

T.C.
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



VERGİ SİSTEMİNİN ÖZELLEŞTİRİLMESİNİN KAVRAMSAL
OLARAK İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Erkan ELMACI

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Kamu Hukuku (Tezli) Yüksek Lisans Programı

EKİM 2024
İSTANBUL

T.C.
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



**VERGİ SİSTEMİNİN ÖZELLEŞTİRİLMESİNİN KAVRAMSAL
OLARAK İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Erkan ELMACI
(221231026)
(0000-0002-9447-1676)

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Kamu Hukuku (Tezli) Yüksek Lisans Programı

Tez Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Osman YILMAZCAN

İstanbul 2024



T.C.
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğü

Jüri Tez Onay Formu

02.10.2024

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Bu çalışma 02.10.2024 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Kamu Hukuku (Tezli Yüksek Lisans) Programı Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

TEZ JÜRİSİ

Dr. Öğr. Üyesi Osman YILMAZCAN

Danışman

İstanbul Gedik Üniversitesi

Prof. Dr. Hasan CANPOLAT

Üye (İmza)

İstanbul Gedik Üniversitesi

Doç. Dr. Aylin ERDOĞDU

Üye (İmza)

İstanbul Arel Üniversitesi

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Vergi Sisteminin Özelleştirilmesinin Kavramsal Olarak İncelenmesi” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim (02/10/2024).

Erkan ELMACI

ÖNSÖZ

“Vergi Sisteminin Özelleştirilmesinin Kavramsal Olarak İncelenmesi” başlığını taşıyan bu tez, vergi sisteminin özelleştirilmesi kavramını tarihsel ve güncel bir çerçevede inceleyerek, geçmiş uygulamalar ve günümüz örnekleri ışığında bu yöntemin avantaj ve dezavantajlarını ortaya koymayı ve kamuoyunun vergi sisteminde özelleştirme uygulamalarına bakış açısını ölçmeyi amaçlamaktadır. Literatürde nadir diyebileceğimiz çalışmamızın bu konudaki bir boşluğu doldurmasını umarım.

Tez danışmanlığımı üstlenerek değerli vaktini ayıran, desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen, Dr. Öğr. Üyesi Osman YILMAZCAN’a ve tez çalışmasının tamamlanmasında değerli görüşleri ve eleştirileri ile katkı sağlayan ve yine desteklerini esirgemeyen tez jürisi üyeleri Prof. Dr. Hasan CANPOLAT ve Doç. Dr. Aylin ERDOĞDU’ya teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak, tüm hayatımda olduğu gibi eğitim hayatımda da her zaman yanımda olan en önemli desteğim, sevgili aileme ayrıca teşekkür ederim. Bu çalışmayı onlara ithaf etmek isterim.

Ekim 2024

Erkan ELMACI

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

ÖNSÖZ.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	viii
ÇİZELGE LİSTESİ.....	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	x
ÖZET.....	xi
ABSTRACT	xiii
1. GİRİŞ	1
1.1. Çalışmanın Konusu	3
1.2. Çalışmanın Önemi.....	3
1.3. Çalışmanın Amacı	3
1.4. Çalışmanın Yöntemi.....	3
1.5. Çalışmanın Sınırlılıkları	4
2. VERGİ SİSTEMİ VE ÖZELLEŞTİRMEYE YÖNELİK AÇIKLAMALAR..	5
2.1. Vergi ve Vergi Sistemine İlişkin Kavramlar	5
2.1.1 Vergi ve vergi sistemi.....	5
2.1.2. Vergilerin sınıflandırılması	7
1.2.1.1. Objektif/subjektif vergiler.....	8
1.2.1.2. Kaynağına göre vergiler.....	8
1.2.1.3. İktisadi faaliyetlerle ilişkisine göre vergiler	8
2.1.3. Verginin konusu ve vergiyi doğuran olay	9
2.1.4. Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat.....	10
2.1.4.1. Tarh.....	10
2.1.4.2. Tebliğ.....	11
2.1.4.3 Tahakkuk	12
2.1.4.4. Tahsilat.....	13
2.1.5. Denetim	13
2.1.6. Vergi idaresi	14

