki bu düşüşün nedeni, 1929 Dünya Ekonomik Bunalımı'nın ekonomide yarattığı olumsuz etkidir. İç kaynakların yetersizliği nedeniyle, 1933 yılında ilk kez dış borçlanmaya gidilmiş, alınan dış borçlar düzenli olarak ödenmiştir. Bu durum kamu harcamalarının bileşimini bir önceki döneme göre değiştirmiştir, 1923-1929 döneminde toplam kamu harcamaları içinde yatırım harcamaları, cari harcamalardan sonra en fazla paya sahip iken, 1930-1939 döneminde, cari harcamalar transfer harcamalarından sonra gelecek şekilde değişmiştir. Daha sonraki yıllardan günümüze kadar kamu harcamalarının ağırlığı, bu sıralama ile devam etmiştir (Palamut ve Giray 2001: 25).

Bu dönemin en önemli niteliği, beş yıllık sanayi planlarının yürürlüğe konmuş olmasıdır. Bunun sonucu, şüphesiz kamu harcamaları artmıştır. Demiryolu gibi yatırım faaliyetleri ve yabancı sermayenin elinde bulunan birtakım kuruluşların devletçe satın alınması, kamu harcamalarında önemli artışa neden olmuştur. Millileştirmeyi öngören yasa 1924'de çıkarılmasına karşın, geniş çaplı millileştirmeler, ancak 1930'lardan sonra yapılabilmektedir. Bunda, izlenen devletçilik politikasının önemli rolü olduğu kuşkusuzdur (Görgün 1972: 15). Millileştirmenin yanı sıra, 1930-1939 sürecinde, denk bütçe politikasından asla ödün verilmeksizin, bazı kamusal ekonomik kurum ve kuruluşlar da meydana getirilmiştir (Palamut ve Giray 2001: 25).

### **3.3. 1940–1950 Dönemi**



Bu dönemin hem siyasi ve hem de iktisadi bakımdan önemli karakteristiği, 1946'nın ilk çeyreğinde Demokrat Parti'nin kuruluşu ve ülkenin tek partili rejimden çok partili rejime tekrar geçmesidir (Tuncay 1992: 273-282).

Her ne kadar Türkiye, İkinci Dünya Harbi'ne katılmamış olsa da, savaşa hazır olma beklentileri, ülkenin kuzey ve batısındaki ateş çemberleri, izlenen mali politikaları derinden etkilemiştir. Kamu harcamaları içinde cari harcamaların payı artar iken, yatırım harcamalarının ki düşmüştür. Cari harcamaların artması, savunma harcamalarının yükselmesinden ve artan enflasyon nedeniyle personel harcamalarına yapılan zamlardan kaynaklanmıştır (Akbank 1979: 579).

Her zaman olduğu gibi, artan kamu harcamalarını karşılamak üzere mevcut vergi kanunlarında değişiklikler yapılmış ve ülke ekonomisinde enflasyon kendini bizzat hissettirmeye başlamıştır. Mevcut vergiler gelir esnekliğinden yoksun oldukları için, konjonktürel dalgalanmalara paralel bir gelir artışı sağlayamamışlar; bu yüzden hem finansman gereksinimini karşılamak hem de enflasyondan kaynaklanan aşırı kazanmak için, şu yeni vergiler konmuştur: Varlık Vergisi, Toprak Mahsulleri Vergisi ve Ayni Muamele Vergisi (Korkmaz 1982: 117-130).

Varlık Vergisi, servet vergilerinde 1942 yılında önemli bir yükselme sağlamışsa da, bu vergideki bazı belirsizlikler ve uygulamaya dönük karşılaşılan keyfilikler, sosyal ve hukuksal açıdan bu verginin eleştirilmesini sürekli gündeme taşımıştır (Palamut ve Giray 2001: 26).

Toprak Mahsulleri Vergisi, aşar vergisinin kaldırılmasından sonra tarım kesimini vergilendirmeye yönelik ilk geniş kapsamlı dolaysız vergi niteliğindedir (Boratav 1995: 280 ). Bu dönemin sonlarına doğru gelindiğinde, Türk Vergi Sistemi oldukça karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Nitekim bu yüzden, sistemde radikal değişiklikler yapma gereği kendini hissettirmiş ve bu gereksinim, gerek toplum ve gerekse hükümet çevrelerince geniş destek görmüştür (Palamut ve Giray 2001: 26).

Türkiye, 1947'de Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu'na (IMF'ye)

üye olmuş, yine bu dönemde, dış borçların payı da giderek artan bir seyir göstermiş ve 1948’de yapılan devalüasyonla, 1,67 Lira olan 1 USD=2,8 TL’ye eşitlenmiştir (Palamut ve Giray 2001: 26).

### **3.4. 1950–1960 Dönemi**

14 Mayıs 1950 tarihinde yapılan serbest seçim sonucu Demokrat Partinin çoğunlukla iktidara gelmiş olması, şüphesiz ekonomik ve mali alanlarda birtakım değişimlere neden olmuştur. Ekonomik bakımdan 26 yıldır izlenen kapalı, korumacı ve kendi kendine yeten (autarcique) politikalarından uzaklaşmış, ithalat serbestleştirilmiştir. Dış yardım, kredi ve yabancı sermaye yatırımlarında da artış başlamıştır (Burçak: 1994).

Vergi sistemini düzenleme bağlamında, bir önceki dönemin son yılında kabul edilen Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergisi kanunları Kazanç Vergisi’nin yerini almak üzere 1950’de yürürlüğe konmuş; bu suretle, daha gelişmiş olan ve çağdaş nitelik sergileyen gelir üzerinden alınan vergiler tatbik olanağı bulmuştur. Ancak buradaki temel eksiklik, tarım kesiminin vergi dışı tutulmuş olmasıdır (Palamut ve Giray 2001: 26).

Tarım kesiminin vergi dışı bırakılmasında, kuşkusuz birtakım teknik ve siyasal nedenlerin varlığı yadsınamaz. Gerçekte, politik nedenler ağır basmıştır (Nadaroğlu 1985: 478).

Mali sistemde önemli bir yere sahip olan Vergi Usul Kanunu 1950 yılında, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun (Tahsili Emval Kanunu yerine) 1954 yılında yürürlüğe konmuştur (Palamut ve Giray 2001: 26).

Bu dönemde, vergilerin toplam kamu gelirleri içindeki payı belirli bir istikrar içinde gerçekleşmiştir. 1950’den 1953’e kadar geçen dönemde, ülkede hızlı bir büyüme süreci yaşanmış ve toplumun reel gelir düzeyi oldukça yükselmiştir. Bununla beraber, ithalatın serbestleştirilmesi, otarsi politikasından vazgeçme ve

gelir düzeyindeki nispi spektaküler artış, beraberinde enflasyonu getirmiş; bu da ücret erbabının vergi yükünü ağırlaştırmıştır. Kuşkusuz, vergi yükü dağılımındaki adaletsizliğin de bir sonucu olarak, milli gelirin bölgeler ve hatta ekonomik kesimler arasında adil dağıtılmadığı konusu, özellikle 1954 milletvekili seçimlerinden sonra, gündeme yerleşmiştir. Diğer bir ifadeyle, milli gelirin dağılımı, vergiler dolayısıyla ücretli kesim aleyhine bir durum yaratmıştır (Palamut ve Giray 2001: 27).

Özellikle dış borçlanma, bu dönemde, kamu gelirleri içinde önemli yer tutan bir gelir kalemi olmaya devam etmiştir. Değişen sosyo-ekonomik politika sonucu, 1951-1960 döneminde dış borçlar o zamana kadar görülmemiş bir hızla artmış ve ilk defa Cumhuriyet Türkiye'si, dış borçları için 1958'de moratoryum ilan etmiştir (Yaşa 1981: 68).

Dış borçlanmayla ilgili bir başka gelişme, borç yapısının değişmesidir. Özel sektör kendi yaptığı anlaşmalarla dış ülkelerden borç almaya başlamış ve kamu kesimince alınan borçların büyük bir kısmı özel sektör tarafından kullanılmıştır. Böylece borçlar, çeşitlilik niteliği taşımaya başlamıştır (Görgün 1973: 348).

Bu dönemde, altyapı yatırımlarında önemli artışlar olmuştur. Yatırımlardaki en büyük payı, yol, köprü, baraj, sulama, enerji, taşkınların kontrolü vb. tarım sektörüne yönelik projeler almıştır. Ancak bu artışın özel sektör yatırımlarını yeterince arttırdığını ve tarımda verimliliği gerekli nicelikte sağladığını söylemek pek mümkün değildir (Görgün 1973: 173). 1952 yılında NATO ortak savunma sistemine girilmiş olmasının etkisiyle savunma giderlerinin payı düşmüş, kuşkusuz bu, kamu giderlerinin GSMH içindeki payını da azaltmıştır (Palamut ve Giray 2001: 27).

1950–1960 döneminde izlenen maliye politikası hem gelirler hem de giderler açısından, tarım kesimi lehine olmuş; bununla beraber, destek sağlanan tarım kesiminden sanayi kesimine yeterli düzeyde kaynak aktarımı yeterince gerçekleştirilememiştir. Çünkü tutarsız bazı vergi ve fiyat politikalarının yanı sıra, kaynakların pek üretken olmayan bazı spekülative sektörlerle kaydırıldığı ve özellikle 1957 seçimleriyle birlikte birtakım popülist politikalara öncelik verildiği

görülmektedir (Kongar 1993: 154).

Çok geçmeden, kaçınılmaz sonuç kendini göstermiş ve Ağustos 1958 devalüasyonu ile  $2.811 = 1$  USD olan parite birden 9.1 liraya yükselmiştir (Palamut ve Giray 2001: 27).

### **3.5. 1960–1970 Dönemi**

27 Mayıs 1960 askeri müdahalesinin olduğu bu dönemde, ekonominin plana bağlanması düşüncesi ileri sürülmüş ve bu görüş, özellikle askeri kesim ve sanayicilerce desteklenmiştir. Hazırlanan 1961 Anayasası'nın 41. maddesi hükmüne göre, devlete kalkınma planları hazırlama görevi verilmiş; 1963'den başlamak üzere, 5'er yıllık kalkınma planları hazırlanmaya başlanmıştır. Bu planlar, özel sektör için yol gösterici, kamu kesimi bakımından da zorunlu bir yaklaşımı ifade etmektedir (Palamut ve Giray 2001: 27).

Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın (1963-1967) kamu maliyesine ilişkin hedeflerine baktığımızda, bunun 8'inci 5 Yıllık Kalkınma Planı'ndaki hedeflerle hemen hemen aynı olduğu kolaylıkla görülmektedir. Bu hedefler; kamu harcamalarını genel bütçe gelirleriyle karşılama, vergi yükünün bireyler arasında adil dağılımını gerçekleştirme, vergi sistemini kalkınmanın sürdürülebilmesi için gerekli vergi artışını sağlayacak esnekliğe kavuşturma, biçiminde sıralanabilir. Söz konusu hedeflerin tüm kalkınma planlarında ve günümüzde de hala geçerli olması, kuşkusuz bunların henüz gerçekleştirilmemiş olmaları nedenine dayanmaktadır (Palamut ve Giray 2001: 28).

1961 Anayasası'nın 41. maddesi, aynı zamanda devletin ekonomiye müdahalesini öngörmektedir. Ancak bu müdahale, devletçilik ilkesine değil, sosyal devlet anlayışına dayanmaktadır (Yıldırım 1991: 21).

1924 Anayasası, kanunların anayasaya aykırılığını denetleyen bir organ ya da mekanizma öngörmemiş; dolayısıyla diğer kanunlar gibi vergi kanunları da

Anayasa'ya uygunluk açısından denetim dışı kalmışlardır. İdare, yasal bir dayanak olmadan tüzük, yönetmelik ve benzeri düzenlemelerle ilgili mali yükümlülük ihdas ettiğinde, mahkemeler, bunu uygulamayabiliyorlardı. Fakat kanunla getirilen yükümlülüklerin anayasal temeli tartışılmıyordu. Bu eksiklik, 1961 ve 1982 Anayasalarıyla giderilmiş ve oluşturulan Anayasa Mahkemesi, yasaların anayasaya uygunluk denetimini (iptal davası ikamesi ve def'i yollarıyla) yapmakla görevlendirilmiştir (Uluatam 1990: 43–44).

Yine 1963'den günümüze kadar geçen dönem zarfında, kamu harcamaları özellikle de vergilerle ilgili yıllık programlarda belirlenen hedeflerle gerçekleşenler arasında büyük farklar olmuştur. Kamu gelirlerinin planlanan düzeyde arttırılamamasının temel nedeni, planlarda derpiş olunan vergilemeyle ilgili yasal düzenlemelerin zamanında gerçekleştirilememesidir (Kepenek 1983: 192).

1960 yılında Gelir Vergisi ve Vergi Usul kanunları tamamen yeniden düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda en önemli değişiklik, tarım kesiminin vergi kapsamına alınmasıdır. Keza mali sistem açısından önemli bir vergi güvenlik önlemi olan servet beyanı da bu dönemde getirilmiştir (Palamut ve Giray 2001: 28).

Bununla beraber, vergisel kanunlara en büyük tepkiler de bu dönemde olmuştur. Bu tepkiler, hem vergilerin ağırlığından hem de toplumun değişik kesimlerince bunların yeterince tartışılmadan yürürlüğe sokulmuş olmasından ileri gelmiştir. Tabii bunda, birtakım teknik aksaklıkların da rolü yok değildir (Palamut ve Giray 2001: 28).

Mükellef ve meslek kuruluşlarınca gündeme taşınan eleştiriler, bir bakıma yararlıda olmuş ve yöneticiler, getirilen vergilerde bazı değişiklikler yapma gereğini duymuşlar ve mali sistemle ilgili reform çalışmalarını başlatmışlardır. Bu bağlamda birçok yabancı uzman ve bilim adamı ülkemize davet edilip, onlara raporlar hazırlatılmıştır. Bunların en önemlisi de, Macar asıllı İngiliz iktisatçı Prof. Nicolas Kaldor'un başkanlığında hazırlanan ve kendi adıyla anılan rapordur. Bu rapor, "potansiyel basıla vergisi" uygulamasını içermekte olup, böylelikle bir taşla iki kuş

birden vurulacak, hem dolaylı şekilde toprak reformu gerçekleştirilmiş olacak ve hem de Hazine'ye kaynak sağlanacaktır. Vergisel reform çalışmaları, 1961'de oluşturulan iki kurum tarafından yürütülmüştür: Maliye Bakanlığı nezdinde oluşturulan Vergi Reform Komisyonu ve DPT'de çalışmalarını yürüten komisyon. Bu iki komisyon arasında, götürü vergileme ile tarımın vergilendirilmesi konularında görüş ayrılıkları çıkmışsa da (Nadaroğlu 1985: 478), dönemin koalisyon hükümeti, Maliye Bakanlığındaki komisyonun görüşlerini benimseyerek onun önerileri doğrultusunda vergisel düzenlemelerde bulunmuştur.

Öte yandan, 1925'den itibaren devam eden vergi gelirlerinin bileşimi değişmiştir. Şöyle ki; gelir üzerinden alınan vergilerin payı yükselirken, harcamalar üzerinden alınan vergilerin payı düşmüştür. Kuşkusuz bunda, tarım kesiminin gelir vergisi kapsamına alınmasının kısmi payı yok değildir (Palamut ve Giray 2001: 28).

1960'lar boyunca dış ve iç borçlanma devam etmiş; kamu harcamaları da bu dönem, geçmiş dönemlere oranla, daha hızlı bir şekilde artmıştır. Örneğin; 1960 yılında toplam kamu harcamalarının GSMH içindeki payı % 15,6 iken, bu oran 1969'da % 20,5'e ulaşmıştır (Maliye ve Gümrük Bakanlığı 1991: 56). Planlı dönemle birlikte kaynakların daha etkin bir şekilde kullanımı ve dağılımı hedeflenmişse de, ortalama yıllık % 7'lik kalkınmaya karşın, beklentilerin yeterince karşılanmadığı söylenebilir. Kamu gelirleri için geçerli olan plan ve gerçekleştirme rakamları arasındaki fark, kamu harcamaları için de söz konusu olmuştur. Özellikle yatırım harcamalarının kalkınma planlarında belirtilen miktarlarıyla gerçekleştirme rakamları arasındaki fark, zaman zaman kalkınma oranlarının yüzde yüz olasılıkla gerçekleştirilmesine mani olmuştur. Salt transfer harcamaları bu dönemde, plan hedeflerinin bir hayli ötesine geçmiştir ki bu da, giderek artan borçlanmaların getirdiği külfetlerden kaynaklanmıştır (Palamut ve Giray 2001: 29).

### **3.6. 1970–1980 Dönemi**

1970 yılında TL devalüe edilmiş ve halen yürürlükte olan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu çıkarılmıştır. Yine 1970'de getirilen Finansman Kanunu ile yeni

vergiler uygulamaya konmuştur ki bununla, toplumun artan potansiyel talebi kısılmak istenmiştir. 1971-1979 döneminde izlenen vergi politikasının en önemli özelliği, geçmiş dönemlere oranla, vergilerin ekonomiyi yönlendirici bir araç olarak kullanılmasıdır (Akbank 1979: 623).

1973 yılında program bütçe uygulamasına geçilmiş; 1974 Kıbrıs Barış Harekâtı, bir kısım Batılı müttefiklerimizin tepkisini çekmiş ve Türkiye, ambargo kısılcasına alınmış; KİT'lerin sürekli büyüyen açıkları, bir yandan kamu harcamalarını umulmadık ölçüde arttırmış, diğer taraftan da ülkedeki yüksek enflasyonu tetiklemiş; tüm bunların sonucunda, hem kamu harcamaları büyümüş ve hem de vergilerde önemli aşınmalar gözlenmiştir. Vergisel gelir yetersizliği ve rasyonel kullanılmayan kamu harcamaları, şüphesiz gittikçe büyüyen bütçe açıklarına sebebiyet vermiş ve çeşitli kesimler arasındaki vergi yükü dağılımındaki adaletsizliği daha da artmıştır. Nitekim istatistiklere bakıldığında, 1970'li yıllarda vergi gelirlerinin yaklaşık % 60'lık kısmının gelir üzerinden alınan vergilerden karşılandığı ve Gelir Vergisi'nin de yaklaşık % 70'lik oranının ücretlilerce ödendiği kolaylıkla görülmektedir. Çünkü ülkedeki istikrarsız siyasi ortam ve bıçak sırtındaki çoğunluğa dayalı koalisyon hükümetleri, mali sistemde yapılması zorunlu değişiklikleri, politik ve sendikal baskılar nedeniyle, zamanında yapmaya muktedir olamamışlardır (Palamut ve Giray 2001: 29).

### **3.7. 1980–1990 Dönemi**

Ülkede yaşanan ekonomik ve sosyal sorunlar, 12 Eylül 1980 askeri hareketiyle sonuçlanmıştır. Ülkenin yaşadığı ekonomik ve mali sorunları çözmek için “24 Ocak Kararları (1980)” adlı bir istikrar programı hazırlanmıştır. Bu dönemin başlıca ekonomik sorunları; döviz darboğazı, yatırımlardaki azalma, yüksek enflasyon ve reel sektörün beklenen düzeyde üretimi gerçekleştirememesi şeklinde özetlenebilir (Palamut ve Giray 2001: 30).

Bu programda yer alan kararların uygulanabilirliği bazı vergi kanunlarının çıkarılmasına bağlıdır. Buna karşılık ülkedeki mevcut siyasi konjonktür, bu

kanunların çıkarılmasına engel bir durum arz etmektedir. Boykot ve grevlerle sanayinin durduğu bir evrede, 12 Eylül sonrası kurulan Milli Güvenlik Konseyi, 24 Ocak Kararlarını tamamen desteklenmiş ve programın uygulanması için gerekli yasal düzenlemeler, bu sayede, kolaylıkla çıkarılabilmıştır (Palamut ve Giray 2001: 30).

24 Ocak Kararlarıyla, dışa açık liberal ekonomi-maliye politikası benimsenmiş; ülkemiz tarihinde en geniş liberalizasyon, 24 Ocak 1980 istikrar önlemleriyle uygulamaya konmuştur. Bu suretle, 1923'den beri uygulana gelen "ithal ikameci" politika yerine, "ihracatı teşvik" politikası yeğlenmiştir. Bu bağlamda vergi kanunlarında yapılan değişiklikler, tamamen tasarrufların artırılmasına, ülkedeki mevcut döviz darboğazının aşılmasına ve ihracatın teşvikine yönelik vergisel önlemlerden ibarettir (Palamut ve Giray 2001: 30).

İhracatın teşviki kapsamında; ihracatta vergi iadesi, vergi oranlarında indirim, Gelir ve özellikle Kurumlar vergilerine getirilen istisna ve muafiyetlerin genişletilmesi, yatırım indirimine getirilen kolaylıklar, vb. mali önlemlere başvurulmuş ve bu müesseseler, kendilerinden beklenen işlevi, çok geçmeden, gerçekleştirmişlerdir (Palamut ve Giray 2001: 30).

Bu dönemde en önemli değişim, oldukça karmaşık ve verimsiz bir yapı sergileyen gider vergilerinde olmuştur. 1985 yılında çeşitli gider vergileri (İşletme, Spor-Toto, Şeker İstihlak Vergisi) kaldırılarak yerine Katma Değer Vergisi konmuştur. Katma Değer Vergisi'ne geçişle harcamalar üzerinden alınan vergilerde önemli oranda bir artış sağlanmış; vergi sistemimiz dolaysız vergilerden dolaylılara doğru ağırlıklı bir trend sergilemiştir ki, gelir dağılımını asıl bozan ve dar gelirlileri tamamen yoksullaştıran da, vergi sistemimizde oluşan bu yapısal değişimdir (Palamut ve Giray 2001: 30).

Bu dönemde, yerel yönetimlere (Belediyelere) bazı vergileri (Emlak Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi vb.) toplama yetkisi de verilmiştir (Palamut ve Giray 2001: 30).



24 Ocak 1980 Kararları çerçevesinde, mali sisteme bütçe dışı fonlar sokulmuş ve ilk uygulama, 1984'de Toplu Konut Fonu ile başlatılmıştır. Bu fonların sayısı müteakip yıllarda, gerek nicel ve nitelik olarak gerekse kontrol ettikleri kaynaklar bakımından oldukça artış göstermiştir. 1981'de fonların GSMH içindeki payı % 1,3 iken, 1985'de % 5,8, 1989'da % 9,8 ve 1991'de % 11,3'e çıkmıştır. Ancak bu gelişim, maliye politikasının etkinliğini azaltmış; bütçe ilkelerinin ve özellikle birlik ilkesinin bozulmasına neden olmuştur. Bu sonuç, fonların bütçe içerisine alınması gereğini doğurmuştur. 1992 Mali Yılı Bütçe Kanunu'nda, bütün fon gelirleri Merkez Bankası nezdindeki "Müşterek Fon Hesabı"na aktarılmış; 1993'de 63 adet fon birleştirilerek, toplam fon gelirlerinin % 80'i, kaynakları ile birlikte, konsolide bütçe içine alınmıştır (Çelen 1998: 121-123).

1980'li yıllarda izlenen liberal politikaların kaçınılmaz sonucu olarak, tacir ve serbest meslek erbabına yönelik olarak getirilen Hayat Standardı Esası ile KDV ve ek vergiler dışında; yeni vergilerin getirilmesi, mevcut vergilerin kapsamının genişletilmesi ve oranlarının yükseltilmesinden kaçınılmıştır. Özellikle Gelir ve Kurumlar vergilerindeki istisna ve muafiyetlerin yarattığı vergi kaybı, önemli boyutlara ulaşmıştır. Örneğin, 1990 yılında beyan edilen toplam Gelir ve Kurumlar vergilerinin % 30'u, istisna ve muafiyet dolayısıyla vergi dışıdır. Aynı yıl, tüm vergi türleri için istisna ve muafiyet toplamı 9 trilyon olarak gerçekleşmişken, tahsil edilen vergi toplamı ise, yalnızca 25,5 trilyon liradır (TOBB 1994: 24).