2.1.7. Vergi kayıp, kaçağı ve vergi potansiyeli	14
2.1.8. Vergi uyumu ve vergi ahlakı	15
2.2. Özelleştirme ve Özelleştirme Uygulamalarına ilişkin Kavramlar	16
2.2.1. Özelleştirme.....	16
2.2.2. Sözleşme tipleri	17
2.2.3. Kamu ihale usulleri.....	21
2.2.3.1. İhale usulü.....	22
2.2.3.2. Doğrudan temin usulü.....	24
2.2.4. Kâr maksimizasyonu	25
2.2.5. Asil-vekil problemi.....	26
2.2.6. İdari giderlerden tasarruf	28
2.2.7. Hizmet kalitesi.....	28
2.2.8. İltizam sistemi ve mültezim.....	29
2.2.9. İşlem maliyeti	30
2.2.10. Ülke riski ve borçlanma.....	31
3. VERGİNİN ÖZELLEŞTİRİLMESİNE TARİHİ ÖRNEKLER: İLTİZAM SİSTEMLERİ.....	33
3.1. Roma’da İltizam Sistemi	34
3.2. Fransa’da İltizam Sistemi	37
3.3. İngiltere’de İltizam Sistemi	41
3.4. Osmanlı’da İltizam Sistemi	44
3.5. İltizam Sistemleri Üzerine Değerlendirme.....	49
3.6. Geçmiş Uygulamalar Işığında Örnek Bir Model	51
4. GÜNÜMÜZ VERGİ SİSTEMLERİNDE ÖZELLEŞTİRME UYGULAMALARI, OLASI ETKİLERİ ve KANUNİ ÇERÇEVE	55
4.1. Tahsil Aşamasının Özelleştirilmesi.....	56
4.1.1 ABD uygulaması	58
4.1.2. Avusturya uygulaması	63
4.2. Denetimin Özelleştirilmesi.....	67
4.2.1. Denetim türleri.....	68
4.2.1.1. Amacına göre denetim türleri	68
4.2.1.2. Denetçinin statüsüne göre denetim türleri	70
4.2.2. Vergi sistemlerinde özelleştirilmiş denetim uygulamaları	71

4.2.3. ABD'den bir uyuşmazlık örneği: IRS ve Quinn Emanuel, Microsoft'a karşı	74
4.3. Vergi Toplama Yetkisinin Devri	80
4.3.1. Periyodik pazarlar üzerine: Uganda ve Tunus örneği	81
4.3.2. Yerel yönetimlerin gelirleri ve Adana örneği	87
4.4. Vergi Sisteminde Özelleştirmenin Etkileri	93
4.4.1. Vergi etkinliğinin artırılmasında özelleştirme uygulamaları	93
4.4.2. Özelleştirmenin vergi uyumu üzerindeki etkisi	97
4.4.3. Özelleştirmenin kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisi	99
4.4.4. İltizam sisteminin teminat fonksiyonu	101
4.5. Kanuni Çerçeve	102
5. METODOLOJİ	104
5.1. Araştırmanın Hedefleri	104
5.2. Araştırmanın Türü	105
5.3. Araştırmanın Kapsamı, Evreni, Örneklem, Süre ve Yer	105
5.4. Araştırmanın Kısıtlılıkları	105
5.5. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı	106
5.6. Analiz Tekniği	106
5.7. Bulgular	107
5.7.1. Demografik bilgiler	107
5.7.2. Etkinlik ve verimlilik	110
5.7.3. Hizmet kalitesi ve özel sektörün avantajları	113
5.7.4. Şeffaflık ve adalet	116
5.7.5. Özel sektörün sisteme katılımına dair endişeler	118
5.7.6. Genel sonuç	121
6. SONUÇ	124
KAYNAKÇA	127
EKLER	137
Ek-1: Anket Formu Örneği	137
ÖZGEÇMİŞ	140

KISALTMALAR

A\$: Avustralya doları
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AJCA	: Amerikan İş Yaratma Kanunu
ATO	: Avustralya Vergi Dairesi
DTP	: Uganda Bölge İhale Kuruluna
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
GSMH	: Gayrisafi millî hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IRC	: ABD İç Gelir Kanunu
IRS	: ABD İç Gelir Servisi
KMK	: Kamu İhale Kanunu
m.	: Madde
NTA	: ABD Ulusal Vergi Mükellefleri Avukatlığı Servisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TEC	: Uganda Teknik Değerlendirme Komitesi
TIGTA	: ABD Vergi İdaresi Genel Hazine Müfettişliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ÇİZELGE LİSTESİ

Sayfa No:

Çizelge 2.1: Vergi Gelirlerinin, Toplam Devlet Gelirlerine ve GSMH'ye Yüzdesel Oranı.....	7
Çizelge 4.1: Tahsil Edilemeyen Vergi Alacakları.....	66
Çizelge 4.2: Yerel Yönetimler İle Federe Devlet ve Eyaletlerin Vergi Gelirlerinin, Genel Devlet Toplam Vergi Geliri İçerisindeki Yüzdesi.....	88
Çizelge 4.3: Belediyelerin Alt Gelir Kaynaklarının, Toplam Gelirleri İçerisinde Yüzdesi.....	89
Çizelge 4.4: Belediyelerin Tahsil Ettikleri Vergi Gelirleri	90

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No:

Şekil 5.1: Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı (Yüzde %)	107
Şekil 5.2: Katılımcıların yaşa göre dağılımı (Yüzde %)	108
Şekil 5.3: Meslek Gruplarına Göre Katılımcı Sayısı	108
Şekil 5.4: Meslek Guruplarına Göre Bilgi Durumu	109
Şekil 5.5: Anket Sonuç Grafiği - Soru 1 (Yüzde %).....	110
Şekil 5.6: Anket Sonuç Grafiği - Soru 2 (Yüzde %).....	111
Şekil 5.7: Anket Sonuç Grafiği - Soru 3 (Yüzde %).....	111
Şekil 5.8: Anket Sonuç Grafiği - Soru 5 (Yüzde %).....	112
Şekil 5.9: Soru 5'e Verilen Cevaplarının Meslek Gruplarına Göre Dağılımı (Yüzde %) %)	112
Şekil 5.10: Anket Sonuç Grafiği - Soru 4 (Yüzde %).....	114
Şekil 5.11: Soru 4'e Verilen Cevaplarının Meslek Gruplarına Göre Dağılımı (Yüzde %) %)	114
Şekil 5.12: Anket Sonuç Grafiği - Soru 8 (Yüzde %).....	115
Şekil 5.13: Anket Sonuç Grafiği - Soru 10 (Yüzde %).....	116
Şekil 5.14: Anket Sonuç Grafiği - Soru 6 (Yüzde %).....	117
Şekil 5.15: Anket Sonuç Grafiği - Soru 7 (Yüzde %).....	117
Şekil 5.16: Anket Sonuç Grafiği - Soru 11 (Yüzde %).....	118
Şekil 5.17: Soru 11'e Verilen Cevaplarının Bilgi Durumuna Göre Dağılımı (Yüzde %) %)	119
Şekil 5.18: Anket Sonuç Grafiği - Soru 12 (Yüzde %).....	120
Şekil 5.19: Soru 12'ye Verilen Cevaplarının Bilgi Durumuna Göre Dağılımı (Yüzde %) %)	120
Şekil 5.20: Anket Sonuç Grafiği - Soru 9 (Yüzde %).....	121
Şekil 5.21: Soru 9'a Verilen Cevaplarının Meslek Gruplarına Göre Dağılımı (Yüzde %) %)	122

VERGİ SİSTEMİNİN ÖZELLEŞTİRİLMESİNİN KAVRAMSAL OLARAK İNCELENMESİ

ÖZET

Tarihsel süreçte yabancı bir kavram olmayan ancak geçmişteki uygulamaları sebebi ile günümüzde radikal bir yöntem olarak değerlendirilen vergi sisteminin özelleştirilmesi, vergi sisteminde ortaya çıkan birtakım aksaklıklara karşı değerlendirilmesi gereken bir uygulamadır. Vergi sisteminde yapılacak özelleştirmeler sorunlarla mücadele dışında kâr maksimizasyonu, hizmet kalitesi, idari giderlerden tasarruf, devlet borçlanmasını kolaylaştırma gibi özelleştirmenin yapısından kaynaklı faydalar sağlanabilmektedir. Bununla birlikte sistemin özel sektörün doğasından kaynaklı avantajları olduğu gibi bazı dezavantajları da vardır.

İltizam sistemi ile ilgili tarihsel süreçte birçok uygulama örneği karşımıza çıkmaktadır. Fransa, İspanya, İngiltere, Hollanda, İtalya, Almanya, Osmanlı ve Çin gibi geniş topraklara yayılan devletlerde çeşitli isim ve yöntemlerle verginin toplanmasında özel sektörden faydalanılmıştır. Sistemin artı ve eksi yönlerinin kavranması açısından tarihsel süreçteki örneklerin incelenmesi önem arz ettiği görüşü ile tezin üçüncü bölümü geçmiş uygulamalara ayrılmıştır.