Vergi istisna, muafiyet ve iadesi gibi nedenlerle kaybedilen vergisel gelirlerin, ya enflasyonist etki yaratmayan kamu gelirleriyle finansmanı ya da -şayet bu yapılamıyorsa- en azından bunun kamu harcamalarının kısılması suretiyle karşılanması, maliye politikasının temel gereğidir. Ancak, kamu harcamalarının artış trendi devam etmiştir. Sonuçta, hazırlanan tüm bütçeler, mali sistemin devamlı bir özelliği haline gelen açık veren bütçeler biçimine dönüşmüşlerdir ki, Prof. Buchanan bu durumu, "vergilemeden harcamak" söylemiyle ifadelendirmektedir. Bütçe açığı, ekonomik konjonktüre göre, belirli amaçları gerçekleştirmek ve içerisinde yaşanan sosyo-ekonomik durumların gerektirdiği önlemleri almak üzere, maliye politikasının etkin ve müdahaleci bir aracı olarak kullanılabilir. Oysa

ülkemizde, bütçe açıkları, sadece bu dönem değil, takip eden dönemlerde de (sözgelimi 2000 ve 2001 yıllarında), süreklilik kazanmış ve onun bu özelliği siyasilerin konuya sırf popülist bakmalarının ve sağlıklı öngöründen uzak politikasızlıklarının bir sonucudur (Savaş 1997: 5).

Hiç şüphesiz, kamu açıklarının kapatılmasıyla ilgili en önemli konu, politik ya da anayasal sınırlamalardır. Politik sınırlamaların başında seçmenlerin aynı zamanda vergi yükümlüsü olması, oy kaygısı nedeniyle, asıl mükellefleri vergilendirmemeyi ve/veya harcamaları kısmağa yanaşmamayı gerektirebilmektedir. Belirtelim ki, bu kesimlerin vergi ödememesi, sonuçta onların enflasyon vergisine maruz kalmaları ve kalitesiz kamu hizmetinden yararlanmaları gibi bedelleri gene topluma ödetmek zorunluluğunu doğurmaktadır (Önder 1996: 57).

### **3.8. 1990–2001 Dönemi**

1990'dan günümüze kadar olan süreçte, kamu maliyesi sorunları ağırlaşarak devam etmiştir. Bu dönemde kamu maliyesinde yapılan değişiklikler, şöyle özetlenebilir (Palamut ve Giray 2001: 32):

— “5 Nisan Kararları (1994)” şeklinde adlandırılan Ekonomik Önlemler Uygulama Planı Başbakan Tansu Çiller tarafından gündeme sokulmuş olup, buna göre: Türk Lirası önemli oranda devalüe edilmiş; halkın tüketim gamında birincil derecede öncelikli mal ve hizmetler korkunç biçimde zamlanmış; süreklilik kazanan bütçe açıklarını azaltmak için, vergi tabanının yaygınlaştırılması yerine, bir defalık alınan “Ek Vergiler” ile yetinilmiş; hızla artan kamusal harcamaları karşılamak üzere, kısa vadeli ve yüksek faizli (% 400-800'lere varan oranlarda) borçlanmalara gidilmiştir.

— 06.07.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunla bazı yurttaşlara “Tek Vergi Numarası” taşıma mükellefiyeti getirilmiş ve bu uygulamanın kapsamı bilahare ki yıllarda genişletilmiş, hatta 30.09.2001 tarihinden itibaren birtakım işlemler için zorunlu hale gelmiştir.

— 28 Şubat Kararları sonrasında oluşturulan ANA-SOL-D iktidarıyla ülkede, fiyatlar tekrar tırmanışa geçmiş; üretim düşmüş; özelleştirmeye ilgili skandallar bir bir sükün etmeye başlamış; vergilerin bütçe harcamalarını karşılama oranı hepten azalmıştır.

— Böyle bir açmazda, vergiyle ilgili 18 yasada değişiklik yapan 22.7.1998 gün ve 4369 sayılı Kanun kabul edilerek yürürlüğe konmuştur ki, bu çerçevede: Gelirin tanımı genişletilmiş; aile reisi beyanı kaldırılarak, eşlerin kocalarından ayrı beyanname verme yükümlülüğü getirilmiş; yatırım indirimi müessesesi yeniden düzenlenerek, indirilmeyen tutara endeksleme uygulanmış; stok ve demirbaş affı yapılmış; sakatlık indiriminin kapsamı biraz genişletilmiş; gelir vergisi dilimleri bir basamak daraltılmış ve oranlar düşürülmüş; salt gayrimenkul iradı elde edenlerin beyanname verme ve ödemede bulunma süreleri kısaltılmış; Kurumlar Vergisi'nden istisna edilen kazançlara tevkifat getirilmiş; vergi alacağı oranı küçültülüp kapsamı genişletilmiş; vergi kaçakçılığına teşebbüs suçu mülga kılınmış; Asgari Kurumlar Vergisi uygulamasına son verilmiş; Finansman Fonu uygulaması kaldırılmış; Geçici Vergi yeni esaslara bağlanmış; Turizm Hasılatı İstisnası'ndan vazgeçilmiş; 1982'den beri başarıyla uygulanan Hayat Standardı Esası kaldırılmış; Emlak Vergisi oranları düşürülmüş; servet tabanının saptanması bağlamında, 30.09.1998 tarihli Mali Milat ilan edilmiştir.

Bir önceki döneme göre, vergi gelirleri düşmüş; bu dönemde, öncekinden farklı olarak, toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin nispi payı (% 63) artmıştır. Buna karşın, toplam kamu gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı, gittikçe düşmüştür (Palamut ve Giray 2001: 32).

Vergi yükünün yükümlü grupları itibarıyla dağılımında, ücretliler aleyhine oluşan trendin günümüze kadar devam ettiği görülmektedir. Ücretlilerin ödediği Gelir Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1976'da % 23,6, 1987'de GSMH'nin % 11,7'si iken, 1990'da % 20,3'e yükselmiştir. Ücretlilerin ödediği Gelir Vergisi'nin toplam gelir üzerinden alınan vergiler içindeki payı, 1987 de % 24,1

iken bu oran 1990'da % 43,2 ve 1992'de % 47,4'e ulaşmıştır. Bu, ücretli kesimin milli gelirden aldığı payla karşılaştırıldığında, vergi yükünün ücretlilerde oldukça yüksek olduğu rahatlıkla söylenebilir. Nitekim 1992'de ücretlilerin ödediği Gelir Vergisi'nin toplam Gelir Vergisi içindeki payı % 56 iken, milli gelirden aldığı pay sadece % 34'tür (Maliye ve Gümrük Bakanlığı 1992: 66). Bu olumsuz gelişme, ileriki ve özellikle içerisinde bulunduğumuz yıllarda daha da çarpıklaşacaktır.

Bu dönemde kamu harcamaları baş döndürücü bir hızla artmış, nominal ve reel anlamda artan harcamalar daha ziyade yüksek faizli borçlanmalarla finanse edilmiştir. Hatta faiz ödemeleri o denli artmıştır ki, yıllık devlet bütçeleri borç servislerine göre ayarlanır hale gelmiştir. Sözgelimi, 1992 yılında faiz ödemeleri toplam kamusal harcamalarının % 17,9'unu oluştururken, bu oran 2000'de % 72,7'ye yükselmiştir. Hiç şüphe yok ki, devlet bütçesinin, adeta borç yönetim bütçesi haline dönüşmesinde, bir yandan kamu kesimi borçlanma gereğinin yeterince denetlenememesinin, diğer taraftan da, ağır faiz yükü nedeniyle, kamusal yatırımların görece biçimde küçülmesinin rolü oldukça büyüktür (Önder 1998: 52).

Diğer yandan, 2000 yılına kadar çıpaya bağlanmış olan kur, ekonomik gelişmelere hem zaman olarak ayak uyduramamış; özellikle 1999 ve 2000 yıllarında dayanıklı tüketim kredilerine tanınan kolaylıklar, tüketim ve lüks bazlı ithalatı arttırmış ve ihracatın ithalatı karşılama oranı giderek küçülmüştür. Özelleştirmelerle ilgili olarak, bazı bakan ve hatta başbakana atfolunan yolsuzluk söylemlerine, banka ve finans çevrelerinde yaşanan kirli para aklama ve hortumlama olguları da eklenince, 21 Kasım 2000 krizi patlak vermiştir. Kasım krizi, mevcut döviz stoklarının çabuk eritilmesi, % 278'lere varan oranlarda Hazine Bonosu ve Devlet Tahvili ihracı ve birçok bankanın Fon'a (TMSF) devredilmesiyle kısmen atlatılmıştır (Palamut ve Giray 2001: 33).

Türkiye'nin uyguladığı kısır ve palyatif politikaların, yeşil-mor sermaye söylentilerinin, Hazine'nin yatırım indirimlerini fiilen yatırım yapana değil, fakat bölge ve girişimci ismine göre tahsisinin, sanayici üzerinde Demokles'in kılıcı gibi sürekli asılı Mali Milatın, bunların da ötesinde kötü yönetimin fitillediği mali ve

ekonomik kriz, çok geçmeden gizlenemez hale gelmiş; sonuçta, 22 Şubat 2001 Kararları doğrultusunda pek çok işletme kapsına kilit vurmuş, dolar bir gecede 688 binden 1,5 milyona kadar çıkmış, ekonomik kriz baş göstermiştir (Palamut ve Giray 2001: 30).

## **4. ŞUBAT 2001 EKONOMİK KRİZİ**

Ülkemizde 2001 Şubat ayında meydana gelen ekonomik krizle yargıya intikal eden vergi davaları arasındaki olası ilişkiyi sorgulayan bu çalışmada öncelikle, Şubat 2001 ekonomik krizinin ortaya çıkışı, işletmeler üzerinde yarattığı etkiler ve ekonomik krizle vergi tahsilatı arasındaki ilişki gibi temel konular üzerinde durulmasında da yarar vardır. Bu itibarla, Şubat 2001 ekonomik krizi, çalışmanın içeriği doğrultusunda üç alt başlıkta incelenmektedir.

### **4.1. Şubat 2001 Ekonomik Krizinin Geri Planı**

Türkiye 24 Ocak 1980 Ekonomik Kararlarıyla, dışa kapalı ve ithal ikameci bir kalkınma stratejisinden piyasa ekonomisi şartlarında dışa açık ve ihracata dayalı bir kalkınma stratejine geçerek yapısal bir dönüşümün ilk adımlarını atmıştır. Günümüzde de geçerliliğini sürdüren bu yeni kalkınma stratejisiyle zaman içerisinde ülkemizde özellikle piyasaların serbestleştirilmesi yönünde olumlu adımlar atılmıştır. Bu adımlardan bazıları faiz oranları ve döviz kurlarının serbest piyasa tarafından belirlenmesi, sermaye piyasasının geliştirilmesi, yabancı sermaye hareketine yönelik engellerin kaldırılması ve ithalat-ihracat rejimlerinin serbestleştirilmesi olarak sıralanabilir. Buna karşılık, 24 Ocak 1980'den bugüne ekonominin kurumsal yapısında hedeflenen değişiklikler gerçekleştirilememiş ve ekonomik istikrarsızlığın yapısal ve kemikleşmiş sorunlarına çözüm getirilememiştir. Kamu sektörünün finansman dengesi kurulamamış; özelleştirme uygulamalarında hedeflerin çok gerisinde kalınmış; devletin ekonomideki payı küçültülememiş; kamu finansman dengesinin kurulamaması nedeniyle iç ve dış borçlanma ihtiyacı artmıştır. Artan iç ve dış borç, faiz oranlarının sürekli olarak artmasıyla, devlet bütçesinde borç, ana para ve faiz ödemelerinin büyük boyutlara ulaşmasına yol açmıştır (Şahin 2000: 203-204).

1993'de uygulanan gevşek para politikası ve artan kamu açıkları yurtiçi talebi % 12,6 dolayında arttırmıştır. Yurt içi talepteki bu ani ve şiddetli artış cari işlemler açığının daha da artmasına ve enflasyonun % 71,1'e yükselmesine neden olmuştur.

1993’de mali performans hayal kırıklığı yaratmıştır. Personel harcamaları ve faiz ödemeleri önemli ölçüde artmıştır. Hükümetin yüksek tarımsal fiyat destek politikasının yanı sıra zarar eden KİT’lere yapılan sübvansiyonlarda artışlar görülmüştür. Finansal durumları zaten zayıf olan ve iyice kötüleşen sosyal güvenlik kurumları da devlet tarafından desteklenmiştir (Demirkol 2000: 51-53). Sonuçta artan bütçe açığı finansman ihtiyacını arttırmıştır. Kamu kesimi finansman ihtiyacını normal gelirlerle karşılayamayınca Merkez Bankası kaynakları ile iç ve dış borçlanmaya başvurmak zorunda kalmıştır. Devlet borçlanabilmek için faiz oranlarını yükseltmiştir. Yurt dışı faiz oranlarına oranla yurt içi faiz oranları yüksek tutularak ülkeye kısa vadeli sermaye girişleri için uygun bir ortam oluşturulmak istenmiştir. İç borçlanma tahvil ve hisse senetlerinin getirileri yükseltilmiş, vergi ve harçlardan muaf tutulmuştur. Türkiye ekonomisi 1980 sonrasında bu olumsuzlukların faturasıyla 1994’de karşılaşmış ve 5 Nisan 1994 Ekonomik Kararlarını almak zorunda kalmıştır. 1994 krizi bir döviz krizidir. Kriz esnasında Türk Lirası % 60 dolayında değer kaybetmiş ve ekonomi % 6 dolayında küçülmüştür. Merkez Bankasının uluslararası rezervleri 3 milyar dolar azalmış ve üç küçük banka batmıştır. Tüm bu uygulamalar sonucunda kamu sektörünün borç yükünün GSMH’ya oranı artış göstermiştir. Kamu sektörü borçlanma gereğinin GSMH’ya oranı da artış göstererek 1990’da % 7,5’den 1992’de % 12,0 ve 1993’de %11,8’e ulaşmıştır (Şahin 2000: 215). Tüm bu gelişmeler hükümetin piyasa dengelerini ve istikrarını sağlamak, kamu sektöründe mali dengeyi kurmak, ödemeler bilançosu açıklarını kapatmak, ekonomide yapısal değişimleri değiştirmek için 5 Nisan 1994’de yeni bir ekonomik istikrar programını uygulamaya koymasına neden olmuştur (Demirkol 2000: 51-53). Türkiye’de 24 Ocak 1980’den sonra ikinci büyük ekonomik kriz 2000 yılı sonlarında ve 2001 yılı başlarında yaşanmıştır. 2000 yılının Kasım ayında mali piyasalar yeni bir krizle karşılaşmıştır. Türk ekonomisinde derin izler bırakan ve etkisini günümüzde de sürdüren bu kriz, tüm bankacılık sisteminde güven kaybına yol açan, birkaç bankadaki portföy kayıplarından ve likidite problemlerinden kaynaklanmıştır. Merkez Bankası mali piyasalarda yaşanan krizi hafifletmek amacıyla bankacılık sistemine büyük miktarda likidite aktarmaya karar vermiştir. Bu karar piyasalarda istikrar programının ve sabit döviz kuru uygulamasının artık uygulanamayacağı korkusu yaratmıştır ve aşırı likidite sermaye hesaplan

aracılığıyla yurtdışına akmıştır. 2000 yılının sonlarında ve 2001 yılının başlarında faiz oranları artmaya başlamıştır. Böyle bir ortamda, 19 Şubatta Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer ve Başbakan Bülent Ecevit arasında (görünüşte yolsuzlukla mücadele kampanyası üzerinde yoğunlaşan) bir tartışma derhal iktidardaki hükümetin ve programın bozulacağı düşüncesini beraberinde getirmiştir. Durulan kriz yeniden canlanmıştır. 21 Şubatta % 7500'e ulaşan gecelik faiz oranları kaydedilmiştir. Zaten birinci krizde büyük ölçüde zayıflamış olan bankacılık sistemi, bankalar arası ödemeler sisteminin durmasından dolayı bir çöküşle karşı karşıya kalmıştır. Ekonomik risklerin artması sonucunda 2001 yılı Şubat ayında uygulanmakta olan sabit döviz kuru uygulamasından vazgeçilerek dalgalı döviz kuru sistemine geçilmiştir (Bibbee 2001). Bunun sonucunda Merkez Bankası verilerine göre Türk lirası bir gecede % 39 dolayında değer kaybetmiştir. Örneğin, 21 Şubat 2001'de 1 ABD \$ = 688.696 TL'den 22 Şubat 2001'de 1 ABD \$ = 962.499 TL'ye fırlamıştır (Merkez Bankası:2001).

**Çizelge 1:** Sektörel Büyüme Hızları (%)

	Yıllık			2000				2001
	1998	1999	2000	I	II	III	IV	I
Tarım	8.4	-5.0	4.1	1.8	2.3	1.9	12.2	8.9
Sanayi	2.0	-5.0	5.6	2.8	4.0	9.8	5.5	-1.3
İmalat	1.2	-5.7	5.9	2.5	3.8	10.9	6.1	-0.9
Hizmetler	2.4	-4.5	8.7	7.4	8.3	9.7	8.9	-3.1
İnşaat	0.7	-12.5	5.8	-1.3	4.3	11.1	6.7	-7.4
Ticaret	1.4	-6.3	11.6	10.1	11.0	13.0	11.6	-3.8
Ulaştırma	2.9	-2.4	5.1	5.1	5.1	4.2	6.1	-2.7
İthalat Vergisi	-1.0	-5.7	27.3	32.9	28.3	26.4	22.5	-10.6
GSYİH	3.1	-4.7	7.2	5.6	6.4	7.8	8.3	-1.9
GSMH	3.9	-6.1	6.1	4.2	4.9	7.2	7.6	-4.2

**Kaynak:** DPT, Ekonomik Gelişmeler, Haziran 2001.



Kasım ve Şubat krizlerinin yol açtığı belirsizlik ortamı GSMH’da ve sektörel büyüme hızlarında düşüşleri beraberinde getirmiştir (Bkz. Çizelge: 1). Çizelge 1’de görüleceği gibi, bir önceki yılın aynı dönemine göre 2001 yılının ilk çeyreğinde sanayi sektörü ve hizmetler sektörü sırasıyla % 1,3 ve % 3,1 oranında gerilerken, GSYİH ve GSMH’de % 1,9 ve % 4,2’lik düşüşler kaydedilmiştir (Yüksel ve Murat 2005: 5).

DİE verilerine göre, sanayi üretim indeksi 2001 yılının ilk üç ayında bir önceki yılın aynı dönemine oranla % 09’luk bir düşüş kaydetmiştir. İmalat sanayiinde kapasite kullanım oranı 2000 yılının ilk üç aylık döneminde % 70,9’dan 5,1 puan gerileyerek % 65,8’e düşmüştür. Özel sektör imalat sanayiinde ise kapasite kullanım oranı aynı dönemler itibariyle 2,8 puanlık bir artışla % 80,3 olarak gerçekleşmiştir. Ancak, 2000 yılının son üç ayında özel sektör imalat sanayiinde kapasite kullanım oranının % 86 olduğu dikkate alınır, gerçekleşen değer aslında 5,7 puanlık bir düşüşü ifade etmektedir. Krizin başlangıcı olarak kabul edilen 2000 yılının son üç ayında üretimde çalışanlar indeksi 1999 yılının son üç ayına göre % 3,2 gerilemiştir (Devlet İstatistik Enstitüsü: 2001).

Sektörel büyümede, GSYİH ve GSMH’deki daralmaların yanı sıra yaşanan Kasım ve Şubat krizleri toplam yurtiçi talepte bir önceki döneme göre % 10,5 dolayında bir düşüşü beraberinde getirmiştir. Krizler tüketim ve yatırım kararlarının ertelenmesine yol açmış ve 2000 yılında % 6,4 oranında artan özel tüketim 2001 yılının ilk çeyreğinde % 3,4 dolayında gerilemiştir. Özel ve kamu sabit sermaye yatırımlarında da sırasıyla % 5,8 ve % 12,6’lık bir azalma gözlenmiştir (Devlet Planlama Teşkilatı: 2001). 1994’ün ilk üç ayının sonunda GSYİH, tüketim ve yatırımlardaki ani çöküşün doğrudan etkisi işsizlik oranlarında görülmüştür. Toplam işsiz sayısı 2000 yılının son üç ayında 1.366.000 iken yaklaşık 443.000 dolayında artarak 2001 yılının ilk üç aylık dönemi sonunda 1.809.000’e ulaşmıştır (Devlet Planlama Teşkilatı: 2001a).

Diğer taraftan, enflasyon oranındaki hızlı yükselmeler de Türkiye’nin ne kadar ciddi bir ekonomik kriz içerisinde bulunduğunu ortaya koymaktadır. Şubat

Krizi'nden sonra Mart ve Nisan aylarında Toptan Eşya Fiyatları Endeksi (TEFE) ve Tüketici Fiyatları Endeksi (TÜFE) aylık artış hızları yüksek değerlere ulaşmıştır. TEFE'de 2001 Mart ve Nisan aylarında % 10,1 ve % 14,4'lük bir artış kaydedilirken, aynı aylar itibariyle TÜFE'deki artış oranları % 6,1 ve % 10,3 olarak gerçekleşmiştir. TEFE ve TÜFE'de 12 aylık artış oranları ise, Haziran 2001'de sırasıyla % 61,8 ve % 56,1'dir. Bu oranlar Ağustos 2000'den sonra kaydedilen en yüksek TEFE ve TÜFE oranlarıdır (Bkz. Çizelge: 2).

**Çizelge 2:** Aylar İtibariyle TEFE ve TÜFE Endekslerinde Kaydedilen Gelişmeler:

(1994=100) (%)								
	Aylık Yüzde Değişme				12 Aylık Yüzde Değişme			
	(Bir ay öncesine göre)			Tüketici Fiyatları	TEFE			Tüketici Fiyatları
	Genel	Kamu	Özel		Genel	Kamu	Özel	
2000 Ocak	5,8	3,9	6,5	4,9	66,4	119,1	52,5	68,9
Şubat	4,1	2,7	4,6	3,7	67,5	118,7	54,1	69,7
Mart	3,1	2,8	3,2	2,9	66,1	112,8	53,6	67,9
Nisan	2,4	1,1	2,9	2,3	61,5	101,4	50,7	63,8
Mayıs	1,7	1,2	1,9	2,2	59,2	92,2	49,8	62,7
Haziran	0,3	1,9	-0,3	0,7	56,8	84,3	48,6	58,6
Temmuz	1,0	1,4	0,9	2,2	52,3	69,1	46,9	56,2
Ağustos	0,9	0,8	1,0	2,2	48,9	60,5	45,0	53,2
Eylül	2,3	1,5	2,6	3,1	43,9	51,4	41,4	49,0
Ekim	2,8	1,6	3,2	3,1	41,4	46,4	39,6	44,4
Kasım	2,4	1,9	2,6	3,7	39,1	40,3	38,7	43,8
Aralık	1,9	1,5	2,0	2,5	32,7	24,7	35,7	39,0
2001 Ocak	2,3	1,4	2,7	2,5	28,3	21,7	30,8	35,9
Şubat	2,6	1,8	2,9	1,8	26,5	20,6	28,7	33,4
Mart	10,1	12,3	9,3	6,1	35,1	31,7	36,3	37,5
Nisan	14,4	21,5	11,8	10,3	50,9	58,3	48,2	48,3
Mayıs	6,3	6,9	6,1	5,1	57,7	67,2	54,3	52,4
Haziran	2,9	5,8	1,7	3,1	61,8	73,5	57,4	56,1

**Kaynak:** Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Göstergeler (2001)

## 4.2. Şubat 2001 Ekonomik Krizin İşletmeler Üzerindeki Etkileri

Ülkemizdeki mevcut işletmelerin pek çoğu dokuma, giyim eşyası ve deri, sanayi, gıda, içki ve tütün sanayi, metal eşya sanayinde yaygın olarak faaliyet göstermektedir (Ege Eğitim ve Acar, 1995: 78). İşyeri sayısı, çalışan sayısı ve yarattığı katma değer açısından ele alındığında, ülkemizde bu işletmelerin sosyo-ekonomik açıdan önemli bir boyuta sahip olduğu görülecektir. Çizelge: 4 incelendiğinde, Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB)'in KOBİ tanımı dikkate alınır, 1997 yılı itibariyle, toplam işletmelerin % 99,32'sinin küçük ve orta ölçekli işletme olduğu gözlenmektedir. Toplam istihdam içinde bu işletmelerin payı ise % 56,29'dur. Toplam işletmeler ve toplam istihdamdaki payının aksine toplam katma değer içindeki payı % 24,32 gibi düşük bir düzeyde seyretmektedir. 1999 yılında ise söz konusu işletmelerin Türk imalat sanayiindeki işletmeler içindeki payı % 99,2 toplam istihdamdaki payı % 55,9 ve toplam katma değerdeki payı da % 24,2 olmuştur (DPT 2000: 124). Dolayısıyla bu rakamlar küçük ve orta boy işletmelerin Türkiye ekonomisi ve imalat sektörü için ne kadar hayati bir öneme sahip olduğunu gözler önüne sermektedir. Ancak, burada hemen belirtelim ki, 1-9 personel çalıştıran küçük işletmelerin toplam işletmeler içindeki oranı yüksektir. Bu yükseklik, çalışma kanunlarından doğan bazı yükümlülüklerin işverenler üzerinde fazla işçi çalıştırmama yönünde etkili olmasına bağlanabilir (Ekin 1996: 87-88).