Devamında mevcut özelleştirme uygulamaları ve usulleri incelenmiş, bir verginin ya da tahsil, denetim gibi vergilendirme süreci aşamaların özelleştirilmesi üzerine çeşitli ülkelerden güncel uygulama örneklerine yer verilmiştir. Devamında tarihi örneklerden ve güncel uygulamalardan yola çıkarak sistemin; verginin etkinliğinin arttırılması, teminat fonksiyonu, vergi uyumu üzerindeki etkileri ve kanuni çerçevesi üzerine değerlendirmeler yapılmıştır. Ek olarak sistemin tarafları olan vergi mükelleflerinin, mali müşavirlerin ve vergi uzmanlarının bakış açısını değerlendirmek üzere 130 katılımcı ile anket çalışması yapılmıştır. Elde edilen bulgular tanımlayıcı istatistikler kullanılarak yorumlanmıştır.

Çalışma sonucunda sistemin fayda ve zararları uygulama konusu özelinde değerlendirilerek, günümüz imkanlarından yararlanılması halinde tarihi uygulamalarda gözlenen aksaklıkların önüne geçilebileceği ve sisteme karşı

kamuoyu görüşünün katı derecede olumsuz olmadığı, iyileştirme olanağının mevcut olduğu ve getirebileceği faydaların kısmen anlaşıldığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Vergi sistemi, Özelleştirme, İltizam sistemi*



CONCEPTUAL ANALYSIS OF THE PRIVATIZATION OF THE TAX SYSTEM

ABSTRACT

Privatization of the tax system, which is not a foreign concept in the historical process but is considered a radical method today due to its past practices, is an application that should be evaluated against some problems in the tax system. Privatizations in the tax system can provide benefits arising from the structure of privatization, such as profit maximization, service quality, savings in administrative expenses, and facilitating government borrowing, apart from tackling problems. However, the system has some advantages as well as some disadvantages due to the nature of the private sector.

In the historical process, we encounter many examples of the tax farming system being implemented. In states that spread over large areas, such as France, Spain, England, the Netherlands, Italy, Germany, the Ottoman Empire, and China, the private sector has been utilized under various names and methods for tax collection. With the view that understanding the pros and cons of the system is important, the third chapter of the thesis is devoted to past implementations.

Subsequently, current privatization practices and procedures have been examined, with contemporary examples from various countries regarding the privatization of a tax or stages of the taxation process such as collection and auditing. Following this, based on historical examples and current practices, evaluations have been made on the system's impact on increasing the efficiency of tax collection, its guarantee function, its effects on tax compliance, and its legal framework. In addition, a survey with 130 participants was conducted to evaluate the perspectives of taxpayers, public accountants and tax officers who are part of the system. The findings obtained were interpreted using descriptive statistics.

In the terms of this paper the benefits and losses of the system were evaluated in regarding of application, and it was concluded that if today's capabilities are utilized, the shortcomings observed in historical applications could be prevented. Furthermore, it has been observed that public opinion towards the system is not

strictly negative; there is room for improvement, and the potential benefits are partially understood.

Keywords: *Tax system, Privatization, Tax farming*



1. GİRİŞ

Piyasa mekanizması içinde özel işletmeler, devlet işletmelerinden daha etkin ve verimli çalışmakta ve özel sermaye ile finanse edilmeleri dolayısı ile hazinenin finansman yükünü arttırmamaktadır (İleri, 2005). Devlet eliyle verilen hizmetler açısından ise, bu hizmetlerin özel sektöre gördürülmesinin kalite, verimlilik ve etkinlik üzerinde pozitif etki yaratması ve kamu bürokrasisinin hantallığını ortadan kaldırarak devletin asli hizmetlerine odaklanabilmesini sağlayarak devlet üzerindeki yükü azaltması beklenilmektedir.

1994 tarih ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanunda özelleştirmenin gerekçeleri; ekonomide verimlilik artışını sağlamak, kamu giderlerinde azalma sağlamak, hazineye ait taşınmazları değerlendirmek suretiyle kamuya gelir elde etmek olarak sayılmıştır.

Ülkemizde 1984 tarihli Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında 2983 sayılı kanun ile özelleştirme süreciyle ilgili ilk düzenleme yapılmış ve bunu pek çok yeni düzenleme izlemiştir. Son yılların en tartışmalı konularından biri olan özelleştirmeler günümüzde de önemini koruyan bir konudur. Devletin piyasadan çekilmesi sürecinin belki de son halkalarından biri olarak vergi dairelerinin, tahsilat süreçlerinin ve son olarak vergi sisteminin tamamen özelleştirilmesini kabul edebiliriz.