Ülkemizde küçük ve orta boy işletmelerin sosyo-ekonomik açıdan üzerinde durulması gereken önemli bir boyutu enformel sektörde yoğunlaşmasıdır. Firmaların ödeme gücü kapasitesini aşacak düzeyde imzalanan toplu sözleşmeler firmaları fason imalata veya taşeron kullanımına yönlendirmektedir (Murat 1995: 51). Son yıllarda fason üretimde bulunan işletmelerin ve taşeronların sayısında önemli bir artış vardır. Devlet tarafından çok sıkı denetim altında tutulan büyük işletmeler fason üretimde bulunan küçük işletmelere iş vererek üretimlerini gerçekleştirme eğilimi içerisine girmiştir. Fason üretimde bulunanlar da üretimde esnekliği enformel sektöre yönelerek sağlamaktadır. DİE tarafından özel sektörde 25 ve daha fazla işçi çalıştıran 13 özel sektör işletmelerini kapsayan bir anketten elde edilen veriler 1987 yılında

5219 işletmenin % 48,69'unun fason ilişki içinde iken, 1992 yılında 5969 işletmenin % 51,33'ünün fason üretimde bulunduğunu ortaya koymaktadır. Bu işletmelerde çalışanların ortalama sayısı da 1987-1992 döneminde % 49,92'den % 53,67'ye çıkmıştır. Ayrıca, bu işletmelerin katma değerdeki payı aynı dönem itibarıyla % 43,35'den % 47,49'a yükselmiştir (Togan 2001: 23).

**Çizelge 3:** İşyeri Sayısı, Çalışan Sayısı ve Katma Değer Açısından Türkiye'de KOBİ'lerin Gelişimi:

Yıllar	Kriterler	Çalışan Personel Sayısı								
		1-9	10-	25-4	50-	100-1	151-2	201-2	251-50	501
1992	İşyeri	94.35	2.07	1.96	0.72	0.29	0.14	0.09	0.23	0.17
	İstihdam	34.69	3.60	8.05	6.45	4.55	3.21	2.78	10.55	26.13
	Katma	7.37	1.61	4.82	5.46	4.49	3.45	3.80	18.00	51.02
1993	İşyeri	94.71	1.75	1.89	2.70	0.29	0.15	0.09	0.24	0.16
	İstihdam	34.20	3.16	8.11	6.56	4.78	3.53	2.84	11.25	25.57
	Katma	6.94	1.57	4.69	5.46	4.87	4.23	3.98	18.71	49.55
1994	İşyeri	94.89	1.63	1.86	0.69	0.30	0.15	0.09	0.22	0.17
	İstihdam	35.20	3.02	8.07	6.58	4.98	3.56	2.88	10.53	25.17
	Katma	5.71	1.47	5.07	6.18	5.25	4.32	3.83	20.01	48.16
1995	İşyeri	94.88	1.76	1.80	0.67	0.29	0.14	0.08	0.22	0.16
	İstihdam	35.10	3.10	8.05	6.60	4.98	3.55	2.87	10.55	25.20
	Katma	7.20	1.46	5.03	6.10	5.10	4.30	3.81	20.00	47.00
1996	İşyeri	94.75	1.91	1.75	0.66	0.32	0.13	0.07	0.24	0.17
	İstihdam	33.75	3.91	8.06	6.70	5.01	3.58	2.88	10.54	25.57
	Katma	6.60	1.50	5.05	6.20	5.20	4.20	3.82	19.00	48.43
1997	İşyeri	94.41	1.89	1.87	0.83	0.32	0.18	0.09	0.23	0.18
	İstihdam	32.40	3.90	8.10	6.90	4.99	3.59	2.89	10.59	26.64
	Katma	6.50	1.49	5.03	6.10	5.20	4.28	3.80	19.60	48.00

**Kaynak:** KOBİNET; indirilme tarihi 15 Temmuz 2001,

Türkiye’de küçük ve orta boy işletmelerin enformel sektörde yoğunlaştığının bir başka göstergesi de işyerlerinin önemli bir bölümünün herhangi bir meslek kuruluşuna kayıtlı olmamasıdır. Nitekim yapılan bir çalışmada KOBİ’lerin yoğun olarak bulunduğu Denizli ve Gaziantep illerinde faaliyette bulunan işletmelerin sırasıyla % 11,8 ve % 20,1’nin herhangi bir meslek kuruluşuna kayıtlı olmadığı tespit edilmiştir (Keleş 1998: 16). Burada karşımıza çıkan bir diğer gerçek de, enformel sektörde yer alan küçük işletmelerin vergi ödememeleri ve ekonomiyle bütünleşmemeleridir.

Yukarıda ana hatlarıyla açıklanan Şubat 2001 ekonomik krize yol açan faizlerde ve enflasyonda artış ile döviz kurlarındaki dalgalanma reel sektörü - özellikle KOBİ’leri- çok derinden etkilemiştir. Bu olumsuzluk bir taraftan reel kesime yeni kredi imkânlarını ortadan kaldırırken, diğer taraftan reel kesimin kredi geri ödemelerinde sıkıntılara yol açmıştır. Son yaşanan ekonomik krizin işletmeler üzerindeki etkilerini şu başlıklar altında ele almak mümkündür (Yüksel ve Murat 2005: 14):

#### **4.2.1. İşyeri Kapanmaları**

Şubat 2001 kriziyle ülkemizde işyerleri kapanmalarının sayısında gözle görülür bir artış vardır. Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde yayınlanmak üzere Türkiye genelinde faaliyet gösteren 236 ticaret sicili memurluğu tarafından gönderilen istatistikler bu durumu açıkça ortaya koymaktadır. 2000 yılı Haziran ayı itibariyle 1682 şirket ticari hayattan ayrılmak zorunda kalırken, bu rakam yaklaşık % 20 dolayında artarak 2001 Haziran’ında 2016’ya ulaşmıştır. Haziran 2001 itibariyle kapanan işletmelerin yaklaşık % 86’sı gerçek kişi tacir ticari işletmesidir.

**Çizelge 4:** Kapanan İşletmelerin Şirket Türlerine Göre Dağılımı

Şirket Türü	2001 Haziran	2001 Mayıs	2000 Haziran
Anonim	54	37	51
Limited	192	223	196
Kollektif	33	27	19
Komandit	0	1	1
Gerçek Kişi Tacir Ticari İşletmesi	1737	150 1	1415
Toplam	2016	178 9	1682

**Kaynak:** Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (Ağustos-2001); Türkiye Ticaret Sicili İstatistikleri.

#### 4.2.2. Üretim ve Kapasite Kullanım Oranlarında Düşüş

Daralan yurt-içi talebe bağlı olarak işletmelerde üretim ve kapasite kullanım oranları düşmektedir. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından Temmuz 2001’de hazırlanan ve hükümete sunulan “Kriz, Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri” başlıklı raporda yer alan istatistikler bu durumu doğrulamaktadır. Örneğin, Denizli Sanayi Odası verilerine göre 2001 yılının ilk altı ayında sanayi üretimi % 9,7 dolayında daralma göstermiştir. Adana’da da faaliyet gösteren işyerlerinde kapasite kullanım oranı % 30’lar düzeyine inmiştir (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği: 2001 a).

#### 4.2.3. Maliyetlerde Artış

Özellikle Şubat 2001 krizinden sonra yaşanan yüksek devalüasyon ve enflasyon işletmelerin temel girdi fiyatlarının hızla yükselmesine yol açmıştır. Örneğin, 31 Aralık 2000 ile 30 Haziran 2001 tarihleri arasında Konya’da elektrik % 66, benzin % 80, doğal gaz % 78, LPG % 134 ve demir profil % 90 dolayında zam görmüştür (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği: 2001a).

#### **4.2.4. İstihdamda Gerileme ve İstihdam Yükümlülüklerinde Artış**

Üretimde ve kapasite kullanım oranlarındaki gerileme ve maliyetlerdeki yükselme işletmelerin üretimlerini azaltması, üretime ara vermesi ya da tamamen ticari hayattan çekilmesi gerçeğini beraberinde getirmektedir. Bu olumsuz durumun kaçınılmaz sonucu ise istihdamda ve ücretlerde gerilemedir. Üye ticaret ve borsa odalarından TOBB'a gelen ve hükümete sunulan raporda yer verilen rakamlara göre 2001 yılının ilk altı ayında Adana'da 20.000, Muğla'da 2.500-3.000, Adapazarı'nda 2.500-3.000 ve Edirne'de 39842 kişi işini kaybetmiştir. Ayrıca, ekonomik krizin reel sektör üzerindeki etkilerine ilişkin bir araştırmanın sonuçlarına göre, araştırma kapsamındaki işletmelerin % 56,43'ü, 2001 yılının ilk çeyreğinde istihdam ettikleri işçi sayısında bir azalma olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca, bu işletmelerin yaklaşık % 40,68'inin 2001 yılının geri kalan bölümünde istihdamdaki azalmanın süreceğini iddia etmesi (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği: 2001b), reel sektörü iyileştirici tedbirlerin bir an önce alınmazsa, işsizlik probleminin önemli boyutlara ulaşacağını ortaya koymaktadır. Diğer taraftan, Türkiye'de işverenin istihdama ilişkin yasal yükümlülükleri (SSK primi işveren payı, zorunlu tasarruf fonu, işsizlik sigortası işveren payı, çıraklık ve mesleki eğitim fonu, kıdem ve ihbar tazminatları) toplam işgücü maliyeti içerisinde önemli bir paya sahiptir. Ülkemiz özellikle uluslararası piyasalardaki rakipleriyle karşılaştırıldığında söz konusu payın % 20,9 gibi yüksek bir oranda olduğu görülmektedir. Buna karşılık, Uzak Doğu ülkelerinde bu oran ortalama % 12,5 dolayındadır (TİSK 2001: 64). Ülkemizde ücretlerden yapılan kesintiler bir hayli fazladır. Nitekim asgari ücretlinin eline geçen ücret 102,4 milyon olurken, çıplak asgari ücretin işverene maliyeti 174,8 milyon TL'dir. Asgari ücretteki vergi ve sosyal güvenlik yükü ele geçen asgari ücretin % 41,4'ünü oluşturmaktadır. Aynı şekilde, eline 485 milyon net gelir geçen bir işçinin işverene maliyeti 735 milyon TL'ye ulaşmaktadır. Vergi ve sosyal güvenlik yükü ise 306,9 milyon tutmaktadır (Yüksel ve Murat 2005: 15).

#### **4.2.5. Finansman Sorunu**

İşletmelerin finansmanla ilgili sorunlarının başında kaynak yetersizliği

gelmektedir. Kriz dönemlerinde finansman kaynakları son derece azalmakta, hızla erimekte ve işletmeler -özellikle KOBİ'ler- yüksek faizli banka kredilerine yönelmek zorunda kalmaktadır. Bu yüksek faiz oranlarında bile, işletmeler tüm banka kredilerinden yalnızca % 3 dolayında küçük bir pay almaktadır. Buna karşılık, küçük ve orta boy işletmelerin toplam kredilerden aldıkları pay ABD'de % 42,7, Almanya'da % 31,1, Japonya'da % 50, Güney Kore'de % 47, Fransa'da % 29, İngiltere'de % 27'dir (Sarıslan 1994: 24). Ekonomik krizin reel sektör üzerindeki etkilerine ilişkin olarak TOBB'un gerçekleştirdiği araştırma sonuçlarına göre, işletmelerin % 70,23'ü bankalardan hiç kredi alamadıklarını ve % 74,10'u da herhangi bir bankadan kredi alamayacaklarını tahmin ettiklerini ifade etmektedirler (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği: 2001b).

Küçük ve orta boy işletmelerin toplam krediler içinde düşük bir pay almalarının ve büyük bölümünün gelecekte de banka kredilerinden faydalanamamalarının en önemli nedeni kredi maliyetlerinin yüksek olmasıdır. Nitekim "Anadolu Kaplanları" olarak nitelendirilen Çorum, Denizli, Gaziantep, Kahramanmaraş ve Kayseri illerini kapsayan bir anket çalışmasında katılan küçük ve orta boy işletmelerin büyük bölümü (% 69,4'ü) faiz oranlarındaki yükseklik nedeniyle kredi kullanamadıklarını ifade etmiştir (Akdiş ve Bayrak 2000: 25). Kefalet, ekspertiz raporu, kapasite raporu, yerleşim planı, ticaret odası raporu ve vergi kayıt belgesi gibi belgelerin sağlanmasındaki güçlük de küçük ve orta boy işletmelerin banka kredilerinden düşük oranda yararlanma nedenlerinden bir başkasıdır. Bankaların teminat olarak gayri menkul ipoteği istemesi de toplam krediler içinde küçük ve orta boy işletmelerin düşük pay almasının bir başka nedeni olarak gösterilebilir (Müftüoğlu 1998: 272-273). Ayrıca, bankaların kredi işlemlerini cevaplandırma süresinin uzunluğu ve bunun neden olduğu mali yükler de küçük ve orta boy işletmelerin ekonomideki ağırlıklarına uygun olmayan düzeyde banka kredilerinden faydalanmasına yol açmaktadır. Gelişmiş ülkelerde, özellikle ABD'de, kredi talepleri 36 saat içerisinde cevaplandırılmaktadır (Beney: 2001). Tüm bu olumsuzluklar sonucunda, küçük ve orta boy işletmeler kredi ihtiyaçlarını bankacılık sistemi dışında informel para piyasasında tefecilerden karşılamaya yönelmiştir.



#### 4.2.6. İşletme Yatırımlarında Gerileme

Ülkemizde KOBİ yılı olarak ilan edilen 1996'dan itibaren KOBİ Teşvik Kararnamesi kapsamında teşvik belgesi uygulamasına başlanmıştır. Kararname, öngörülen şartları taşıyan KOBİ'lere yöre ayırımı gözetmeksizin teşvik belgesi düzenlenmesini hükme bağlamıştır. Küçük ve orta boy işletmelere yönelik yatırım teşvikleri uygulamasının olumlu bir gelişme olduğu söylenebilirse de 1996 yılından günümüze kadar çok fazla mesafe alındığını söylemek pek mümkün değildir. Küçük ve orta boy işletme yatırım teşvikleri uygulamasının yaygınlaştırılmaması, kredi limitlerinin yetersiz olması ve tüm küçük ve orta boy işletmelerin % 5 yararlanması nedeniyle sınırlı bir çerçevede kalmıştır (Dilik ve Duran 1998: 75). Bu uygulama çerçevesinde 1997 yılında 1.550 teşvik belgesine 16.358.069 milyon TL'sı yatırım kredisi ve 3.279.410 milyon TL'sı işletme kredisi olmak üzere toplam 19.637.479 milyon TL'sı yatırım desteği sağlanmıştır. 1999 yılı itibariyle düzenlenen teşvik belgelerinin sayısı 1.695'e, yatırım kredisi 25.637.264 milyon TL'sına ve işletme kredisi 16.763.835 milyon TL'sına yükselmiştir. Böylece KOBİ'lere sağlanan destek iki yıl içerisinde yaklaşık % 116 artarak 42.401.099 milyon TL'sına ulaşmıştır. Ayrıca, bu teşvik belgeleri ile açılan işyerlerinde 1997 yılında 14.974 kişi ve 1999 yılında ise, 10.222 kişi istihdam edilmiştir. Ancak, ekonomik krizin tüm şiddetiyle hüküm sürdüğü 2001 yılının ilk altı ayında küçük ve orta boy işletmelere verilen teşvik belgesi sayısında ve sağlanan kredi miktarlarında çok büyük düşüşler görülmüştür. Nitekim bu dönemde 77 teşvik belgesi düzenlenerek, küçük ve orta boy işletmelere toplam 2.923.450 milyon TL'sı kredi verilmiştir. Bu kredinin 1.924.700 milyon TL'sı yatırım kredisi ve 998.750 milyon TL'sı işletme kredisi olmuştur. Diğer taraftan, teşvik belgesi sayısında ve verilen toplam kredi miktarındaki düşüşler küçük ve orta boy işletmeler tarafından gerçekleştirilen sabit yatırım miktarlarını da önemli ölçüde azaltmıştır. Nitekim KOBİ'ler 1999 yılında 57.977.604 milyon TL sabit sermaye yatırımı gerçekleştirirken, 2001 yılının ilk altı ayında bu miktar 3.846.555 milyon TL düzeyinde gerçekleşmiştir (Bkz. Çizelge: 5).

**Çizelge 5:** KOBİ Teşvik Belgelerine Tahsis Edilen Yatırım ve İşletme Kredilerinin Dağılımı

	1997	1998	1999	2000	2001
Belge Sayısı	1.550	1.171	1.695	-	77
Yatırım Kredisi (Milyon TL)	16.358.069	15.577.254	25.637.264		1.924.700
İşletme Kredisi (Milyon TL)	3.279.410	3.856.490	16.763.835		998.750
Toplam Kredi (Milyon TL)	19.637.479	19.433.744	42.401.099		2.923.450
Sabit Yatırım (Milyon TL)	37.375.880	33.188.558	57.977.604		3.846.565
İstihdam (Kişi)	14.974	12.117	10.222	5.587	349

**Kaynak:** Hazine Müsteşarlığı (2001) Ekonomik Göstergeler, 3 Ağustos 2001,

### 4.3. Ekonomik Krizle Vergi Tahsilâtı Arasındaki İlişki

Türkiye, yıllardan beri kamu finansmanını borçlanma yoluyla karşılamak zorunda kalmış, ülkenin içerisinde bulunduğu borç ve faiz batağı giderek ekonomiyi kriz günlerine getirmiştir. Nitekim 1997 sonu itibariyle, Türkiye'nin toplam borç stoku (iç borç ve dış borç stok toplamı) 115 milyar dolar iken, 1998 yılında toplam borç stokunun yarısına yakın borçlanma zorunluluğu doğmuştur. Başka bir deyimle, 1998 de 200 milyar dolar civarında olan gayri safi milli hâsılanın % 25'i kadar, yalnızca 1998 yılında borçlanma yapılmıştır (Çelebi 2001: 735).

Borçlanma konusunda uygulanan politikalar, ülkede, borç stokunun gayri safi milli hâsılayı aşması gibi bir durum ve dönemi ortaya çıkarmıştır. Görülen o ki kamu finansmanının borçlanma yoluyla karşılanması, borcun yeni bir borçla ödenmesi yoluna başvurulması, borç ve faiz sarmalı ekonominin en büyük handikabı olmuştur.

Şüphesiz devletin borçlanması çoğu zaman kaçınılmazdır. Ancak kamu gelirlerini artırmak, giderlerini azaltmak yerine devamlı borçlanma, borçların yeni

borçlarla ödenmesi gibi çıkmaz politikalar ekonomiyi krizlerin eşiğine getirmekten başka bir işe yaramamıştır.

Ekonomik kriz sonucunda 2001 yılında % 8,5 oranında negatif kalkınma sağlanmış, gayri safi milli hasıla 202 milyar dolardan 150 milyar dolar düzeyine inmiş, % 142'ye ulaşan devalüasyon oranına rağmen ihracaattaki artış ancak % 14 oranında kalmıştır (Çelebi 2001:736).

Ülkemizde yıllarca vergi politikalarının, ekonomide krizleri önleyici, ekonomiyi canlandırıcı, gelir dağılımını düzeltici, üretimi ve yatırımı artırıcı rollerinin ihmal edildiği, hatta yanlış vergiler ve vergi politikaları ile krize olumsuz etki yaptığı söylenebilir.

Ekonomide esas ve makul olan, bütün seçmenlerin aynı zamanda vergi mükellefi olması, mükellefin mükellefle kontrol sisteminin vücut bulması, vasıtasız vergilerin yaygın ve hakim olması, vergilerin adil ve tabana yaygın hale gelmesidir.

Devlete bu şekilde sağlam kaynak bulmak yerine gelecek kuşakları düşünmeden, rasgele borçlanarak yapılan gereksiz harcamalar ülkeyi ve ekonomiyi darboğaza sokmaktadır.

Eğer bir ülkede adil, yaygın, makul vergilerle kamu finansmanı büyük ölçüde karşılanabilir, devletin borçlanma ihtiyacı azalır ve böylece krizlerin şiddeti asgari düzeye inebilir. Normal olarak, bir ekonomide borç stoku gayri safi milli hâsılanın en fazla % 60'ını aşmamalıdır. Bir ekonomide borç stoku GSMH'nin % 60'ını aşmışsa tehlike çanları çalıyor demektir. Bir ekonominin tüm vergi gelirlerinin sadece kamunun iç borç faizine dahi yeterli olmayışı, ekonominin nasıl bir çıkmaz içinde olduğunu göstermektedir (Çelebi 2001: 737).

Anayasanın 73. maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır." hükmü yer almaktadır.

Ülkemizde vergi reformu 1950 yılında yapılmış, çağdaş ve modern beyan usulüne geçilmiştir. Ancak, kalkınmış ülkelerde vasıtasız vergiler, vergi gelirlerinin çoğunluğunu teşkil ederken, ülkemizde, vasıtalı vergiler, fiyat arkasına gizlenen ve toplumun farkına varmadığı vasıtalı vergiler toplam vergi gelirinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır (Çelebi 2001: 737).

Ayrıca, vergiler yaygınlaştırılmamış, taban genişletilememiş, ekonomi kayıt altına alınamamış, aynı kesime yönelik sürekli artırılan vergilerin ağırlığı, adaletsizliğin başlıca sebebi olmuştur. Akaryakıt ürünlerinden başlayarak, günlük hayatta kullanılan ürünlerin hemen hepsinde alınan dolaylı vergiler, şüphesiz en adaletsiz vergilerdir. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'nın hazırladığı "Türkiye Vergi Raporu"nda ifade edildiği gibi, mali idarenin vergi toplamadaki aczi idareyi en kolay yol olarak dolaylı vergileri sürekli artırmaya itmektedir. Bu eğilim halen sürmekte ve son yıllarda bu vergilerin payı hızla yükselmektedir. Kriz döneminde işletmelerin ve halkın üstüne binen vergi yükü daha da artmaktadır. 1992 yılında eşit olan dolaylı ve dolaysız vergiler 1995 krizi sonunda % 61'e çıkmış, 2001 yılı ve sonrasında ise bundan aşağı olmamıştır (Çelebi 2001: 735).

Yine bu raporda, çeşitli bilim adamı görüşlerine ve araştırmalara göre yaklaşık 200 milyar dolar olarak kabul edilen Türkiye milli gelirinin % 45'i oranında yani 90 milyar dolar gibi olağanüstü boyutlarda bir kayıt dışı ekonominin mevcut olduğu bildirilmiştir.

Ülkede yolsuzluk, kara para ve kayıt dışı ile mücadelenin beklenen düzeyde olmaması ekonomiye olan güvenden uzaklaşmaya neden olmaktadır. Vergi sistemi ve diğer hukuki, idari yükler, bürokratik formaliteler vergi mükelleflerini kayıt dışına itmektedir. Bütün bu görüşlerde haklılık payının olduğunu inkâr etmek mümkün değildir. Kabul ve ifade etmek gerekir ki, dünyanın hiç bir yerinde % 35 oranında sosyal sigorta primi yükü mevcut değildir. Özellikle işletmeler yönünden kayıt dışı istihdamın başlıca sebebi budur (Çelebi 2001: 737).

Kayıt dışı istihdamın varlığı piyasa dengelerini açıkça bozmaktadır. Yönetimler kayıt dışı ekonomi ile gereği gibi mücadele edememekte, bu defa daha kolaycı bir yöntemle, esasen vergi ödeyen mükellefin üzerine daha fazla vergi yüklenmektedir. Bu da vergiye bağlı sorunların her geçen gün daha da artmasına ve devamında vergi uyuşmazlıklarına sebebiyet vermektedir.

Türkiye’de KDV ve Gelir Vergisi toplamı gelirlerin yaklaşık % 60’ına tekabül etmektedir. Gelir vergisi alt ve üst dilimleri açısından asıl mesele vergi dilimlerinin düşük tutulmasıdır. Bu durumda ücretliler, birkaç ay içinde üst dilimlere geçmektedir. Yunanistan’da gelir vergisinde alt dilim 5, üst dilim 40 olmasına rağmen Türkiye’de bu oran 15 ve 40 olarak belirlenmiştir (Çelebi 2001: 738).

Bilindiği gibi, 1985 yılından itibaren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu uygulanmaya başlamıştır. Bu kanun da, ülkemizde tam anlamıyla uygulanamamaktadır. Çünkü Türkiye’de birbirinden farklı KDV oranlarının bulunması kanunun uygulanmasında karmaşıklığa sebebiyet vermektedir.

Ülkemiz şartları içinde, KDV oranları ağırdır. Kanundaki bu tür ağır oranlar ve yükümlülükler, mükellefi, vatandaşı belge almamaya yöneltmekte, kayıt dışı satışlar, gelir ve kurumlar vergisi kaybına yol açmaktadır.

Açıklandığı üzere ekonomik krizlerle vergiler arasında sıkı bir irtibat vardır. Ülkede, adil, normal ve çağdaş bir vergi uygulamasının olması durumunda, kamu yönetimi iç ve dış borç batağına düşmeyeceği gibi ülke ekonomisi de kriz gibi durumlarla karşı karşıya kalmayacaktır.

Kayıt dışı ekonomi, haksız kazanca ve haksız rekabete sebebiyet vererek, vergi ahlakını da yozlaştırmaktadır. Bu anlamda Türk maliyesi hep belli bir kesim üzerine yönelmiş, adaletsiz ve ağır vergiler, vergi yükümlülerini vergiden soğutmuş, bunda vergi bürokrasisi olumsuz rol oynamıştır.

Fiyatın arkasına gizlenen dolaylı vergiler, vergi adaletsizliğini katmerleştir-

miştir. Oysa ki, beyan esasına dayanan modern ve çağdaş vergilemede vergi oranları ödenebilir, makul ve adil düzeyde tutulmakta ve toplumda vergi yaygınlaştırılıp, kayıt dışı en aza indirilmektedir (Çelebi 2001: 738).

Ülkemizde, devlet vergicilikte sadece hazineye gelir elde etme endişesiyle hareket etmek sureti ile her ekonomik kriz döneminde vergileri artırmıştır. Oysa ki, oranlar artırıldıkça beklenen hâsılat artışı olmadığı gibi, bazen aksi netice de vermiştir (Çelebi 2001: 738).

Ekonomik krizin doğmasında ve hızlanmasında, 4369 sayılı Vergi Yasaları değişikliğinin büyük rolü olmuştur. Çünkü 4369 sayılı kanun, ekonominin içinde bulunduğu kritik şartları, halk psikolojisini, ülkedeki realiteleri bilmeden devletçi bir zihniyet ve görüşle hazırlanmış, “Nereden buldun?” ve “Mali milat” gibi yanlış imaj verecek hükümler, sermayeyi ve iş dünyasını ürkütmüş, inşaat sektöründeki durgunlukta büyük etken olmuştur. Bununla birlikte bankalardan paralar çekilerek, sermaye ve paralar yurt dışına yönelmiştir. 4369 sayılı kanun hemen olumsuz özelliklerini ve tesirlerini gösterince, bu kanundaki bazı maddeler kaldırılmış veya ertelenmiş, ancak bu kanun vereceği zararı büyük ölçüde vermiştir. (Çelebi 2001: 739).

Demek oluyor ki, mali yasalar, vergi kanunları, finansal önlemler, ideolojik ve devletçi yaklaşım ve zihniyetle değil de, hür teşebbüs, özgür düşünce, hak ve adalet kriterleriyle, pratik ve pragmatik bir yaklaşımla vazedilmelidir.

Ülkenin vergilendirmede temel sorunu;

- Adil bir vergi sistemi,
- Kayıt dışı ekonominin önlenmesi,
- Mali idarenin yeniden yapılanması,
- Vergi oranlarının düşürülerek verginin yaygınlaştırılması,
- Dolaysız beyana dayalı vergilerin, dolaylı vergilerden daha fazla gelir sağlayıcı hale getirilmesi,

- Vergi denetiminin yaygınlaştırılması, cezalandırıcılık değil de önleyicilik, yol göstericilik tarafının ağır basması,
- Enflasyon muhasebesinin uygulanması,
- Vergilendirmede formalite ve bürokrasinin azaltılması ve benzeri sorunlardır (Çelebi 2001: 739).

Şüphesiz vergileme sadece devlet hazinesine gelir sağlama amacına matuf değildir. Vergilemenin mali gelir elde etme amacı dışında, ekonomiyi canlandırma, gelir dağılımında adaleti sağlama, yatırımları teşvik etme ve benzeri gayeleri de vardır.

Ülkemizde bu amaçlar hep geri planda kalmış vergi toplamada önceliği devlet hazinesinin para elde etmesi teşkil etmiştir. Öncelik devlete gelir sağlama olunca, vergiciliğin mali olmayan hedefleri hep ihmal edilmiş, ancak hazine yönünden de istenen sonuçlar alınamamıştır. Bu defa devlet, her mali olumsuzlukta vergiye başvuran, devamlı olarak vergileri artıran, vergi ve zamlarla vatandaş ve üretim kesimini bıktıran bir “heyula” haline dönüşmüştür (Çelebi 2001: 739).

Bir ülkede mevcut vergiler, ekonomik kalkınmayı, üretimi, ihracaatı, istihdamı, yabancı sermaye girişini, ticari ve sınaî teşebbüsleri artırıcı, özendirici, gelir dağılımını düzeltici fonksiyon icra etmelidir. Esasen vergilendirmede bu işlevlerin gerçekleşmesi ile ekonomi güçlenir, buna bağlı kalkınma ve refah düzeyi de artmış olur. Buna bağlı devletin gelirleri de artar ve kamu borçlanması ihtiyacı azalmış olur (Çelebi 2001: 739).

Türk vergiciliğinde, vergilendirmede genelde sadece devletin gelir ihtiyacı birinci öncelik kabul edildiğinden, verginin ekonomik ve sosyal maksat ve hedefleri sürekli ihmal edildiğinden, devlet vergilerden beklediği sonuçları da alamamaktadır. Esasen, ülkemizde tüm vergi mükellefleri üzerinde ki vergilerin sayıları da fazladır. Buna bağlı vergi yükü de giderek artan bir trend göstermektedir. Vergi yükü 1991 yılında % 22 civarında iken, 2001 yılında bu oran % 31 civarına kadar yükselmiştir (Çelebi 2001: 740).

Ülkemizde, milli gelirden alınan paylar ile ödenen vergiler arasındaki çarpıklık her zaman dikkati çekmiştir. Milli gelirden aldığı pay ile ödediği vergi arasında böylesine çarpıklık olan bir ülkede, ekonomik kriz üretim kesimini etkilediği kadar, dar gelirlileri de etkilemektedir.

Türkiye’de yıllardan beri devam edegelen yüksek oranlı enflasyon da, vergi adaleti bakımından, bir handicap teşkil etmektedir. Enflasyon sebebiyle, esasen reel sermayesi erozyona uğrayan mükellefler, matrahlar fiktif olarak arttığı için, daha fazla vergi ödeyerek adeta cezalandırılmış olmaktadır. Enflasyon muhasebesinin uygulanmamış olması, gerçekte, vergilendirmede büyük haksızlık doğurmaktadır (Çelebi 2001: 739).

Vergi kanunlarımızda, müteşebbisi, tüccarı, sanayiciyi özendiren hükümlere yer verilmemesi bu kesimi kriz dönemlerinde daha zor durumlara sürüklemektedir. Çünkü ticaret ve sanayi kesimi, mal ve hizmet üreten, istihdam olanakları sağlayan kesimdir. İhracaatı yapan, ülkeye döviz getiren kesim üretim kesimidir.

Örneğin; bütün bürokratik engeller ve formalitelere rağmen dış satım yapan ve ülkeye döviz getiren ihracatçılar, ihracattan doğan KDV iadelerini alabilmek için bürokratik engellerle uğraşmaktadır. Bugün ihracatçının en önemli dertlerinden birisi KDV iadelerinin devletten alınmasındaki zorluk ve engellerdir (Çelebi 2001: 741).

Katma Değer Vergisi’ndeki müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümleri, vergi iadesindeki formalite ve zorluklar, geçici vergiler, kur farklarının vergilendirilmesi, ticarete, serbest meslek faaliyetinde, zarar edilse dahi, hayat standardı esasına göre vergi alınması ve benzeri yanlışlıklar, daralan, küçülen ekonomide, vergi mükelleflerini vergi ödeme noktasında daha zor durumda bırakmaktadır.

İşte, devletin adil bir vergi düzeni kuramayışı, kamu finansmanı için gereken vergileri toplayamaması, topladığı vergilerinde amaca uygun bir biçimde harcanamaması ülkenin yüklü bir dış ve iç borç stoku ile karşı karşıya kalmasına buda ekonominin zayıflaması ve her geçen gün yeni bir kriz tehdidi ile karşı karşıya



kalinmasına sebebiyet vermektedir (Çelebi 2001: 741).

Mali piyasaları yöneten hükümetler sürekli para, faizli borçlanma gibi moneter tedbirler üzerinde durmuş, ekonomide kökten ve esastan düzelmeyi sağlayacak tedbirler, üretimi artırıcı, istihdamı çoğaltıcı, prodüktiviteyi, verimliliği çoğaltıcı, dış pazarlara açılmayı, ihracatı geliştirmeyi, kaliteyi düzeltmeyi hedefleyen önlemleri almamışlar, yapısal ve zihinsel reformu yapamamış, böylece ekonomiyi bıçak sırtında bir biçimde götürülmek suretiyle ekonomik krizlere davetiye çıkartmışlardır (Çelebi 2001: 741).

Reel sektörü ihmal eden, adeta yok farz eden, esas ve temel çözümleri bulamayan, sadece moneter (parasal) tedbirlerle ekonomiyi düzeltmeye çalışan bu yanlış ve tehlikeli uygulama, sonunda ekonomik krizlerin oluşmasının en başta gelen sebebi olmuştur.

Birbirleriyle uyumlu olmayan ekonomik önlemlerle başarılı bir “ekonomi politikası”nın uygulanması mümkün değildir. Hükümetlerin kriz öncesi dönemlerde ekonominin içinde bulunduğu sıkıntıları ve muhtemel gelişmeleri iyi algılayamadıkları, olaylara siyasal kriterler ile yaklaştıkları, basiretsizlik, tecrübesizdik, siyasal yatırım kaygıları ile ekonominin çöküşüne seyirci kalmaları ülkeyi ve ekonomiyi krize ve kaosa sürüklemiştir (Çelebi 2001: 741).

Tüm bu yaşanalar karşısında iş âleminde adeta bir felaket beklentisi hakim olmuştur. Devamlı borçlanarak ekonomiyi ayakta tutmaya çalışan anlayış ve uygulama ülkeyi ekonomik dar boğazın eşiğine getirmiştir.

Türkiye’de 28 Şubat 1997 tarihinden sonra yaşanan siyasal gelişmeler, ardından Kasım 2000 krizi, ekonomik krizin ayak sesleri olarak tezahür etmiş arkasından Şubat 2001 krizi ortaya çıkmış, kriz giderek büyümüş ve ekonomiyi kara bulutlar kaplamıştır. Bu süreçte başta üretim kesimi olmak üzere, esnaf, işçi, çiftçi, dar gelirli kesim kazanç ve ödemeler noktasında mali krizi en derinden hissetmiş, işsiz ordusu çığ gibi büyümüş, üretim durmuş, satın alma gücü azalmış, talep süratle

düşmüş, fabrikalar, iş yerleri kapanmış, ekonomik kalkınma % 8,5 negatif kalkınma şeklinde gerçekleşmiştir (Çelebi 2001: 742).

Esasen devletin ekonomik hantal yapısı, ekonomiyi disipline edemeyen, kayıt altına alamayan, vergiciliği, vergileri ve oranları artırarak hep aynı kesime yüklenme, vergicilikte sadece gelir sağlama fonksiyonunu ön planda tutan dar ve katı maliye politikaları, ekonomik kriz karşısında çaresiz kalmıştır. Ekonomik kriz dönemlerinde, krizi doğuran sebeplere göre vergi politikaları izlenmelidir. Bu politikalar krizin zararlarını azaltıcı, ekonomiyi canlandırıcı, ihracaatı, yatırımı, üretkenliği, istihdamı, ekonomik kalkınmayı özendirici, enflasyonu önleyici ekonomik istikrarı sağlayıcı olmalıdır. Bir ekonomide istikrar için uygulanacak politikalar bazen birbirine zıt olan hedefleri birlikte gerçekleştirmek gibi çok zor durumda da kalabilmektedir (Çelebi 2001: 742).

Vergi adaleti, herkesin ekonomik gücüne göre vergilendirilmesini gerekli kılmaktadır. Aksi takdirde vergi uyuşmalıklarına bağlı mahkeme iş yükünün her geçen gün artması kaçınılmazdır.

Çalışmanın kapsamı gereği, hem Şubat 2001 ekonomik krizi hem de vergi davaları ve vergi mahkemelerinin iş yükü üzerinde durulmakta, bu iki konu arasında ilişki kurulmaya çalışılmaktadır. Bu itibarla, ülkemizdeki vergi yargı sisteminin işleyişini özellikle süre ve süreç açısından açıklamak, krizin ortaya çıkması ve vergi mahkemelerini ilgilendiren etkilerin vergi mahkemelerine ne zaman yansımış olabileceğini tahmin etmek açısından önem arz etmektedir.

## 5. TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİ

Günümüzdeki vergi yargısı modeli 1982 yılında yapılan idari yargı reformu ile idari yargı içinde örgütlenmiştir. Modelin yasal dayanaklarını; Danıştay Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) oluşturmaktadır.

Yargı sisteminde mahkemelerle ilgili görev ve yetki kavramları önemlidir. Çünkü mahkemeler bu iki kavram kapsamındaki anlamazlıklara bakabilirler. O halde vergi yargısı sisteminde görev ve yetki kavramlarında içerik tespitinde önce görev belirlemesi yapılmalıdır. Mahkemelerin görevi, anlaşmazlığın nitelik ve kıymetine göre bir işe bakabilme gücünü ifade eder. Vergi Mahkemelerinin görevi, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesine göre;

- a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davaları,
- c) Diğer kanunla verilen işleri çözümler.

Bu düzenlemede vergi yargısının görev alanının belirlenmesinde üç ayrı ölçüt kullanılmıştır. Bunlar; biçimsel ölçüt (genel bütçeye ait olma), organik ölçüt (devlete, yerel yönetimlere ait olma), maddi ölçüt (vergi, resim, harç, bezeri mali yüküm, zam, ceza, tarifeye ilişkin olma) tür. Nitekim anlaşmazlıkların büyük çoğunluğu, vergi ve buna bağlı cezalar ve fonlar ile ilgilidir. Bunlara bağlı yapılan tahsilât işlemlerinde, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun ile ilgili anlaşmazlıklar ise ikinci sırada yer almaktadır.

Nitelik ve kıymet esas alınarak yapılan ayırmda vergi mahkemeleri ikili bir yapı üzerine kurulmuştur. Bunlar, tek hâkimle ve kurul halinde çözülecek davalardır.

Tek hâkimle çözülecek davalar Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun 7. maddesinin 2. fıkrasında şöyle tespit edilmiştir:

“Kazançları götürü usulde tespit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerinin tespiti işlemlerine karşı açılan davalar ile her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı sekiz milyon lirayı geçmeyen tarhlara ve bu miktarla sınırlı olmak üzere 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un uygulanmasına ilişkin davalar vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafında çözümlenir.”

Tek hâkimle bakılan davalarda anlaşmazlıklar vergi mahkemesi başkanın görevlendireceği bir hâkim tarafından çözülür. Mahkemelerin tek hâkimle verdikleri kararlara karşı İYUK 45. maddeye göre Bölge İdare Mahkemesi’nde itiraz yoluna başvurulur. Bölge İdare Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemesi bir başkan ile iki üyeden oluşur. Üyelik görevleri idare ve vergi mahkemesi başkanlarınca yürütülür.

Kurul halindeki vergi mahkemeleri bir başkan ve iki üye ile kurulur. Mahkemenin kurul halinde verdiği kararlara karşı da İYUK 46. maddeye göre Danıştay da temyiz yoluna gidilebilir. Danıştay Kanunu’nda Danıştay’ın daire ve kurullarının görevleri belirlenmiştir. Bu düzenlemeye göre Danıştay da Üçüncü Daire, Dördüncü Daire, Yedinci Daire, Dokuzuncu Daire, Onbirinci daire olmak üzere beş daire vergi anlaşmazlıkları ile ilgilidir.

Mahkemelerle ilgili ikinci önemli kavram yetkidir. Yetki, bir davaya hangi yerdeki görevli, mahkeme tarafından bakılabileceğini ifade eder. Vergi uyuşmazlıklarında yetki İYUK’un 3. maddesine göre;

- a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- b) Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- c) Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,
- d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Yetki, yer ile ilişkiyi kuran bir kavram olması nedeni ile vergi mahkemelerinin yetkisi belirlenirken, mükellefin vergilendirme işlemleri nedeni ile bağlı olduğu vergi daireleri ölçü alınarak, vergi dairelerinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemeleri yetkili kabul edilmiştir.

### **5.1. Vergi Yargısındaki Temel Hukuki Sorunlar**

Vergi anlaşmazlıkları özellikle yükümlülük, ceza kesme ve vergi tahsili konularında ortaya çıkmaktadır. Bu tür anlaşmazlıkların genel ya da özel mahkemelerin yetkisinde olması, ülkelerin mali kaza sistemlerine göre değişmektedir. Bu anlaşmazlıklar, çözümü güç teknik konular içermesi nedeniyle, çeşitli ülkelerde bağımsız mali kaza sistemi kapsamına alınmıştır. Bazı ülkelerde ise genel mahkemeler vergi anlaşmazlıklarını da çözme görevini yüklenmiş; bazılarında ise hakem mahkemeleri niteliğinde mali yargı düzenlemesine gidilmiştir. Ülkemizde 1982 tarihinde yürürlüğe giren kanunlardan önce uygulanan mali kaza sistemi çerçevesinde yer alan “gayri muvazzaf itiraz komisyonu”nda olduğu gibi. Türkiye’de 1982 yılı öncesinde vergi anlaşmazlığında taraflar sırasıyla İtiraz Komisyonları, Temyiz Komisyonu ve nihai karar organı olarak Danıştay’a başvurmak durumundaydılar. Yeni yasal düzenlemeye göre ise, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü

Kanunlarına tabi olunarak mali anlaşmazlıklar çözümlenmektedir. Böylece ülkemizde, Türk vergi kanunlarının mülklik esasına göre yargı alanı içerisine giren sahalarda, Türk milleti adına vergi yargısı görevini yürütmek üzere 2576 sayılı kanuna göre Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri 17.07.1982 tarihinde göreve başlamışlardır.

## 5.2. Vergi Yargısının İşleyişi ve İş Yüğü

İdari yargı içerisinde açılan davaların ağırlıklı bir kısmını Vergi Mahkemelerinde açılan davalar oluşturmaktadır. 2000 yılında 53,147 olan bu sayı 2001 yılında 60.097'ye yükselmiştir. Bu gelişme her geçen sene vergi mahkemelerinin iş yükünün artarak devam ettiğini göstermektedir. Çizelge: 6 da göze çarpan bir diğer nokta da Şubat 2001 krizinin etkilerini gösterdiği düşünülen 2002 yılında açılan dava sayısının 69.127 ye yükselmiş olmasıdır.

**Çizelge 6:** Yıllar İtibariyle Vergi Mahkemeleri İş Yüğü

Yıllar	Geçen Yıllardan Kalan	Yeni Gelen	Bozularak Gelen	Toplam	Çıkan		Kalan	
					Toplam	Yüzde	Toplam	Yüzde
2000	19.292	53.147	4.211	76.650	51.281	% 67,00	25.369	% 33,09
2001	25.369	60.097	3.174	88.640	56.434	% 63,66	32.206	% 36,33
2002	32.206	69.127	3.591	104.924	66.416	% 63,30	38.508	% 36,70
2003	38.508	56.171	2.889	97.568	71.041	% 72,80	26.527	% 27,18

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı Adli Sicil Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri, 2003

Çizelge 8'de görüldüğü üzere 2000 yılında vergi mahkemelerindeki iş yükünün dağılımında en büyük pay gelir vergisi ile ilgili davalara aittir. Gelir ve katma değer vergilerinin toplamı % 25'in üzerindedir. Kurumlar vergisi ise % 7 gibi çok düşük bir orana sahiptir. (Devlet Planlama Teşkilatı: 1996)

**Çizelge 7:** Vergi Mahkemelerindeki İş Yükünün Konulara Göre Dağılımı, 2000

<b>Dava Konuları</b>	<b>Geçen Yılda Kalan</b>	<b>Yeni Gelen</b>	<b>Bozularak Gelen</b>	<b>Toplam</b>	<b>Çıkan</b>	<b>Kalan</b>
Gelir Vergisi	4543	15679	1308	21530	15332	6198
Kurumlar Vergisi	1753	3740	444	5937	3560	2377
Emlak Vergisi	378	286	26	690	313	377
Katma Değ. Vergisi	5616	11046	1107	17769	10754	7015
Gümrük Vergileri	1454	3378	461	5293	3433	1860
Veraset Ve İntikal	327	223	22	572	403	169
Özel İd. Ait	1093	2038	193	3324	2141	1183
Düzeltilme İşl. Reddi	21	4	0	25	24	1
Yeni Konan	230	296	47	573	341	232
Tam Yargı Davaları	42	49	5	96	54	42
Diğer İşler	3835	16408	598	20841	14926	5915
Toplam	19292	53147	4211	76650	51281	25369

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı Adli Sicil Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2000

**Çizelge 8:** Vergi Mahkemelerindeki İş Yükünün Konulara Göre Dağılımı, 2001

<b>Dava Konuları</b>	<b>Geçen Yılda Kalan</b>	<b>Yeni Gelen</b>	<b>Bozularak Gelen</b>	<b>Toplam</b>	<b>Çıkan</b>	<b>Kalan</b>
Gelir Vergisi	6198	15486	773	22457	14646	7811
Kurumlar Vergisi	2377	3434	351	6162	3527	2635
Emlak Vergisi	377	520	41	938	565	373
Katma Değ. Vergisi	7014	15467	854	23335	13353	9982
Gümrük Vergileri	1860	3641	348	5849	3352	2497
Veraset Ve İntikal	169	154	7	330	177	153
Özel İd. Ait Vergiler	1183	2592	102	3877	2252	1625
Düzeltilme İşl. Reddi	1	34	0	35	25	10
Yeni Konan Vergiler	241	377	33	651	480	171
Tam Yargı Davaları	33	25	3	61	48	13
Diğer İşler	5916	18367	662	24945	18009	6936
Toplam	25369	60097	3174	88640	56434	32206

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı Adli Sicil Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2001

**Çizelge 9:** Vergi Mahkemelerindeki İş Yükünün Konulara Göre Dağılımı, 2002

<b>Dava Konuları</b>	<b>Geçen Yılda Kalan</b>	<b>Yeni Gelen</b>	<b>Bozularak Gelen</b>	<b>Toplam</b>	<b>Çıkan</b>	<b>Kalan</b>
Gelir Vergisi	7811	15577	1188	24576	15465	9111
Kurumlar Vergisi	2635	3593	427	6655	3537	3118
Emlak Vergisi	373	953	15	1341	820	521
Katma Değ. Vergisi	9982	15663	1140	26785	15828	10957
Gümrük Vergileri	2497	4655	164	7316	4291	3025
Veraset Ve İntikal	153	264	12	429	233	196
Özel İd. Ait Vergiler	1625	3285	107	5017	3104	1913
Düzeltilme İşl. Reddi	10	151	2	163	143	20
Yeni Konan	171	297	12	480	285	195
Tam Yargı Davaları	13	36	0	49	31	18
Diğer İşler	6936	24653	524	32113	22679	9434
Toplam	32206	69127	3591	104924	66416	38508

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı Adli Sicil Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2002

**Çizelge 10:** Vergi Mahkemelerindeki İş Yükünün Konulara Göre Dağılımı, 2003

<b>Dava Konuları</b>	<b>Geçen Yılda Kalan</b>	<b>Yeni Gelen</b>	<b>Bozularak Gelen</b>	<b>Toplam</b>	<b>Çıkan</b>	<b>Kalan</b>
Gelir Vergisi	9111	12949	650	22710	17352	5358
Kurumlar Vergisi	3118	2472	272	5862	4334	1528
Emlak Vergisi	521	683	65	1269	840	429
Katma Değ. Vergisi	10957	7791	1006	19754	14537	5217
Gümrük Vergileri	3025	4445	233	7703	4404	3299
Veraset Ve İntikal	196	189	3	388	214	174
Özel İd. Ait Vergiler	1913	2187	261	4361	2673	1688
Düzeltilme İşl. Reddi	20	77	2	99	78	21
Yeni Konan Vergiler	195	1448	13	1656	806	850
Tam Yargı Davaları	18	32	0	50	32	18
Diğer İşler	9434	23898	384	33716	25771	7945
Toplam	38508	56171	2889	97568	71041	26527

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı Adli Sicil Genel Müdürlüğü, Adalet İstatistikleri, 2003



Vergi mahkemelerindeki ortalama yargılama süreleri yıllar itibariyle değişken bir yapı göstermekle birlikte genel olarak dava başına düşen ortalama gün sayısı artmaktadır. 1989'da 198 olan gün sayısı 1992'de % 54 (106 gün) oranında artarak 304 güne çıkmıştır. Aynı yıllar için İdare Mahkemelerindeki gün sayısı 307 günden 293 güne düşmüştür. Bölge İdare Mahkemelerinde de aynı yönde bir gelişme olmuştur.

**Çizelge 11: Vergi Mahkemelerindeki Ortalama Yargılama Süreleri**

Yıllar	Bölge İdare Mahkemeleri	İdare Mahkemeleri	Vergi Mahkemeleri
1986	354	329	292
1987	254	348	251
1988	84	339	218
1989	93	307	198
1990	123	340	215
1991	112	337	270
1992	85	293	304

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı Adli Sicil Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri, 1992

Bölge idare mahkemelerindeki iş yüküne bakıldığında, 1992 yılında toplam iş yükünün % 73'ünün vergileme ile ilgili konulardan oluştuğu görülmektedir. Gelir ve katma değer vergisinden sonra üçüncü sırayı yeni konan vergiler almaktadır. Danıştay'daki ilgili dört dairenin iş yükü genel eğilimin paralelinde devamlı artmaktadır. Danıştay'ın dava dairelerindeki ortalama bir davanın görülme süresi 1986 yılında 331 gün ile 1991'de 441, 1992'de 402 olmuştur. Davaların sonuçlanma süreleri gittikçe yükselmektedir.

Vergi ile ilgili bir davanın kesinleşmesi ortalama olarak 700 günü bulmaktadır, bu ise yaklaşık olarak iki yıl demektir. Enflasyonun yüksek olduğu bir ülkede gerekçesi ne olursa olsun bu durum (özellikle hakkaniyeti bozması nedeniyle, yatay ve dikey anlamda) üstüne mutlaka eğilinmesi gereken bir sorundur. Günümüzde vergi yargısı sisteminde karşılaşılan en büyük sorunlardan birisi, 1982

Anayasası ile kabul edilen ve yargıçların özlük hakları ve atanmaları ile ilgili hususlarda karar alan Yüksek Hâkimler Kurulu'nda idarenin de temsil edilmesi; bunun da yargıç teminatı ve bağımsızlığı açısından olumsuz unsurlar içermesidir. (Devlet Planlama Teşkilatı: 1996)

Vergi yargısının karşı karşıya bulunduğu ikinci önemli sorun ise vergi yargısının görev alanı ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Mevcut hukuksal düzenleme vergi mahkemelerinin görev alanını belirlerken, “Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait” ifadesi ile başlamakta olup bu durum karmaşıklığa neden olmaktadır. Bu anlamda çoğu zaman bir mali yükümlülük niteliği taşımasına rağmen genel bütçe dışındaki fonların durumu vergi yargısı dışına çıkmaktadır. Fonların dışında vergi iadesi, işyeri kapama cezası gibi konularda da yetkili yargı merciinin hangisi olduğu hususu tartışmalıdır. (Devlet Planlama Teşkilatı: 1996)

### **5.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını, iki başlık altında incelemek mümkündür. Bunlardan ilki uyuşmazlıkların idari kademedeki çözümü; ikincisi ise, uyuşmazlıkların yargı yolu ile çözümüdür (Pehlivan 2005: 123).

#### **5.3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları**

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları, “uzlaşma” ve “hataların düzeltilmesi”dir.

##### **5.3.1.1. Uzlaşma**

Uzlaşma kavramı, bir mesele üzerinde mutabakat sağlamak ya da karşılıklı tavizleşerek anlaşmak anlamına gelir. Vergi hukukunda uzlaşma, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında meydana gelen bazı uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurulmadan, karşılıklı görüşme yolu ile sona erdirilmesidir.

Uzlaşmanın amacı, uyuşmazlıkların yargıya intikali halinde, burada çözüme kavuşturuluncaya kadar geçecek zaman içerisinde uğranılacak bazı kayıpların önüne geçmektir.

Uzlaşma, idarenin tek taraflı olarak tesis ettiği idari bir işlem değildir. Çünkü idari işlemler hakkında yargı yoluna başvurulabilme imkânı olmasına karşılık, uzlaşma hakkında yargı yoluna gidilmesi söz konusu değildir.

Uzlaşma; vergi uyuşmazlıklarında çok sık başvuru yollarından bir tanesidir. Bu nedenle de pek çok vergi uyuşmazlığı uzlaşma kapsamında çözüme kavuşmakta ve buda vergi mahkemelerinin iş yükünü bir nebze olsun azaltmaktadır. Bu nedenle, ilk defa, 1963 yılında Türk Vergi Sistemine getirilen ve tarhiyat sonrası ortaya çıkan uyuşmazlıklar için geçerli olan uzlaşma müessesesi, 1987 yılından itibaren genişletilmiş ve tarhiyat öncesi de yapılması imkânı getirilmiştir (Pehlivan 2005: 12 4).

#### **5.3.1.1.1. Uzlaşmanın Konusu Ve Kapsamı**

Uzlaşma, Vergi Usul Kanununun, 376. maddesinden sonra gelen ek maddelerle düzenlenmiştir. Uzlaşmanın konusu, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bu vergilere ilişkin vergi ziyayı cezasıdır (kaçakçılık suçları dolayısıyla vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve cezası uzlaşma konusu yapılamaz) (VUK Ek Md. 1).

Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (hapis cezasını gerektiren fiillerden dolayı vergi ziyayı cezası kesilecek vergi ve cezası hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir (VUK Ek Md. 11).

Buna göre, uzlaşma ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve bu vergilere ilişkin vergi ziyayı cezasına ilişkin başvurulabilen bir yoldur. Buna karşılık, hapis cezası ile birlikte üç kat para cezasının uygulandığı kaçakçılık suçlarına

kesilen cezalar için uzlaşmaya gidilemez. Öte yandan uzlaşmanın aşağıdaki nedenlerden birine dayandırılması da şarttır (Pehlivan 2005: 123).

#### **5.3.1.1.2. Uzlaşmaya Başvurabilme Nedenleri**

Uzlaşmaya başvurabilmek için, vergi ziyanının aşağıda belirtilen nedenlerden ileri gelmiş olması gerekir (VUK Ek Md. 1):

1. Tarhiyatta hata bulunması;
2. Uyuşmazlık konusu olayda, yargı kararları ile idarenin görüşleri arasında farklılık olması;
3. Yetkili makamların mükellefi yanıltması;
4. Mükellefin kanunlara gereği kadar nüfuz edememiş olması.

Yukarıda belirtilen nedenlerin dışında bir nedenden dolayı uzlaşmaya başvurmak mümkün değildir.

#### **5.3.1.1.3. Uzlaşma Komisyonu**

Genel bütçeye giren vergilerle ilgili uzlaşma taleplerinin incelenmesi için, üçer kişilik il ve ilçe uzlaşma komisyonları ile merkezi uzlaşma komisyonu kurulur. İl uzlaşma komisyonu defterdarın veya görevlendireceği kişinin başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur. İlçe uzlaşma komisyonu ise, vergi dairesi müdürünün başkanlığında, gelir şefi ve memurundan oluşur. Vergi dairesi başkanlıklarında uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanı ile vergi müdürü ve müdür yardımcısından oluşur. Merkezi uzlaşma komisyonu, il ve ilçelerdeki uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergilere ilişkin görev yapmak üzere, Maliye Bakanlığı Müsteşarının Başkanlığında, Gelirlerle ilgili Müsteşar Yardımcısı ile Gelirler Genel Müdüründen oluşur (Pehlivan 2005: 125).

Uzlaşma komisyonlarının teşkili uzlaşma sürecine ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan bir yönetmelikle belirlenir. İl Özel İdareleri ve

Belediyelere ait vergiler için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığı tarafından çıkarılır (VUK Ek md. 1/ II).

#### **5.3.1.1.4. Uzlaşma Süreci**

Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yapılır. Uzlaşma başvurusunda, yukarıda belirtilen “uzlaşmaya başvurabilme nedenleri” nden birinin veya birkaçının mutlaka ileri sürülmesi gerekir.

Uzlaşma, ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergiler üzerinde olabileceği gibi, kesilen vergi ziyai cezası da uzlaşma konusu yapılabilir. Ancak, hapis cezasını gerektiren fiiller dolayısıyla kesilen 3 kat vergi ziyai cezası uzlaşma konusu yapılamaz.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilir. Buna karşılık, tarhiyat sonrası uzlaşmada usulsüzlük cezaları uzlaşma konusu yapılamaz.

Uzlaşma, kısmen de sağlanabilir. Başka bir ifadeyle uzlaşmanın uyuşmazlık konusu vergi miktarının tamamına ilişkin olabileceğine dair bir zorunluluk yoktur. Vergi Usul Kanunu’nun bu konuyla ilgili düzenlemesine göre, “Uzlaşma konusu verginin, matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda, uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir.”

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın sağlanamadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır, mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse, bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır (Pehlivan 2005: 126).

Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci ve mali müşavirler odasından bir meslek mensubunu bulundurabilir.

Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunamaz (VUK Ek md. 6).

#### **5.3.1.1.5. Uzlaşma Ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma**

Uzlaşma için zamanında başvuruda bulunan mükellef ya da ceza muhatabı, ancak uzlaşma sağlanamadığı takdirde dava açabilir (VUK Ek md. 7/1).

Şayet uzlaşma başvurusundan önce dava açılmışsa bu dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasına kadar mahkemece incelenmez. Uzlaşma sağlanamadığı takdirde, mahkeme durdurduğu davayı görmeye devam eder. Şayet uzlaşma sağlanırsa, üzerinde uzlaşılan vergi ya da cezaya karşı dava açılmaz.

Uzlaşma sağlanamadığı takdirde mükellef veya ceza muhatabı tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya karşı dava açabilir. Ancak, dava açma süresi bitmiş veya 15 günün altına inmişse, bu süre 15 gün uzar.

Örneğin, 1 Mart'ta tebliğ edilen tarh işlemine karşı, 15 Mart'ta uzlaşmaya gidilmiş, 25 Mart'ta uzlaşma sağlanamadığına dair tutanak tebliğ edilmiştir. Bu durumda, 31 Mart tarihinde bitecek olan dava açma süresi, 25 Mart'tan itibaren 15 gün uzar.

#### **5.3.1.1.6. Uzlaşma Ve Cezalarda İndirim**

Üzerinde uzlaşılan vergilere ait cezalarla ilgili olarak, ayrıca indirim hakkından yararlanılamaz. Öte yandan, indirim hakkından yararlanılan cezalarla ilgili olarak uzlaşma talebinde bulunulamaz (VUK Ek md. 9).

Ancak, uzlaşma süreci henüz sonuçlanmadan ve uzlaşma tutanağı imzalanmadan önce mükellef, uzlaşmadan vazgeçtiğini beyan ederek cezalarda indirim

hakkından yararlanma talebinde bulunabilir.

#### **5.3.1.1.7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Uzlaşma, genelde tarh işleminden sonra başvuru olan bir yoldur. Ancak, Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (hapis cezasını gerektiren fiillerle vergi ziyana neden olunması halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir (VUK Ek md. 11). Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarh işlemi henüz yapılmadan önce, vergi idaresi ile mükellef ya da vergi sorumlusunun tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşmasıdır.

Vergi incelemesinin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içinde, her zaman uzlaşma talep edilebilir. Öte yandan, incelemenin mükellefin bilgisi dışında yapılması halinde, inceleme elemanları mükellefleri uzlaşmaya davet edebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, incelemenin herhangi bir aşamasında, yazılı olarak yapılır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi tamamlandıktan sonra, inceleme raporu vergi dairesine teslim edilmeden önce, incelemeyi yapan elemanın bağlı olduğu denetim birimince oluşturulan kurul ile tarhiyatın muhatabı arasında yapılır (Pehlivan 2005: 127).

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve şikâyette bulunulamaz.

#### **5.3.1.2. Vergi Hataları Ve Düzeltme Usulleri**

Hata kavramı, suç kavramından farklıdır. Suçta genellikle kasıt vardır. Buna karşılık, hatada kasıt yoktur. Bu nedenle, Vergi Hukuku, vergi suçlarının yanında vergi hatalarına da yer vermiştir. Vergi suçları, ağır cezai müeyyidelere bağlanmışken vergi hataları için herhangi bir cezai müeyyide öngörülmemiştir. Ancak, vergilendirmeye ilişkin her türlü yanlışlık ya da sakatlığın hata olarak ileri sürülmesi mümkün değildir. Düzeltme konusu edilebilecek vergi hatalarının

nelerden ibaret olduğu VUK'ta açıkça belirtilmiştir.

Bu nedenle, düzeltilerek ortadan kaldırılacak olan hataların, VUK'un 117-118. maddelerinde tanımlanan hataların kapsamına açıkça girmesi gerekmektedir. Vergi hatası kapsamına girmeyen hukuki uyuşmazlıklar, düzeltme konusu yapılamaz. Kanunların mükellefler ile vergi idaresi arasında farklı yorumlanmasından doğan hukuki uyuşmazlıkların çözüm yeri hiç şüphesiz bağımsız yargı organlarıdır.

Vergilendirmeye ilişkin çok sayıda karmaşık işlemler karşısında, mükelleflerin ya da vergi idaresinin bazı hatalar yapabileceğini düşünen kanun koyucu, Vergi Hukukunda vergi hatalarına yer vermiş ve bunların herhangi bir suç teşkil etmeden düzeltilebileceğini öngörmüştür.

#### **5.3.1.2.1. Vergi Hatasının Tanımı**

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK Md.116). Vergi hataları, mükellefler tarafından yapılabileceği gibi, vergi idaresi tarafından da yapılabilir.

Ancak, vergi hatasından söz edebilmek için yapılan işlemin kanunda belirtilen çeşitli hatalardan birinin kapsamına açıkça girmiş olması gerekir.

#### **5.3.1.2.2. Vergi Hatalarının Çeşitleri**

VUK'ta vergi hataları iki ana başlık halinde düzenlenmiştir (VUK Md. 116 - 117). Bunlar hesap hataları ve vergilendirme hatalarıdır. Bu hatalar, kendi içerisinde aşağıdaki alt başlıklara ayrılmaktadır:

##### **5.3.1.2.2.1. Hesap Hataları**



Hesap hataları, vergi ile ilgili hesaplarda yapılan ve vergi miktarını etkileyen hatalardır. Bu çeşit hatalar, VUK'un 17. maddesinde düzenlenmiştir:

#### **5.3.1.2.2.1.1. Matrah Hataları**

Matrah hataları, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır (VUK Md. 117/1).

Söz konusu hatalar, belirtilen belgeler üzerinde matrahın eksik veya fazla hesaplanması sonucu ortaya çıkan hatalardır. Rakamların yanlış yazılması veya indirimlerin gereğinden az veya fazla olması da matrah hatası olarak kabul edilebilir.

Matrah hatasından söz edilebilmesi için yapılan hatanın kişinin takdirinden veya değerlendirmesinden kaynaklanmaması gerekir. Örneğin, yükümlünün, Emlak Vergisine esas teşkil eden gayrimenkulün değerini yüksek takdir etmesi sonucu fazla vergi ödemesi neticesinde, matrah hatasından söz edilmez. Öte yandan, yükümlü, seçimlik hakkını kendi aleyhine kullanması sonucu fazla vergi ödemesini matrah hatası olarak ileri süremez. Örneğin, yükümlü maliyet veya emsal bedelden birini seçerek değerlendirme yapacaksa bunlardan aleyhine olanı seçmesi gibi (Pehlivan 2005: 128).

#### **5.3.1.2.2.1.2. Vergi Miktarında Hatalar**

Vergi miktarında hata VUK'ta şu şekilde tanımlanmıştır: "Vergi miktarında hatalar, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır."

Buna göre, vergi oranının, kanunda gösterilen orandan az veya çok uygulanması, artan oranlı vergilerde basamakların yanlış uygulanması, yurt içi veya yurt dışında ödenen vergilerin az veya fazla indirilmiş olması, gerçek kişilerin

ücretlerinde indirilecek özel indirim az veya fazla indirilmiş olması, vergi miktarında hatalara örnek teşkil eder.

### **5.3.1.2.2.1.3. Verginin Mükerrer Olması**

Mükerrer vergi, bir vergilendirme döneminde, herhangi bir verginin birden fazla istenip alınmasıdır.

VUK'ta mükerrer vergileme şu şekilde tanımlanmıştır: “Verginin mükerrer olması, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.”

Mükerrer vergileme çoğunlukla aynı yükümlünün işyeri ve ikametgâhlarının farklı vergi dairelerinin yetki alanı içerisinde olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Vergi dairelerinden birisinde düzeltme yapması suretiyle çifte vergileme önlenmektedir.

### **5.3.1.2.2.2. Vergilendirme Hataları**

Vergilendirme hataları, VUK'un 118. maddesinde belirtilmiştir.

#### **5.3.1.2.2.2.1. Yükümlünün Şahsında Hata**

“Mükellefin şahsında hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.” Ceza kesmede de şahısta hata yapılabilir. Örneğin, kollektif şirket ortağının fiili nedeniyle ortağa kesilmesi gereken cezanın kollektif şirket adına kesilmesi şahısta hatadır (Danıştay:13.D. E.73/3529, K.74/1440).

Uygulamada yükümlünün şahsında hata çoğu kez aynı ad ve soyadı taşıyan kişilerin karıştırılması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

#### **5.3.1.2.2.2.2. Mükellefiyette Hata**

Mükellefiyette hata, vergi mükellefi olmayan bir kişinin vergi mükellefi gibi kabul edilerek mükellefiyet kapsamı içerisine alınması; ya da vergi mükellefi olmakla beraber vergiden muaf olan kişinin vergilendirilmesidir. VUK'a göre, "Mükellefiyette hata, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır."

Yasadaki ifadeden de anlaşıldığı gibi mükellefiyette hatanın açık olması gerekir. Açık bir hata yok veya uyumsuzluk yoruma muhtaç ise, bu uyumsuzluğun yargı organlarında çözümlenmesi gerekir.

#### **5.3.1.2.2.2.3. Mevzuda (Konuda) Hata**

Verginin mevzuu (konusu), üzerinden vergi alınan şeyi ifade eder. Vergilerin konusu açıkça vergi yasalarında gösterilir. Yasalarda, açıkça vergi konusu kapsamı içerisinde gösterilmeyen bir şeyin, vergi konusunun kapsamı içerisinde değerlendirilerek işlem yapılması ya da vergi konusu içerisinde olmakla beraber istisna kapsamı içinde olan bir şeyin vergilendirilmek istenmesi, vergi hatası olarak kabul edilir (Pehlivan, 2005: 130).

VUK'a göre, "mevzuda hata, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır."

#### **5.3.1.2.2.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata**

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, alınan verginin, ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

#### **5.3.1.2.3. Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması**

Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir (VUK Md. 119):

- Hatalı işlemi yapan ilgili memurun hatayı bulması ile
- Üst memurların yapılan incelemeleri sırasında hatanın ortaya çıkartılması ile
- Hatanın teftiş sırasında ortaya çıkartılması ile
- Vergi incelemeleri sırasında hatanın ortaya çıkartılması ile
- Mükellefin müracaatı ile

#### **5.3.1.2.4. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolları**

Vergi hatalarını düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir (VUK Md. 120).

Vergi hataları vergi dairesi tarafından re'sen düzeltilebileceği gibi, mükellefin müracaatı üzerine de düzeltilebilir. Düzeltmeye yetkili olan, ilgili vergi dairesi müdürüdür.

##### **5.3.1.2.4.1. Re'sen Düzeltme**

Vergi idaresince tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları, re'sen düzeltilir. Kendi aleyhine düzeltme yapılan kişiler düzeltme işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açabilir (VUK Md.121).

Yapılan düzeltme ilave bir vergi tarhını gerektiriyorsa yapılan tarhiyat yükümlüye ihbarname ile tebliğ edilir. Ancak, yükümlü bu tarhiyata karşı yargı yoluna gidebilir.

Yapılan düzeltme yükümlünün lehine ise, yani ödenmiş bir verginin iadesine ilişkin ise yükümlüye düzeltme fişinin bir örneği tebliğ edilir. Yükümlü, tebliğ tarihinden başlayarak, bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvurmadığı takdirde, hakkı düşer (VUK Md.120).

#### **5.3.1.2.4.1.2. Mükellefin Talebi Üzerine Düzeltme**

Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler (VUK Md. 122).

Vergi hatasının talep üzerine düzeltilmesi, bu konuda yararı bulunan mükellefin, yazı ile düzeltme talebini işlemi yapan ilgili vergi dairesine bildirmesi gerekir (Danıştay 4. D. E.75/505, K.75/550). Yasada başvuruda bulunacak kişinin “mükellef” olacağı hususu, açıkça ifade edilmiştir.

Bu konudaki görüşlerin çoğu, düzeltme talebinde sadece mükelleflerin bulunabileceği noktasındadır. Hatta vergi sorumlusunun düzeltme talebinde bulunamayacağı hususunda görüşler vardır. Düzeltme talebinde bulunabilecek kişinin, bundan bir yarar sağlaması gerekir. Bu nedenle, işverenin, kaynakta kestiği bir vergide hata varsa, düzeltme isteğinin, işveren tarafından değil; vergisi kesilen istihkak sahibi tarafından yapılması gerekmektedir. Buna karşılık, fiil ehliyetine sahip olmayan bir küçüğün vergisinde hata söz konusu ise, elbette vergi sorumlusu olan kanuni temsilci düzeltme talebinde bulunabilecektir.

#### **5.3.1.2.5. Vergi Hatalarında Düzeltme Usulü**

Vergi hataları, talep üzerine düzeltilecekse, yükümlünün buna ilişkin olarak irade göstermesi gerekir. Bu irade yazılı olarak işlemi yapan vergi dairesi müdürlüğüne yapılır. Bu yazılı istek posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilir. Düzeltme talebinde herhangi bir şekil şartı yoktur ve bu talebin yazılı olması yeterlidir (Pehlivan 2005: 132).

Düzeltme işlemi, ilgili vergi dairesi müdürü tarafından yapılır. İlgili servis düzeltme talebine karşı kendi görüşlerini de katarak vergi dairesi müdürüne gönderir. Talep yerinde görülürse müdür ilgili servise düzeltmenin yapılması emrini verir ve düzeltme fişi düzenlenerek hata düzeltilir. Talep yerinde görülmezse, düzeltme talebi reddedilir ve yazılı olarak yükümlüye tebliğ edilir (Pehlivan 2005:

133).

Düzeltilme talebi ancak süresi içerisinde yapılırsa kabul edilebilir. Buna düzeltilme zamanaşımı denir. Bu süre, vergilendirme zamanaşımı ile aynıdır. Dolayısıyla, düzeltilme zamanaşımı, ilgili verginin doğduğu tarihi izleyen takvim yılı başından başlar ve bu süre beş yıldır (Pehlivan 2005: 123).

#### **5.3.1.2.6. Şikâyet Yolu ile Müracaat**

Düzeltilme talebinin ilgili vergi dairesi tarafından reddi durumunda, mükellef, vergi dairesinin kararına karşı, şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilir (VUK Md. 124). Mükellefin şikâyeti üzerine Maliye Bakanlığı'nın da ret cevabı vermesi halinde, bu ret kararına karşı, yargı yoluna başvurulabilir.

Şunu da belirtmek gerekir ki; mükellef vergi hatasının varlığı halinde, düzeltilme yoluna başvurmadan doğrudan yargı yoluna da gidebilir. Ancak, yargı yoluna gidebilmek için 30 günlük dava açma süresinin geçmemiş olması gerekir.

#### **5.3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yolu İle Çözümü**

Bağımsız yargı organlarının varlığı ve idarenin yaptığı işlemlerin yargı denetimine tabi olması, hukuk devletinin temel ilkelerindedir. Bu nedenle, vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili olarak yaptığı işlemler yargı denetimine tabidir.

Anayasa'nın 125. maddesine göre, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.

Vergi uyuşmazlıklarında "uzlaşma" ve "düzeltilme" gibi idari çözüm yolları bulunmakla birlikte, uyuşmazlıkların en adil çözüm yeri yargı organlarıdır. Yargı organlarının görevi, sadece önlerine gelen uyuşmazlıkları çözmekten ibaret değildir. Yargı organlarının uyuşmazlıkları çözüme bağlamak yanında, uyuşmazlık konusu olaylara uygulanacak mevzuatı yorumlayarak içtihat oluşturmak gibi görevleri de

vardır. İctihatlar, mevzuatın uygulanmasında, uygulayıcılara ışık tutarak önemli kolaylık sağlar (Pehlivan 2005: 133).

### **5.3.2.1. Vergi Yargı Organları Ve Görevleri**

Türkiye’de bugünkü vergi yargı sistemi 1982 yılında kurulmuştur. 1982 yılına kadar olan devrede vergi uyuşmazlıkları, esas itibarıyla vergi idaresinin bünyesinde bulunan komisyonlarda çözümleniyordu. Komisyon kararlarına karşı ise Danıştay’a başvurulabiliyordu. Dolayısıyla 1982 yılına kadar ülkemizde bugünkü manada ilk derece vergi mahkemeleri bulunmuyordu (Pehlivan 2005: 133).

Ülkemizde, esas itibarıyla 20 Ocak 1982’de yapılan düzenlemelerle oluşturulmuş olan vergi yargı organları Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’dır.

#### **5.3.2.1.1. Danıştay**

Danıştay, yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme organıdır. Vergi davalarında Danıştay, idari yargı ile vergi yargısında en yüksek yargı organıdır. Başka bir deyişle idari yargı kararları ile vergi yargısı kararlarının temyiz yeri Danıştay’dır. Danıştay, 12’si dava dairesi, biri idari olmak üzere 13 daireden oluşur. Her daire beş kişilik kuruldan oluşur ve kararlar çoğunlukla verilir (Danıştay Kanunu Md. 13).

Danıştay’ın bünyesinde ayrıca, idari dava daireleri genel kurulu, vergi dava daireleri genel kurulu ve içtihadı birleştirme kurulu vardır. Bunlardan vergi dava daireleri genel kurulunun görevi, temyiz kararına karşı vergi mahkemelerinin verdiği ısrar kararını nihai çözüme bağlamaktır.

Danıştay dairelerinden vergi uyuşmazlıkları için görevli olanların görevi ise vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararlara karşı yapılan temyiz başvurusunu incelemektir. İctihadı birleştirme kurulu, içtihadı birleştirme

kararlarının alındığı kuruldur.

Danıştay, bazı uyuşmazlıklarda ilk derece mahkemesi olarak da görev yapar. Bu görevlerden vergiye ilişkin olanları şunlardır (Danıştay Kanunu Md. 24):

- Bakanlar Kurulu'nun vergiye ilişkin kararları;
- Bakanlıkların vergilendirmeye ilişkin düzenleyici işlemleri.
- Birden çok idare ya da vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere, Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme istemlerinin reddine ilişkin işlemlere, karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını çözümlenmek.

Öte yandan, Emlak Vergisi matrahının tespitinde esas teşkil eden ve Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık Bakanlığı tarafından müştereken belirlenip ilan edilen "bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri"ne karşı dava açma yetkisine sahip olan Ticaret ve Sanayi Odaları, ilanı izleyen 15 gün içinde Danıştay'da dava açabilir.

#### **5.3.2.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri**

Bölge idare mahkemesi, vergi yargısında itiraz mercii olarak görev yapan yargı organıdır. Bölge idare mahkemeleri, bölgenin coğrafi durumu ve iş hacmi dikkate alınarak, Adalet Bakanlığı tarafından kurulur. Tek yargıçla verilen kararlarla, mükellefiyetin esasına, şekline ve muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin olanlar dışındaki kararlar için bir itiraz mercii olarak görevlendirilen Bölge İdare Mahkemeleri bir istinaf mahkemesi gibi çalışmaktadır. Bölge İdare Mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Başkanlık ve üyelik görevleri bu mahkemelerin bulunduğu yerdeki idare ve vergi mahkemesi başkanlarınca yürütülmektedir.

Bölge idare mahkemeleri, genel görevli bağımsız mahkemelerdir. Bu mahkemeler bir başkan ve iki üyeden oluşur. Bölge idare mahkemelerinin görevleri şunlardır:



— Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri tarafından tek hâkimle verilmiş kararlara karşı yapılan itirazları kesin karara bağlamak;

— Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak;

— Diğer kanunlarda verilen görevleri yapmak.

Bölge idare mahkemelerinin kararları kesin olup bu mahkemelerin kararlarına karşı Danıştay'a başvurulamaz.

### **5.3.2.1.3. Vergi Mahkemeleri**

Danıştay'ın ilk derece mahkeme sıfatıyla baktığı davaların dışındaki davalar hariç, vergi yargısında ilk derece mahkeme vergi mahkemeleridir. Bu mahkemeler, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacimleri dikkate alınarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulur. Vergi Mahkemelerinde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkemeler bir başkan ve iki üyeden oluşan kurul halinde çalışmaktadır. Fakat kanunun uygun gördüğü bazı durumlarda (Kazançları götürü usulde tespit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerinin tespiti ile ilgili işlemlere karşı açılan davalar gibi) davalar tek yargıyla görülebilmektedir (Pehlivan 2005: 134).

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kanunu'nun 6. maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri şu şekilde belirtilmiştir:

— Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler, bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar,

— Birinci bentteki konularda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) uygulanmasına ilişkin davalar,

— Diğer kanunlarda verilen işleri çözümlmek.

Vergi mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşur. Mahkeme üye tam sayısı ile toplanır ve oy birliği ya da oy çokluğu ile karar alabilir. Vergi mahkemelerinin başkan ve üyeleri adli yargıda görev yapan 'hâkim' statüsündedir. Ancak, vergi

mahkemesi üyeliğine, hukuk fakültesi mezunlarının yanında, ders programlarında hukuk derslerine yer vermiş olan, iktisadi ve idari bilimler fakültesinin çeşitli bölümlerinden mezun olanlar da atanabilir.

Vergi mahkemelerinde bazı uyuşmazlıklar tek hâkim tarafından çözüme bağlanır. 2576 sayılı kanunun 7. maddesine göre, uyuşmazlık tutarı 1.000 YTL' yi geçmeyen davalar tek hâkimle karara bağlanır. Tek hâkim tarafından verilen karara karşı, bölge idare mahkemesinde itiraz edilebilir, Bölge İdare Mahkemesinin kararına karşı Danıştay'a başvurulamaz.

### **5.3.2.2. Vergi Davasının Açılması ve Yargılama Usulü**

#### **5.3.2.2.1. Vergi Davasının Konusu**

Vergi davasına konusu olabilecek işlemler önce, “genel düzenleyici işlemler” ve “bireysel işlemler” şeklinde iki gruba ayrılabilir. Genel düzenleyici işlemler, vergilendirmeye ilişkin olarak çıkarılmış olan tüzük, yönetmelik, Bakanlar Kurulu kararı gibi, bütün vergi mükelleflerini ilgilendiren genel ve objektif nitelikteki işlemlerdir. Buna karşılık, bireysel işlemler ise, herhangi bir kişiyi ilgilendiren özel ve sübjektif nitelikteki işlemlerdir. Örneğin, herhangi bir mükellef adına; ikmalen veya re'sen vergi tarh edilmesi, ceza kesilmesi gibi işlemler bireysel işlemler kategorisine girer (Pehlivan 2005: 135).

Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, kesinti yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir. Mükellefler, beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar (VUK Md. 378). Ancak, mükelleflerin beyannamelerini “ihtirazı kayıtlı” vermeleri halinde, kendi beyanlarına karşı dava açmaları mümkündür (İYUK md. 27).

Buna göre, vergi davasının konusunu oluşturacak işlemleri şu şekilde

belirtmek mümkündür:

— Re'sen veya ikmalen ya da idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin cezalar

— Takdir ve tadilat komisyonlarının kararları;

— Kesinti yoluyla alınan vergiler.

Öte yandan, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereğince yapılan ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve ödeme emri tebliğine karşı da dava açılması mümkündür.

#### **5.3.2.2.2. Dava Açmaya Yetkili Olanlar**

VUK'un 377. maddesine göre: Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi daireleri de tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Belediyeler, tadilat ve takdir komisyonları tarafından tahmin ve takdir edilen matrahlara karşı dava açabilirler. Yine Ticaret Odaları, Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarınca tespit edilen bina metrekaresi inşaat maliyet bedellerine karşı dava açabilirler. Mahalle ve köy muhtarlıkları, takdir komisyonları tarafından tespit edilen arsa ve arazi birim değerlerine karşı ayrıca dava açabilirler.

Vergi daireleri, takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrahlara karşı dava açabilirler (VUK Md. 377/2). Ancak, vergi daireleri Maliye Bakanlığı'nın ( İl Özel İdareleri ve Belediyeler), valinin onayı olmadan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı Danıştay'da dava açamazlar (VUK Md. 377/4).

Öte yandan, gerçek kişiler, kendileri veya avukat olan vekilleri aracılığı ile dava açabilir. Küçük veya kısıtlı olup fiil ehliyetinden yoksun bulunan gerçek kişiler ile tüzel kişiler için kanuni temsilcileri dava açabilir.

### 5.3.2.2.3. Dava Açma Süresi

İdari yargıda dava açma süreleri 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7/1. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre; dava açma süresinin özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve İdare Mahkemelerinde altmış, Vergi Mahkemesinde otuz gün olduğu hüküm altına alınmıştır. Yani vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi 30 gün olarak belirtilmiş ancak özel kanunlarda farklı süre yer almışsa, bu farklı sürenin geçerli olacağı belirtilmiştir.

Örneğin, AATUHK'a göre düzenlenen ödeme emirleri ve ihtiyati hacizle ilgili davalarda, dava açma süresi 7 gündür (Md. 58). Emlak Vergisine ait bedel takdirinde bulunan komisyonların kararlarına karşı, kendilerine karar tebliğ edilen kurumlar ile ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemesi tarafından verilecek karara karşı ise 15 gün içinde Danıştay'abaşvurulabilir (VUK Mükerrer Md. 49/b-III).

Yasada belirlenmiş olan bu süreler;

- a) İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirim yapıldığı,
- b) Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümleri ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda;
  - ba) Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın;
  - bb) Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin;
  - bc) Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin;
  - bd) Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı;
  - be) İdarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci ve komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.

Sürelerle ilgili genel esaslar 2577 sayılı İYUK'nun 8. maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu maddede sürelerin;

- a) Tebliğ, yayın ve ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayacağı,
- b) Tatil günlerinin süreler dahil olduğu belirtilerek sürenin son gününün tatil gününe rastlaması halinde tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacağı,
- c) Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde bu sürelerin ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzayacağı şeklinde belirlemeler yapılmıştır.

2577 sayılı İYUK'nun 61. maddesinin 1. bendinde;

Bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin her yıl Ağustosun birinden Eylülün beşine kadar çalışmaya ara verecekleri belirtilmiştir.

Örneğin;

Mükellefin, defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden vergi dairesince yapılan cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnamenin 02.07.2005 tarihinde tebliğ edilmiştir. Bu durumda, mükellefin dava açma süresinin son günü 01.08.2005 tarihi olmaktadır. Dava açma süresinin son günü olan 01.08.2005 tarihinin bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin çalışmaya ara verme zamanı (Adli tatile) olması nedeniyle mükellefin dava açma son günü, çalışmaya ara vermenin son günü olan 05.09.2005 tarihinden itibaren 7 gün uzayarak 12.09.2005 tarihi olmaktadır (Pehlivan 2005: 137).

İdare tarafından yapılan ve mükellefler tarafından da dava konusu edilen işlemler ise;

A) Vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporunda tespit edilen matrah farkına karşı mükellefler tarafından;

- a) Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulması halinde;

Uzlaşma komisyonunca uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanağı kesin olup, vergi dairelerince uzlaşma komisyonunca düzenlenen uzlaşma tutanağının gereğı bekletilmeden yerine getirilir.

Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamayacağı 213 sayılı VUK'nun ek madde 11/2, tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 16/2. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Ancak, tarhiyat öncesi uzlaşmanın yapılamaması ya da uzlaşmaya varılamaması halinde tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağının dava konusu edilebileceğine ilişkin Danıştay 4. Dairesince verilmiş bulunan 17.02.1998 tarih ve 1997/1131 E., 1998/568 K. sayılı kararda tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağına dava açılabilirliği belirtilmiştir.

Mükellef, tarhiyat öncesi uzlaşmanın yapılamaması ya da uzlaşmaya varılamaması halinde vergi dairesine gönderilen inceleme raporu ile tespit edilen matrah farkına istinaden düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinin kendisine tebliğ edilmesi üzerine, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir.

b) Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulması halinde;

Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereğı vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikâyetle de bulunulamaz (Uzlaşma Yönetmeliği: Md. 12).

Vergi incelemesi sonucu düzenlenen inceleme raporuna ya da takdir komisyonu kararına istinaden cezalı tarhiyat yapılan mükellefler dilerse uzlaşma yoluna gidebilirler. Uzlaşmanın yapılamaması veya uzlaşmaya varılamaması üzerine mükellef dilerse uzlaşma tutanağının kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 15

gün (Uzlaşma Yönetmeliği: Md.13) içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler.

c) Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Kısmi Uzlaşma;

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi miktarı belirtilir. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılan cezalı tarhiyat mükellefe tebliğ edilir. Mükellef, vergi dairesi tarafından kendisine tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dava konusu edebilir. (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği: Md. 15)

B) Yoğun ve yaygın vergi denetimleri sırasında özel yoklama yetki belgeli memurlarınca ya da vergi dairesince düzenlenecek olan tespit tutanağına istinaden haklarında ceza kesilen mükellefler, kesilen cezayı 30 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava konusu edebilirler.

C) Mükellef tarafından ihtirazi kayıt ile verilmiş bulunan beyannamelere istinaden düzenlenen tahakkuk işlemi dava konusu edilebilir. Ancak, beyannameye istinaden yapılan tahakkuk işlemine dava açılmış olması tahsilât işlemini durdurmaz.

Mükellef idarece yapılan tahakkuk işlemi için 2577 sayılı İYUK'nun 27/3. maddesi gereğince yürütmenin durdurulmasını talep edebilir.

Mükellef 6183 sayılı AATUHK uyarınca yapılan işlemlere ve yasanın 55. maddesine göre düzenlenen ödeme emrini aynı yasanın 58. maddesi gereğince dava

konusu edebilir. Mükellef 6183 sayılı kanunun 58. maddesi gereğince açmış olduğu davalar için 2577 sayılı İYUK'nun 27. maddesi gereğince yürütmenin durdurulmasını talep edebilir.

Mükellef tarafından vergi mahkemesince verilen ve aleyhine olan yürütmenin durdurulması kararına 2577 sayılı İYUK'nun 27/6. maddesi gereğince 7 gün içerisinde itiraz edebilir.

Yürütmenin durdurulması kararı; Bölge İdare Mahkemesince verilmiş ise en yakın bölge idare mahkemesine, Danıştay dava dairelerince verilmiş ise Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'na bir defaya mahsus olmak üzere 2577 sayılı İYUK'nun 27/6. maddesi gereğince 7 gün içerisinde itiraz edilebilir.

D) Mükellef Vergi Mahkemesince davanın incelenmesi sonucunda verilen kararın aleyhinde olması halinde söz konusu vergi mahkemesi kararına karşı 30 gün içerisinde;

a) Vergi mahkemesi kararı tek hâkimle verilmiş ise 2577 sayılı İYUK'nun 45. maddesi uyarınca Bölge İdare Mahkemesi nezdinde itiraz, (Bölge İdare Mahkemesince verilen kararlar 2577 sayılı İYUK 45/5 maddesi hükmüne göre kesindir, temyiz yoluna başvurulamaz).

b) Vergi mahkemesi kararı üç hâkimle verilmiş ise 2577 sayılı İYUK'nun 46. maddesi uyarınca Danıştay nezdinde temyiz yoluna gidebilir.

Mükellef tarafından yapılan itiraz ya da temyiz başvurusu kararı veren idare mahkemesi ya da vergi mahkemesi aracılığı ile yapılır. İdare ya da Vergi Mahkemesi mükellef tarafından yapılan itiraz ya da temyiz isteminin ilk incelemesini yaptıktan sonra usulüne uygun ise itiraz ya da temyiz dilekçesini ilgili Bölge İdare Mahkemesine ya da Danıştay Dava Dairesine gönderir.



E) Mükellef, Danıştay Dava Daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içerisinde 2577 sayılı İYUK'nun 54. maddesi uyarınca düzeltme isteminde bulunabilir.

#### **5.3.2.2.4. Dava Açma Süresinin Niteliği**

Öte yandan, vergi yargısında dava açma süresi, hak düşürücü bir süredir. Bunun anlamı, süresi içinde dava açılmaması halinde, dava açma hakkı düşer.

#### **5.3.2.2.5. Dava Dilekçesinin Verileceği Yerler**

Dava dilekçesi ve savunmalar ile davaya ilişkin her türlü belge, ilgili vergi mahkemesi başkanlığına ya da ilgili vergi mahkemesi başkanlığına iletilmek üzere, herhangi bir vergi mahkemesi ya da idare mahkemesi başkanlığına verilir. Vergi mahkemesi veya idare mahkemesi bulunmayan yerlerde ise dava dilekçesi, Asliye Hukuk Hâkimliğine verilir. Yabancı ülkelerde bulmanlar, dava dilekçesini Türk konsolosluklarına verebilirler.

Davanın açılacağı ilgili mahkeme, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

— Uyuşmazlık konusu vergi ve benzeri mali yükümlülükler tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi;

— Gümrük vergilerini tarh ve tahakkuk ettiren dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi;

— VUK gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde, vergi ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi;

— AATUHK'un uygulanmasında ödeme emrini düzenleyen dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi;

— Diğer uyuşmazlıklarda, işlemi yapan dairesinin bulunduğu yerdeki vergi

mahkemesi.

#### **5.3.2.2.6. Dava Dilekçesinin İçeriği**

Vergi davası, ilgili vergi mahkemesi başkanlığına hitaben yazılan bir dilekçe ile açılır. Dava dilekçesinde, davalı tarafı göstermek zorunludur. Dava dilekçesinin İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş olması gerekir. Dava dilekçesinde aşağıdaki bilgilerin yer alır (İYUK: Md. 3):

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları, unvanları ve adresleri;
- Davanın; konusu, sebepleri ve dayandığı deliller;
- Dava konusu olan işlemin yazılı bildirim tarihi;
- Uyuşmazlık konusu tutar;
- Davanın ilgili bulunduğu vergi ve cezanın nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası, varsa mükellef hesap numarası;
- Duruşma istemi varsa, bu da belirtilir.
- Dilekçeler ile bunlara ekli belgelerin örnekleri, karşı tarafın sayısından bir fazla olmalıdır.

#### **5.3.2.2.7. Yargılama Süreci**

Vergi dava dilekçesinin, görevli ve yetkili mahkemeye ulaştırılmasından sonra, dava açılmış sayılır. Bundan sonra, yargılama süreci başlar. Önce, Mahkeme tarafından dilekçe üzerinde ilk inceleme yapılır. Bu aşamada usul ve şekil yönünden davanın kanuna uygun olarak açılıp açılmadığına bakılır. Dava, şekil ve usul yönünden kanuna uygun bulunmuş ise dava dilekçesinin ve eklerinin birer örneği, savunmasını yapmak üzere davalı tarafa tebliğ edilir (İYUK: Md. 16/ 1). Davalı tarafın savunma süresi 30 gündür. Davalının savunmasının bir örneği davacıya tebliğ edilir. Davacı bunun üzerine yine 30 gün içinde ikinci dilekçesini mahkemeye sunar. Davacının ikinci dilekçesinin bir örneği de yine davalı tarafa tebliğ edilir. İkinci dilekçeye karşı davalı 30 gün içinde savunmasını mahkemeye verir. Davalının ikinci

savunmasına karşı davacı cevap veremez. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırması gereken hususların bulunduğu davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa davacıya cevap vermesi için uygun bir süre verilir (İYUK: Md. 16/2). Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri cevap ve dilekçelerle hak iddiasında bulunamazlar (İYUK Md. 16/4).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, "Vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır." Ancak, aynı kanunun 17. maddesi, uyuşmazlık tutarı 1.000 YTL'yi aşan davalarda, tarafların birinin isteği üzerine duruşma yapılır (2000 yılı için öngörülen 1.000 YTL her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılarak dikkate alınır. Bu tutar 2005 yılı için 5.390 YTL'dir.).

Öte yandan vergi yargısında "re'sen araştırma" ilkesi geçerlidir. Bu ilkenin gereği olarak mahkemeler, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliklerinden yaparlar ve gerekli bilgi ve belgeyi taraflardan ve diğer yerlerden isterler (İYUK: Md. 20). Buna göre tarafların hiç değinmedikleri olaylar ve maddi unsurlar da mahkeme tarafından araştırılabilir.

Mahkeme, duruşmalarda iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, vergi davasına konu olan tarihiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin mali müşavir ya da muhasebecisini de dinler (VUK Mükerrer: Md. 378). Mükellefin mali müşavirinin ya da muhasebecisinin, mükellef adına dava açma yetkisi yoktur. Yukarıda da belirtildiği gibi, dava açma konusunda vekâlet sadece avukat olanlara verilebilir.

#### **5.3.2.2.8. Vergi Yargısında İspat**

Vergi yargısında "delil serbestliği" ilkesi geçerlidir. VUK'un 3. maddesinin (3) bendine göre, "Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç, her türlü delille ispatlanabilir." Bu nedenle, vergi yargısında defter, belge gibi şekli delillerin yanında, tanık beyanı dâhil olmak üzere her türlü delile başvurulabilir. Ancak, taraflardan birisinin iktisadi ve teknik icaplara uymayan

veya olayın özelliğine göre normal ve alışılmış olmayan bir iddiayı ileri sürmesi halinde, ispat görevi bunu iddia edene aittir (VUK: Md. 3B/III). Bu yüzden, tarafların ileri sürecekleri delillerin olayla açık ilgisinin olması gerekir.

#### **5.3.2.2.9. Dava Açmanın Hukuki Sonuçları**

Tarhiyat işlemine karşı açılan dava, tahsil işlemini kendiliğinden durdurur. Başka bir deyişle mükellefin, aleyhinde tarh edilen vergiye karşı dava açması halinde, dava konusu verginin ödeme işlemi durur (İYUK: Md. 27/8).

Ancak, ihtirazi kayıtla (bazı hakların kullanılması için, örneğin dava açma hakkının kullanılması gibi amaçlarla konulan kayıt) verilen beyannamelere dayanılarak yapılan tarhiyat işlemine karşı açılan davalarda, tahsilât kendiliğinden durmaz. Bu durumda, tahsilâtın durdurulması için, mahkemeden bu yönde bir talepte bulunulması ve mahkemenin de yürütmeyi durdurma kararını vermesi halinde, tahsilât işlemi durur. Öte yandan, ödeme emri tebliği, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz gibi tahsilât işlemlerine karşı açılan davalarda, yürütme kendiliğinden durmaz. Ancak, bu çeşit davalarda yürütmenin durdurulması mahkemeden talep edilebilir ve mahkeme bu yönde karar verebilir (Pehlivan, 2005: 140).

#### **5.3.2.2.10. Vergi Davasının Sonucu**

Mükellefler tarafından açılan davalarda mahkemenin kararı, davanın kabulü yönünde, başka bir ifade ile mükellefin lehine ise, açılan davanın konusuna göre, tarhiyatın terkini, ödenmiş olan verginin iadesi, haciz işleminin kaldırılması şeklinde kararlar verilir.

Vergi dairesinin tadilat ya da takdir komisyonlarının kararlarına karşı açtıkları davalarda, vergi dairesinin lehine karar verilmesi durumunda, ilgili komisyonlar tarafından yapılan değerlendirmeler geçersiz sayılır.

#### **5.3.2.3. Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları**

Mahkeme kararlarına karşı kanun yolu, herhangi bir mahkemenin verdiği kararın yargı süreci içinde tekrar incelenmesine imkân veren hukuki bir yoldur. Mahkeme kararını yanlış ya da hukuka aykırı bulan taraf, kanun yoluna başvurabilir.

#### **5.3.2.3.1. İtiraz**

İtiraz davası, vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği kararların, Bölge İdare Mahkemesinde hukuka uygunluk denetimi yoludur. Vergi mahkemesinin tek hâkimle verdiği karara karşı Danıştay'a başvurulamaz. İtiraz için dava açma süresi 30 gündür. Bölge İdare Mahkemesinin itiraz üzerine verdiği karar için Danıştay'a başvurulamaz.

#### **5.3.2.3.2. Temyiz**

Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği kararlar ile vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararların temyiz yeri Danıştay'dır. Temyiz için başvuru süresi 30 gündür. Temyiz başvurusu, vergi mahkemesinin kararının yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz. Ancak, temyiz makamı olan Danıştay, teminat karşılığı yürütmenin durdurulması yönünde karar verebilir.

Danıştay, dosya üzerinden inceleme yapar. Danıştay'da görülen davalarda, duruşma zorunluluğu yoktur. Ancak, Danıştay, tarafların isteği üzerine ya da kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.

Temyiz incelemesi sonucunda Danıştay, ilk derece mahkemesinin (vergi mahkemesi) kararlarına ilişkin olarak farklı kararlar verebilir. Bu kararlar şu şekilde olabilir:

- Onama
- Düzelterek onama
- Kısmen onama
- Bozma

Danıştay'ın onama kararı, vergi mahkemesi kararının hukuka uygun bulunduğunu ifade eder. Vergi mahkemesi kararının düzeltilerek onanması ise, kararda mevcut olan bazı maddi yanlışlıkların Danıştay tarafından düzeltilmesini ifade eder. Vergi mahkemesi kararının kısmen onanması veya kısmen bozulması, bu kararın bir kısmının hukuka uygun bulunarak onanmasına karşılık, diğer bir kısmının bozmayı gerektirecek eksiklikler taşıdığı için, sonuç itibarıyla kararın bozulması anlamına gelir.

Onanmış karar kısmına ilişkin verginin takip ve tahsil işlemleri yürütülür. Buna karşılık, bozulan karar kısmı ise yeniden karar vermesi için, kararı veren ilk derece mahkemeye gönderilir.

Danıştay'ın bozma kararı, vergi mahkemesi kararının hukuka ve usule aykırı bulunması anlamına gelir. Kısmen veya tamamen bozulan karara ilişkin dava dosyası yeniden görüşülmek üzere ilgili vergi mahkemesine gönderilir. Vergi Mahkemesi, Danıştay'ın bozma kararına uyup uymamakta serbesttir. Eğer Vergi Mahkemesi, Danıştay'ın bozma kararına uyarsa dava dosyasını yeniden inceler ve yeni bir karar verir. Bu karara karşı da yeniden temyiz yoluna gidilebilir.

Vergi Mahkemesi, Danıştay'ın bozma kararına uymaz ve ilk verdiği kararda ısrar ederse bu kez dosya Danıştay'da Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna gider ve burada kesin bir çözüme bağlanır. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun kararı, verilen olaya ilişkin kesindir. Ancak, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararının, benzer başka olaylarda uygulanmak mecburiyeti yoktur. Fakat benzer olaylarda Vergi Dava Daireleri'nin farklı kararlar vermiş olması durumunda, İçtihadı Birleştirme Kararının alınması gündeme gelir. Bu kararı ise, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu verir. İçtihadı Birleştirme Kararları kesindir ve benzer olaylarda Danıştay dairelerini, mahkemeleri ve idareyi bağlar.

#### **5.3.2.3.3. Kararın Düzeltilmesi**

Danıştay Dava Daireleri ile Danıştay idari veya Vergi Dava Daireleri Genel

Kurullarının, temyiz talebi üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemeleri tarafından itiraz talebi üzerine verilen kararlara karşı, taraflar, bir defaya mahsus olmak üzere ve kararın tebliğinden itibaren 15 gün içinde kararın düzeltilmesi isteminde bulunabilirler (İYUK: Md. 54). Düzeltme talebi, esas kararı vermiş olan Danıştay dairesi ya da Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca incelenir. Kararın düzeltilmesi yoluna gidilebilmesi için şu nedenlerin bulunması gerekir:

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
- Hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış bulunması.

#### **5.3.2.3.4. Yargılamanın Yenilenmesi (İade-i Muhakeme)**

Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi, İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi tarafından verilmiş ve kesinleşmiş olan kararlara karşı, belli şartların varlığı halinde, yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunmak mümkündür (İYUK: Md.3) Yargılamanın yenilenmesini gerektiren başlıca nedenler şunlardır:

- Karara etki edebilecek bir belgenin lehine karar verilenin eyleminden ya da mücbir bir sebepten dolayı kararın verilmesinden sonra ele geçirilmesi;
- Karara esas teşkil eden belgenin sahte olduğunun anlaşılması;
- Karara esas olan ilamın (mahkeme kararı) ortadan kalkması. Bir yargı organı, bir uyuşmazlık konusunda karar verirken, başka bir mahkemenin ilamını esas almış olabilir. Ancak, bu ilam kesinleşmiş bir mahkeme kararı ile bozulmuş ve bu suretle ortadan kalkmış olabilir. Bu çeşit ilama istinaden verilen karara karşı yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunmak mümkündür.
- Bilirkişinin bilerek gerçeğe aykırı rapor verdiği anlaşılması;
- Lehine karar verilen kişinin, karara etki eden hile kullanmış olması;

- Davaya yetkisiz kişilerin katılmış olması;
- Çekinmek zorunda olan hâkimler tarafından karar verilmiş olması. Hâkimler belli derecedeki yakınlarının davalarına bakamazlar. Böyle bir durum, yargılamanın yenilenmesi nedenidir.
- Tarafları ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme ya da başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir hükmün verilmiş olması.

Yargılamanın yenilenmesi talebi, esas kararı vermiş olan mahkeme ya da Danıştay dairesi tarafından karara bağlanır.

#### **5.3.2.3.5. Kanun Yararına Bozma**

Danıştay'ın incelemesinden geçmeden kesinleşen vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatı ile verdiği kararlara karşı, Danıştay başsavcısının kanun yararına temyiz yoluna başvurma yetkisi vardır (İYUK: Md. 51).

Temyiz talebinin yerinde görülmesi durumunda kanun yararına bozulan karar, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz. Kanun yararına bozma ile hukuka aykırı bir içtihadın yerleşmesi engellenmiş olur.

#### **5.3.2.3.6. Açıklama İstenmesi ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi Talebi**

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse yahut birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanması veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir. Açıklama veya aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir (İYUK: Md. 29).



Kararda tarafların adı, soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar varsa ya da hükümde hesap yanlışlıkları bulunuyorsa taraflar kararı vermiş olan mahkemeye başvurarak düzeltilmesini talep edebilirler (İYUK: Md. 30). Açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi talebi yoluyla mahkeme kararının içeriğini değiştirmek mümkün değildir.

## **6.2000–2001–2002 DÖNEMLERİNDE HATAY VERGİ MAHKEMELERİNDE AÇILAN DAVALARIN ŞUBAT 2001 EKONOMİK KRİZİ İLE İLİŞKİSİ**

Şubat 2001 Ekonomik krizi tüm Türkiye’de olduğu gibi Hatay’da faaliyet gösteren küçük ve orta boy işletmelerde de başta ekonomik darboğaz, yaşanan finansman sorunu, rekabet günün azalması, krize bağlı işyeri kapamaları ve insan kaynakları maliyetlerinin azaltılmasına yönelik işçi çıkarımları gibi bir takım temel işletme sorunlarıyla karşılaşmalarına sebebiyet vermiştir. Yaşanan krizin ülke genelini etkileyen ve neticelerini bölge değil de tüm ülke çapında göstermiş olmasından dolayı Hatay ölçeğinde işletmelerin karşılaştıkları sorunların, ülkenin geri kalan kısmında yaşanan sorunlardan farklı olduğunu düşünmek doğru değildir. Kaldı ki etkilerini tüm ülke çapında ve sektör farkı gözetmeksizin gösteren bir krizden Hatay’daki işletmelerin nasibini almadıkları düşünülemez.

Krizin etkilerinin ve doğurduğu sonuçların farklılıkları ve çok yönlülükleri dikkate alındığında işletmelerin krizin sonuçlarına olan tepkileri birbirinden farklılıklar göstermiştir. Şöyle ki; kriz, bir takım işletmelerde üretim azalmasına sebebiyet vermiş iken bir kısım işletmelerde işçi azaltışına gidilmesine, üretime ara verilmesine, bir kısım işletmeler açısından ise iş yerlerinin kapatılmasına kadar uzanan bir takım neticelerle sonuçlanmıştır.

Bununla beraber işletmelerin krize bağlı karşılaştıkları sorunların tamamının üretim, istihdam ve maliyet gibi konularla alakalı olmadığı, karşılaşılan bir takım sorunların da adli ve idari yargıda faaliyet gösteren mahkemelere yansıyan hak arama arayışına bağlı sorunlar olduğu tespit edilmiştir.

Bu konuda Hatay Vergi Mahkemelerinde yapılan ve 2000, 2001 ve 2002 yıllarını kapsayan araştırmada mahkemelerin özellikle konulara göre iş yükü ve bu iş yükünde bir artışın olup olmadığına yönelik veriler aşağıda etraflı bir biçimde ortaya konmuştur.

### **6.1. 2000 Yılı**

Şubat 2001 ekonomik krizine bağlı olarak ortaya çıkan vergisel sorunların mahkeme iş yükünde bir artışa sebebiyet verip vermediğinin sağlıklı bir biçimde tespiti açısından ve krizin etkilerini daha sağlıklı bir biçimde tespit edebilme adına kriz öncesi dönem olan 2000 yılının verilerinin araştırmaya katkı sağlayacağı düşünülmüştür. Bu anlamda Hatay Vergi Mahkemeleri nezdinde yapılan araştırmada kriz öncesi dönem olan 2000 yılında Hatay 1. ve 2. Vergi Mahkemeleri nezdinde başta Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi konularından oluşmak üzere toplam 1038 adet vergi uyuşmazlığına bağlı dava açılmıştır.

**Çizelge 12:** Hatay Vergi Mahkemeleri İstatistik Formu, 2000

KONULAR	GELİMLER				ÇIKANLAR										KALANLAR			
	1. Geçen Yılda Kalan	2. Yıl içinde Gelen	3. Bozularak gelen	4. TOPLAM	5. Red	6. Kabul	7. Kısmen Kabul	8. İlk inceleme üzerine dilekçe ve davanın reddi merciiine tevdi	9. İşlemden kaldırma	10. Mercii tayini - Bağlantı	11. Kabul feragat vb. nedenlerle karar verilmesine yer olmadığı	12. Davanın açılmamasına	13. Af kanunlarına göre çıkan	14. Re'sen inceleme üzerine verilen kesin kararlar	15. TOPLAM	16. Görülmemekte olan	17. Beklemede olanlar	18. TOPLAM
Gelir Vergisi	75	217	26	318	22	183	38	3			1	2			249	69	4	69
Kurumlar Vergisi	57	87	18	162	12	78	22	15		5	1	10			143	19		19
Emlak Vergisi																		
Katma Değer Vergisi	315	466	11	792	97	379	71	24			1	11			583	196	13	209
Gümrük Vergileri	5	21	1	27	1	17		1			2				21	6		6
Viraset ve İmtikal Vergisi	1			1		1									1			
Özel idare, belediye ve köylere ait vergi resim harç vb mali hükümler	1	2		3	1						1	1			3			
Dizel tne işleminin reddinden doğan işler																		
Yeni kurulan vergiler	2			2		2									2			
Tam yargı davalan																		
Diğer işler	91	245	27	363	41	174	23	19		1	6	6			271	86	6	92
<b>TOPLAM</b>	<b>547</b>	<b>1038</b>	<b>83</b>	<b>1668</b>	<b>174</b>	<b>834</b>	<b>154</b>	<b>62</b>		<b>6</b>	<b>12</b>	<b>30</b>			<b>1273</b>	<b>372</b>	<b>23</b>	<b>355</b>

**Kaynak:** Hatay Vergi Mahkemeleri.

Açılan bu davaların 466 adedi Katma Değer Vergisi, 217 adedi Gelir Vergisi, 87 adedi ise Kurular Vergisi konularından oluşmaktadır. Bunu haricinde 21 adet davanın konusu Gümrük Vergisi, 2 adet dava ise Özel İdare, Belediye ve Köylere ait vergi resim harç vb. mali yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıktan oluşmaktadır. Son olarak 245 adet dava ise Diğer İşler başlığı altında ve yukarıda açıklanan vergi konuları dışında ortaya çıkan diğer vergi uyuşmazlık türlerine ait olmak üzere mahkeme önüne getirilmiş ve böylece toplamda 1038 adet dava açılmıştır (Hatay Vergi Mahkemeleri 2000 yılı Esas Defterleri).

## **6.2. 2001 Yılı**

Araştırmanın konusunu teşkil eden Şubat 2001 ekonomik krizinin ortaya çıktığı yıl 2001 yılıdır. Krizin ortaya çıktığı 2001 yılı içerisinde yine Hatay'daki her iki Vergi Mahkemesinde yine başta Katma Değer Vergisi olmak üzere Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi konularından oluşmak üzere açılan toplam dava sayısı ise 744 adettir.

**Çizelge 13: Hatay Vergi Mahkemeleri İstatistik Formu, 2001**

KONULAR	GELENLER				ÇIKANLAR														KALANLAR		
	1. Geçen Yııldan Kalan	2. Yıl içinde Gelen	3. Bozularak gelen	4. TOPLAM	5. Red	6. Kabul	7. Kısmen Kabul	8. İlk inceleme üzerine dilekçe ve davanın reddi mercine tevdi	9. İşlemden kaldırma	10. Mercii tayini - Bağlantı	11. Kabul feragat vb. nedenlerle karar verilmesine yer olmadığı	12. Davanın açılmamış olmasına	13. Af kanunlarına göre çıkan	14. Re'sen inceleme üzerine verilen kesin kararlar	15. TOPLAM	16. Görülmekte olan	17. Beklemekte olanlar	18. TOPLAM			
Gelir Vergisi	69	115	32	216	50	76	38	4	2		10	1			173	38	5	43			
Kurumlar Vergisi	19	41	9	69	6	24	19	9			1				59	8	2	10			
Emlak Vergisi			12	12			12								12						
Katma Değer Vergisi	209	356	41	606	142	183	86	39			3	1			454	138	14	152			
Gümrük Vergileri	6	22	1	29	4	9	2	1			3				19	10		10			
Veraset ve İntikal Vergisi																					
Özel idare, belediye ve köylere ait vergi resim harç vb. mali hükümler		7		7		1		2							3	4		4			
Düzeltilme İşlerinin reddinden doğan işler																					
Yeni konan vergiler																					
Tam yargı davaları																					
Diğer işler	92	203	9	304	28	130	26	26	1	4	4	8			227	74	3	77			
<b>TOPLAM</b>	<b>395</b>	<b>744</b>	<b>104</b>	<b>1243</b>	<b>230</b>	<b>423</b>	<b>183</b>	<b>81</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>21</b>	<b>10</b>			<b>947</b>	<b>272</b>	<b>24</b>	<b>296</b>			

**Kaynak:** Hatay Vergi Mahkemeleri.

Açılan bu davaların 356 adedi Katma Değer Vergisi, 115 adedi Gelir Vergisi, 41 adedi ise Kurular Vergisi konularından oluşmaktadır. Bunların haricinde 22 adet davanın konusu Gümrük Vergisi, 7 adet dava ise Özel İdare, Belediye ve Köylere ait vergi resim harç vb. mali yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıktan oluşmaktadır. Son olarak 203 adet dava ise Diğer İşler başlığı altında ve yukarıda açıklanan vergi konuları dışında ortaya çıkan diğer vergi uyuşmazlık türlerine ait olmak üzere mahkeme önüne getirilmiş ve böylece toplamda 744 adet dava açılmıştır (Hatay Vergi Mahkemeleri 2001 yılı Esas Defterleri).

### 6.3. 2002 Yılı

Şubat 2001 krizinin Hatay vergi mahkemeleri nezinde ortaya çıkan davaların sayısında bir önceki yıla göre artışa sebebiyet verip vermediğinin tespiti amacı ile Araştırma kapsamında incelenmesi planlanan ve gerçekte krizin etkilerini gösterdiği düşünülen 2002 yılında ise Hatay 1. ve 2. Vergi Mahkemelerinde yıl içerisinde toplamda açılan dava sayısı 924 adettir.

**Çizelge 14:** Hatay Vergi Mahkemeleri İstatistik Formu, 2002

KONULAR	GELENLER				ÇIKANLAR										KALANLAR			
	1. Geçen Yıldan Kalan	2. Yıl içinde Gelen	3. Bozularak gelen	4. TOPLAM	5. Red	6. Kabul	7. Kısmen Kabul	8. İlk inceleme üzerine dilekçe ve davanın reddi mercisine tevdi	9. İşlemden kaldırma	10. Mercî tayini - Bağlantı	11. Kabul feragat vb. nedenlerle karar verilmesine yer olmadığı	12. Davanın açılmamış olması	13. Af kanunlarına göre çıkar	14. Re'sen inceleme üzerine verilen kesin kararlar	15. TOPLAM	16. Görülmekte olan	17. Beklemekte olanlar	18. TOPLAM
Gelir Vergisi	33	155	39	237	21	50	19	3	3		1	3			100	134	3	137
Kurumlar Vergisi	10	54	20	84	2	26	16	1				2			47	35	2	37
Emlak Vergisi																		
Katma Değer Vergisi	152	359	184	695	122	171	111	8	1			15			428	260	7	267
Gümrük Vergileri	10	14		24	8	8	2					1			19	5		5
Veraset ve İntikal Vergisi																		
Özel idare, belediye ve köylere ait vergi resim harç, vb. mali hükümler	4	10		14	1	8		2		1					12	2		2
Dizeltme İşleminin reddinden doğan işler																		
Yeni konan vergiler																		
Tam yargı davaları																		
Diğer işler	77	332	18	427	54	127	15	34		20	1	5			256	164	7	171
<b>TOPLAM</b>	<b>286</b>	<b>924</b>	<b>261</b>	<b>1481</b>	<b>208</b>	<b>390</b>	<b>163</b>	<b>48</b>	<b>4</b>	<b>21</b>	<b>2</b>	<b>26</b>			<b>862</b>	<b>600</b>	<b>19</b>	<b>619</b>

**Kaynak:** Hatay Vergi Mahkemeleri Esas Defterleri.

Açılan bu davaların çoğunluğunu yine başta Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi konuları oluşturmaktadır. Buna göre; açılan bu davaların 359 adedi Katma Değer Vergisi, 155 adedi Gelir Vergisi, 54 adedi ise Kurumlar Vergisi konularından oluşmaktadır. Bunu haricinde 14 adet davanın konusu Gümrük Vergisi, 10 adet dava ise Özel İdare, Belediye ve Köylere ait vergi resim harç vb mali yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıktan oluşmaktadır. Son olarak 332

adet dava ise diğerk işler başlığı altında ve yukarıda açıklanan vergi konuları dışında ortaya çıkan diğerk vergi türlerine ait olmak üzere mahkeme önüne getirilmiş ve böylece toplamda 924 adet dava açılmıştır (Hatay Vergi Mahkemeleri 2002 yılı Esas Defterleri).

#### **6.4. Genel Değerlendirme**

Tüm bu verilerden hareketle ülkemizde yaşanan Şubat 2001 ekonomik krizinin gerçekleştiği 2001 yılı içerisinde Hatay Vergi Mahkemelerinde açılan dava sayısının krizin etkilerini yargısal anlamda daha somut bir biçimde gösterdiği düşünülen 2002 senesine oranla daha düşük bir seviyede kaldığı ve 2002 yılı içerisinde Hatay Vergi Mahkemelerinde açılan davaların sayısının artış göstermesinde Şubat 2001 ekonomik krizinin bir etki yarattığı söylenebilir.

Hatay Vergi Mahkemelerinde açılan davaların konulara göre yapılan ayrımında açılan davaların toplam ağırlığını Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi konularının oluşturduğu görülmüştür. Bu vergi türlerinden katma değer vergisi yönünden bu vergiye ilişkin beyannamelerin ve ödeme sürelerinin her ay tekrarlandığı düşünüldüğünde katma değer vergisine bağlı uyuşmazlıkların etkilerini yıllık bazda krize bağlı bir biçimde gösterdiğini söylemekte zor olsa da, genel anlamda katma değer vergisinin toplamda göstermiş olduğu artışın Şubat 2001 krizi ile etkisinin olduğu düşünülmektedir.

Bununla birlikte, gelir vergisi gibi beyanname verme süresinin gelirin elde edildiği yıldan bir sonraki yılın Mart ayı olduğu ve ödeme süresinin de Mart-Haziran ve Eylül aylarında 3 eşit taksitte ödendiği vergi türünde gelir vergisi konularına bağlı olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklarda Şubat 2001 krizinin etkilerinin daha doğrudan bir biçimde kendini gösterdiğini söylemek mümkündür.

Kurumlar vergisi yönünden bakıldığında ise kurumlar vergisi beyanname verme dönemi hesap dönemini takip eden 4. ay içinde olduğundan ve kurumlar vergisinin ödenme zamanının da Nisan-Temmuz-Ekim ayların da olmak üzere 3 eşit

taksitte ödendiği düşünöldüğünde yine Şubat 2001 krizinin etkilerinin bu vergi yönünden de etkilerini daha doğrudan bir biçimde gösterdiğini söylemek mümkündür.

Ancak hemen belirtelim ki sayısal verileri dikkate alarak kat'i bir surette böyle bir sonuca ulaşmanın ilk etapta yanıltıcı olabileceği de dikkate alınmalıdır. Çünkü; Hatay Vergi Mahkemeleri'nde açılan davaların sayılarında gerçekleşen bu artışın bir tek sebebinin Şubat 2001 ekonomik krizi olduğunu tam anlamı ile söyleyebilmek ve bu sonuca doğrudan ulaşabilmek için kriz öncesi dönem ile kriz sonraki dönemde açılan davaların açılma sebeplerinin, davaların konularının, davalara uygulanacak ilgili kanun maddelerinin detaylı bir biçimde irdelenmesi gerekecektir. Oysa bu araştırma kapsamında sadece inceleme konusu yıllara ait yıl içerisinde açılan dava sayısı ile bu davaların türleri incelenmiş ve elde edilen sayısal veriler ışığında sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır.

Buna rağmen yapılan tespit ile Şubat 2001 ekonomik krizinin Hatay Vergi Mahkemelerinde iş yükünde artış sağladığı konusunda kuvvetli bir karinelerin varlığı ortadadır. Çünkü vergi mahkemelerinin yukarıda açıklanan ve yasadan kaynaklanan görev ve yetkileri ile vergi mahkemelerin resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklere ilişkin uyuşmazlıkları nihai olarak çözüme kavuşturan adli makam olduğu dikkate alındığında ve de kriz öncesi ve sonrası tüm dönemlerde ortaya çıkan vergi, resim, harç ve benzeri sorunsalının çözüm yerinin Türk yargı sisteminde münhasıran vergi mahkemeleri olduğu düşünöldüğünde şu veya bu sebepten kaynaklanan her türlü vergi uyuşmazlığının da ila nihaye bu mahkemelerde çözüme kavuşturulacağı gerçeği tespitimizi doğrular ve destekler niteliktedir.

Bununla beraber krize bağlı ortaya çıkan bir kısım davaların çözüm yerinin ise vergi mahkemeleri olduğu söylenemez. Bu davalar vergi, resim, harç ve benzeri yükümlölüklerden kaynaklanmayan başkaca sorunlardır. Bu davaların çözüm yeri idari yargının değil, bilakis adli yargının görev alanı içerisinde. Bu davalar ise daha çok uyarılama davası olarak görölen davalar olup bu araştırmanın dışında yer almaktadır.



Vergi mahkemelerin yukarıda etraflıca açıklanan görev ve yetkileri, ayrıca bu görev ve yetkinin münhasıran vergi idaresinin mükelleflere yönelik olumsuz vergi, resim, harç ve benzeri düzenlemelerinden kaynaklandığı, yine vergi uyuşmazlığına sebebiyet veren bir hadisenin vergi mahkemesi önüne bir dava olarak gelebilmesi için gerekli sürenin uzunluğu gibi etkenler bir arada düşünöldüğünde yaşanan krizinde işletmelerde, işletme sorunları ile birlikte bir takım vergi uyuşmazlıklarına da sebebiyet verdiği gerçeğı karşısında Hatay Vergi Mahkemelerinde kriz sonrası dönemde dava sayılarında artış yönündeki sonucun krizle ilintili olarak ortaya çıktığını söyleyebiliriz.

## 7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizdeki işletmelerin, özellikle de KOBİ'lerin karşılaştığı aşırı devlet bürokrasisi, yüksek iflas oranları, finansman güçlükleri, yüksek faiz oranları, yöneticiler arasında yönetsel eğitimin yetersizliği, enformasyon zorlukları ve rekabetçi olmayan piyasa şartları esasında gelişmiş ve gelişen ülkelerdeki işletmelerin de temel sorunları arasında yer almaktadır. Aradaki önemli farklılık Türkiye'nin kriz dönemlerinde tüm bu olumsuzluklarla birlikte vergi ödeme ve düzenlemelerinden doğan uyuşmazlıklara bağlı sorunları daha şiddetli hissetmesidir.

Bu bağlamda, Hatay Vergi Mahkemeleri'nde kriz öncesi ve krizin olumsuz etkilerini gösterdiği düşünülen kriz sonrası dönemi kapsayan bu araştırmada kriz sonrası dönemde ortaya çıkan ve vergi ödeme düzenlerine bağlı olarak yaşanan bir takım sorunlara vergi mahkemeleri nezdinde çözümler arandığı ve bu çözüm arayışlarının da uyuşmazlıkların dava konusu olarak görülmesi sureti ile mahkemelerin iş yükünü artırdığı tespit edilmiştir.

İşletmelerin yaşadığı finansal sorunları asgariye indirmek ve buna bağlı mahkeme iş yükünü azaltmak için vergi idaresi ve yasa koyucu tarafından işletmelerin daha eşit şartlarda rekabet etmesini sağlayacak şekilde düzenlenmelerin yapılması gerekmektedir. Bu da piyasa yapılanması uyumlaştırılmış bir vergi sistemini ve tüm Türkiye'yi kapsayan şeffaf, kolaylıkla erişilebilir bir bilgi ağını gerektirmektedir. Uyumlaştırılmış bir vergi sistemini gerçekleştirmek zor olmakla beraber, vergi tabanını genişletecek ve kayıt dışılığı cazip olmaktan çıkaracak önlemler alınmalıdır. Şeffaf, erişilebilir bilgi ağı oluşturmak için de bir merkez oluşturulabilir. Bilgi merkezi aracılığıyla işletmeler sektörel gelişmeler, ihaleler, finansal yorumlar, makro-ekonomik veriler, ihracat fırsatları, döviz kurları, faiz oranları ve teknolojik gelişmeler hakkında bilgi sahibi olabilecektir.

Karmaşık bürokrasi ve finansman yetersizliği işletme kurmada girişimcinin ilk başta karşılaştığı engellerdir. Bu tür engeller küçük girişimcinin risk almaktan ve yenilik yapmaktan kaçınmasına yol açmaktadır. Bu bağlamda ülkemizde işletmelerin

gerek kuruluşları gerekse faaliyetleri sırasında karşılaştıkları bürokratik engeller tespit edilerek bir an önce ortadan kaldırılmalıdır. Finansman yetersizliğinin giderilmesi için işletmelere ekonomideki ağırlıklarına paralel kredilerden pay verilmelidir. Bu amaçla, Halk Bankasına bir KOBİ bankası niteliği kazandırılmalı ve bu bankadan KOBİ'lere aktarılan kredi miktarı artırılmalıdır. Ayrıca, bu işletmelere yönelik ikincil menkul kıymetler borsasının (secondary stock markets) geliştirilmesi teşvik edilmelidir. İşletmelere yardımcı olmaya yönelik genel tedbirler ülkemizde işletmeler arasında "birlikten güç doğar" anlayışından hareketle ortaklıkların, işbirliği anlaşmalarının ve ticari birleşmelerin teşvik edilmesi gereklidir. İşletmeler ile üniversiteler arasında işbirliğine gidilmelidir. Bu işbirliği çerçevesinde işletmelerin yönetimle ilgili sorunlarına çözüm bulunmalıdır. İşletme yöneticilerine yönetim, planlama, organizasyon, üretim, pazarlama, finansman, personel, araştırma-geliştirme konularında eğitim seminerleri ve kursları düzenlenmelidir.

Türkiye'de yaşanan 2000 Kasım ve 2001 Şubat Krizleri, ekonominin ve reel sektörün bel kemiğini oluşturan işletmeleri her yönüyle derinden etkilemiştir. Bu derin etkiler kendisini işyeri kapanmalarındaki artışta, maliyetlerin yükselmesinde, üretim ve kapasite kullanım oranlarındaki düşüşte, istihdamdaki gerilemede, finansman sorununun ağırlaşmasında ve yatırımlardaki azalmada ve vergi ödeme düzenlerinde kendini göstermektedir. Unutulmamalıdır ki, bu olumsuz etkilerin giderilmesinde ve işletmelerin krizden kurtarılmasında önemli olan iyi politikalar oluşturmaktan çok bunları uygulamaya koymaktır.

Yapılan araştırma neticesinde de kriz öncesi dönem ile krizin etkilerini gösterdiği 2002 dönemi sonuna kadar Hatay Vergi Mahkemelerinin iş yükünde mahkeme esas kayıtları dikkate alındığında bir artışın olduğunun gözlemlendiği yukarıda belirtilmiştir. Bu artışın sebebinin Şubat 2001 ekonomik krizinin doğurduğu köklü finansal sorunlar karşısında işletmelerin işyeri kapatmalarına giden süreçte krizin doğurduğu bir takım vergi uyuşmazlıklarına vergi mahkemeleri nezdinde çözüm arama çabasının neden olduğu düşünülmektedir.

Kuşkusuz bununla beraber vergi mahkemelerinde görülmekte olan dava

sayılarının artış ve azalış göstermesinde kriz dışında, yasa koyucunun ve idarenin yapmış olduğu tek taraflı genel düzenleyici işlemler, yüksek mahkeme kararları ile ortaya çıkan yeni hukuksal durumların da etkisi olabilir. Genel düzenleyici işlemler ile yüksek mahkeme kararları neticesinde ortaya çıkan yeni hukuksal durumların da vergi mahkemelerindeki iş yükünün azalmasında veya artmasında etkisi olduğu unutulmamalıdır.

Örneğin kriz sonrası dönemde krizin etkilerini azaltma yönünde kanun koyucu tarafından çıkartılan ve kamuoyunda vergi barışı yasası olarak adlandırılan 4811 sayılı yasa 27.02.2003 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanuna ihtiyaç duyulmasının nedeni, kanunun genel gerekçesinde de belirtildiği üzere; 1999 yılı sonlarından itibaren etkisini giderek hissettiren ekonomik krizler ve özellikle Şubat 2001 krizi nedeni ile üretimde yaşanan daralmalar, işletmelerin mali bünyelerinin zayıflaması, birçok işletmenin kapanması, işsizliğin artmasına yol açması, bunun doğal sonucu olarak ta vergiler başta olmak üzere mükelleflerin borçlarını ödeyemez duruma düşmüş olmalarıdır.

Tüm bu olumsuz faktörlerin oluşturduğu zeminde, meydana gelen tahribatın onarılması ve ileriye dönük düzenlemelerin başlangıç adımını oluşturması açısından hem mükelleflerin hem de idarenin beklentilerine cevap verecek, her iki tarafı asgari müşterekte birleştirecek yasal düzenlemenin, yani vergi barışı yasasının çıkarılması kaçınılmaz hale gelmiştir.

Açıklandığı üzere yaşanan ekonomik krizin etkilerinin kısmen idari yolla ve kısmen yargı kararları ile ortadan kaldırılmasının amaçlanması ve bu surette 4811 sayılı yasanın 2. ve 3. maddesinde bu vergi barışı yasasından faydalanmak isteyenlerin vergi mahkemelerine intikal etmiş olan davalarından vazgeçmeye yönlendirilmesi krizin bir takım vergi sorunlarına yol açtığı ve bunun da vergi mahkemelerinde açılan davalara sebebiyet verdiği sonucunu doğurmaktadır.

Nihayet; kriz dönemi karşılaşılan tüm bu sorunların giderilmesinde en önemli katkılardan biri de hiç şüphesiz bağımsız yargının icra organı olan mahkemelere

düşmektedir. Bu anlamda vergi mahkemelerinde krize bağlı olarak ortaya çıkan ve vergi mevzuatından kaynaklanan sorunların/davaların çözüm makamı olan vergi mahkemelerinin bu konuda verecekleri kararlar krizin etkisini biraz olsun işletmeler nezdinde ortadan kaldıracaktır.

## KAYNAKÇA

- AKBANK, **Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi 1923-1978**, İstanbul: Akbank Kültür Yayını,1979, s. 82, 579.
- AKDIŞ, M. ve BAYRAK, S. (2000), “Türkiye’de KOBİ’lerin Genel Görünümü ve Finansal Krizlere Dayanıklılığı: 5 ili Kapsayan Bir Araştırma”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 6, s. 13-45.
- BENNEY, A (2001), “Banking on Small Business”, **OECD Observer**, 2001; <http://www.oecdobserver.org/news/fullstorv.php/aid/394.html> (15.07.2001).
- BİBBEE, A (2001), “Turkey’s Crisis”, **OECD Observer**, May 2001; [www.oecdobserver.org/news/fullstorv.php/aid/435.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstorv.php/aid/435.html) (15.07.2001).
- BULUTOĞLU, Kenan (1970), **Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı., İstanbul Fakülteler Matbaası, s.372.
- BORATAV, Korkut (1995), **İktisat Tarihi (1908-1980)**, **Türkiye Tarihi 4**, (Ed. Sina Akşin), İstanbul: Cem Yayınevi.
- BURÇAK, S. Rıfıkı (1994), **Türkiye’de Milli İradenin Zaferi**, Ankara: Demokratlar Kulübü Yayını No: 8.
- CEM, İsmail (19749), **Türkiye’de Geri Kalmışlığın Tarihi**, 4. Baskı İstanbul: Cem Yayınevi.
- COLLINS ENGLISH DICTIONARY (1986), (P.Hanks, W.T.Maleod, L. Urdang), London: William Collins and Sons & Co. Ltd.
- ÇELEBİ, Ahmet Rüştü (2001), “Ekonomik Kriz ve Vergiler”, **Yeni Türkiye Dergisi**, Eylül-Ekim 2001, Ekonomik Krizi Özel Sayısı 41.
- ÇELEN, Mustafa (1998), “Kamu Maliyesinde Fon kavramı ve Türkiye’de Bütçe dışı Fonlar”, **Prof Dr. Salih Şanver’e Armağan**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 10, s. 121-123.
- DEMİRKOL, Ö. (2000), “Korea 1997 and Turkey 1994 How Did Crisis Happen?”, **Hazine Dergisi**, Ocak 2000, S. 13, s. 51-65.
- DEVLET İSTATİSTİK ENSTİTÜSÜ (2001), **Ekonomik Panorama**, [www.die.gov.tr/ieyd/epindeks.html](http://www.die.gov.tr/ieyd/epindeks.html) (03.08.2001).

- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI (2000), **Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001-2005**, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Ankara.
- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI (2001), **Ekonomik Gelişmeler Haziran 2001**, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Ankara, s.1,  
<http://www.ekutup.dpt.gov.tr/eg/2001/07.pdf> (03.08.2001).
- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI (2001A), **Temel Ekonomik Göstergeler Haziran 2001**, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Ankara,  
<http://ekutup.dpt.gov.tr/teg/2001/06/mei.html> (03.08.2001).
- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI (1996), **“Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu”** Yayın No: DPT 2454.
- DURU Cihan, TURAN Kemal, ÖNGEOĞLU Abdurrahman (1982), **Atatürk Dönemi Maliye Politikası**, Ankara: Tisa Matbaacılık Sanayi Ltd Şti.
- EGE, A, Eğitim, Ş. ve Acar, U. (1995), **Avrupa Birliği İle Gümrük Birliği Muhtemel Etkiler ve Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler**, KOSGEB, Ankara.
- EKİN, N. (1996), **Küreselleşme ve Gümrük Birliği (Rekabet Gücüne Sosyal Boyutlu Bir Yaklaşım)**, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- GÖRGÜN, Sevim (1972), **Maliye Politikası**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1823.
- HATAY VERGİ MAHKEMESİ, **2000, 2001, 2002 Yılları Esas Defterleri**.
- HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI (2001), **Ekonomik Göstergeler**,  
<http://www.treasury.aov.tr/stat/eaosterae/Tablo-01.htmf> (03.08.2001).
- HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI (2001a), **Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı: Hedefler, Politikalar ve Uygulamalar**, <http://www.treasury.aov.tr/> (15.05.2001).
- KELEŞ, R. (1998), **“Kent, Kentleşme ve Enformel Kesim”**, **Enformel Kesim (I)** (Ed.:Tuncer Bulutay), İstihdam ve Eğitim Projesi işgücü Piyasası Bilgisi (TOR 6), 29 Mayıs 1998, Devlet İstatistik Enstitüsü Yayınları, Ankara, s. 5-21.
- KEPENEK, Yakup (1983), **Gelişimi, Üretim Yapısı ve Sorunlarıyla Türkiye Ekonomisi**, Ankara: Savaş Yayınları.

KOBİNET, <http://www.kobinet.org.tr/hizmetler/bilgibankasi/ekonomi/001.html>

(15.06.2006).

KONGAR, Emre (1993), **İmparatorluktan Günümüze Türkiye'nin Toplumsal Yapısı**, 7. Baskı, Cilt:1-2, İstanbul: Remzi Kitapevi.

KORKMAZ, Esfender (1982), **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayın No: 489

KORUM, Uğur (1982), "1923-1929 Döneminde Türkiye'de İmalat Sanayii ve Sanayi Politikaları", **Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi Semineri**, Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayınları: 513.

MALİYE BAKANLIĞI, **Bütçe Gelirleri Yıllığı (1979-1983)**.

MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI (1991), **Bütçe Başlangıç Ödemeleri ve Gelir Tahminleri (1930-1991)**, Derleyen: İclal Demir (Engün), Mukadder Öner), Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APKKB, Yayın No: 1991/320.

MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI, (1992), Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Sisteminin Yapısı**, Ankara: Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-1991.

MALİYE BAKANLIĞI, **Bütçe Gelirleri Yıllığı (1979-1983)**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü,1983.

MURAT, G. (1995), "Bölümlendirilmiş işgücü Piyasası Teorisi ve Türkiye Örneği", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, s. 33-56.

MÜFTÜOĞLU, T. (1998), **Türkiye'de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler**, Ankara: Turhan Kitabevi, Dördüncü Baskı,.

MANDEL, Ernest (1977), **Marxian Economic Theory**, London: Merlin Pres.

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 6. Baskı, İstanbul: Has Kutulmuş Matbaası,1985.

ÖKÇÜN, A.Gündüz (19719, **Türkiye İktisat Kongresi (1923 İzmir) Haberler, Belgeler, Yorumlar**, Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayınları No:262.

ÖNER, Atilla, "Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası Reformları ve Maliye



- Uygulamaları”, **Maliye Dergisi, Atatürk Özel Sayısı**, (Ekim, 1981), s.101-116.
- ÖNDER, İzzettin, KİRMANOĞLU, Hülya, “Kamu Açıklarının Tanımlanması, Ölçümü ve Etkileri”, **Kamu Kesimi Finansman Açıkları, X.Türkiye Maliye Sempozyumu** (14-18 Mayıs) İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü, 1996, s. 57-65.
- ÖNDER, İzzettin (1998), “Kamu Kesimi Göstergeleri Ve Yatırımlar”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof Dr. Kenan Bulutoğlu’na Armağan**, 37. Ser-Yıl 1996/1997, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayını No: 4100, s. 52–71.
- PALAMUT, E. Mehmet (1985), “Aşarın Düşündürdükleri”, **Prof. Dr. Sabri F. Ülgener’e Armağan, İktisat Fakültesi Mecmuası**, İstanbul: C: 43, 1984-1985, s.1-4.
- PALAMUT, E. Mehmet-GİRAY Filiz (2001), “Cumhuriyetten Günümüze Yaşanan Mali Krizler ve Uygulanan Politikalar”, **Yeni Türkiye Dergisi**, Eylül-Ekim 2001, Ekonomik Krizi Özel Sayısı 41.
- PEHLİVAN, O. (2005), **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Derya Kitabevi
- SARIASLAN, H. (1994), **Orta ve Küçük İşletmelerin Finansal Sorunları**, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayınları, Ankara.
- SAVAŞ, F.Vural (1997), “Türkiye’de Liberalizasyon Sürecinde Maliye Politikalarının Özel Ekonomi Üzerindeki Göreli etkinliği”, **XI. Türkiye Maliye Sempozyumu**, (4-8 Mayıs 1984) İzmir:9 Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, s. 1-15.
- ŞAHİN, H. (2000), **Türkiye Ekonomisi**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 6. Baskı.
- TİSK (2001), “**Avrupa Birliği’nde Kayıt Dışı Çalışma Konusunda İzlenen Politikalar ve Türkiye Açısından Değerlendirme**”, Ankara: Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayınları, No: 199.
- TOGAN, Sübidey (2001), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Temel Sebepleri ve Çözüm Önerileri”, **İşveren**, Cilt: XXXIX, Sayı: 5, s. 22-25.
- TOBB, **Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara:1991.

- TUNCAY, Mete (1992), **TC'ndeki Tek Parti Yönetiminin Kurulması (1923-1931)**, İstanbul: 3. Baskı, Cem Yayınevi.
- TÜRK, İsmail (1982), "Atatürk ve Türk Mali Sistemi", **Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye'nin Ekonomik Gelişmesi Semineri**, Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayınları: 513, s.7-19.
- TÜRKİYE ODALAR VE BORSALAR BİRLİĞİ (2001), **Türkiye Ticaret Sicili İstatistikleri**, [www.tobb.org.tr/frame.html](http://www.tobb.org.tr/frame.html) (02.08.2001).
- TÜRKİYE ODALAR VE BORSALAR BİRLİĞİ (2001a), **Kriz, Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Temmuz 2001, [www.tobb.org.tr/frame.html](http://www.tobb.org.tr/frame.html) (03.08.2001).
- TÜRKİYE ODALAR VE BORSALAR BİRLİĞİ (2001b), **Ekonomik Krizin Reel Sektörler Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması Çalışması Sonuçları**, 8 Haziran 2001, Ankara, [www.tobb.org.tr/anket/kriz/frame.html](http://www.tobb.org.tr/anket/kriz/frame.html) (02.08.2001).
- ULUATAM, Özhan (1990), **Örnekler-Belgeler ve Mahkeme Karlarıyla Türk Vergi Hukuku**, Ankara: Adım yayıncılık.
- VARCAN, Nezh (1987), **Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No:43.
- YAŞA, Memduh (1981) "**Devlet Borçları**" 3. Baskı, İstanbul: Has Kutulmuş Matbaası.
- YAŞAR, Süleyman (1981), "Türk Maliyesinde Devrim: Aşar'ın Kaldırılması", **Maliye Dergisi, Atatürk Özel Sayısı**, (Ekim, 1981), s. 221-235.
- YILDIRIM, Turan (1991), "Türkiye'de Devletin Ekonomiye Müdahalesi", **Maliye Yazıları**, 28, (Ocak Şubat,1991), s. 19-28.
- YILMAZ, Levent (2001), "Umberto Eco ile Kriz Üzerine", **Cogito**, İstanbul: Yapı Kredi Yayınları. İstanbul