Tarihsel süreçte ise Fransa, İspanya, İngiltere, Hollanda, İtalya, Almanya, Osmanlı ve Çin (Swart, 1949) gibi geniş topraklara yayılan devletlerde çeşitli isim ve yöntemlerle verginin toplanmasında özel sektörden faydalanılmıştır. Bu sistemin etkin uygulandığı örneklerden biri de Türkiye Cumhuriyeti'nin selefi Osmanlı Devleti'nin iltizam sistemidir. İltizam sistemi ile mukataa adı verilen vergi gelirleri belli bir ücret karşılığı belli yıllarla özel kişilere kiralanmıştır (Yardımcı vd., 2020). Böylelikle vergi gelirleri, tahsili için devlet tarafından kaynak ve emek harcamasına gerek kalmaksızın tahsil edilmiş ve devlet ihtiyacı olan nakde kısa elden ulaşmış, bu süreçte kamu kaynaklarından tasarruf edilmiştir.

Tüm bunlarla birlikte vergi toplanması işlevinin özel sektöre gördürülmesi gibi sistemin geçmişte uygulayan ülkelerce terk edilmesinin de belli sebepleri vardır. Bu sistemin geçmişte terk edilmesine sebebiyet veren olay ve süreçlerin değerlendirilmesi, günümüz vergi sistemlerine sağlayabileceği katkı açısından, yapılacak önerilerde dikkate alınması gereken bir husustur. Mehmet Akif'in dizeleri ile "Tarihi, tekerrür diye tarif ediyorlar; hiç ibret alınsaydı, tekerrür mü ederdi?"(Ersoy, 2021, s. 918). Geçmişteki hatalar ve aksaklıkların iyi değerlendirilmesi gelecekte benzer sorunların ortaya çıkmasını engellemekte büyük katkı sağlayacaktır. Bu sebeple çalışmanın ilerleyen sayfalarında geçmişte vergi toplanma görevinin özel sektöre gördürüldüğü ancak sonrasında bu yöntemden vazgeçilen başlıca ülkeler açısından değerlendirmelere yer verilecektir.

Şüphesiz her devlet gelirlerini arttırmak ister. Devletlerin asli gelir kaynağı ise vergilerdir. Vergileri dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler olmak üzere iki başlığa ayırabiliriz. Dolaylı vergiler piyasadaki bir malın satışı sırasında, o malın miktarı ya da değeri üzerinden alınırlar. Yapısı itibari ile genellikle son tüketiciye yansıtılır, bu sebeple yükümlüsü önceden bilinemez. Dolaysız vergiler gelir ve servet üzerinden, önceden bilinen yükümlüden doğrudan alınan vergilerdir. Tarihteki iltizam sistemi uygulamalarına bakıldığında, iltizamın konusunu çoğunlukla dolaylı vergiler oluştururken, toprak ve servet üzerinden alınan dolaysız vergiler ise çoğunlukla devlet tarafından toplanmaktadır. Dolaylı ve dolaysız vergi ağırlıkları bir ülkedeki vergi adaleti açısından öncü bir göstergedir. Bu açıdan iltizam sisteminin uygulanmasında tercih edilecek model ülkedeki vergi adaletine olumlu ya da olumsuz etki yapabilir.

Köklü geçmiş ve uygulamaları göz önüne alındığında günümüzde de özellikle etkinliği düşük vergi türleri açısından, bu vergi gelirlerinin, tahsilinin ve/veya denetiminin özel sektöre devredilmesi tartışmaya değer bir konudur. Özellikle etkinliği düşük unsurlar üzerinden alınan vergilerin tespiti ve toplanması başta olmak üzere süreçte özelleştirilme uygulamalarının kullanılması ile vergi gelirleri arttırılması mümkün gözükmemektedir. Ancak unutulmamalıdır ki vergi sisteminin özelleştirilmesi verginin tarihine yabancı bir kavram değildir ve tarihte bu yönetime başvurulmasının çeşitli sebepleri olduğu gibi günümüzde büyük ölçüde terk edilen bir sistem olması da sebepsiz değildir. Vergi sisteminin özelleştirilmesinin getirdiği

ve günümüzde getirebileceği faydalar ve ortaya çıkabilecek sorunlar çalışmamızda incelenecektir.

1.1. Çalışmanın Konusu

“Vergi Sisteminin Özelleştirilmesinin Kavramsal Olarak İncelenmesi” başlığını taşıyan çalışmanın temel konusunu, vergi sistemlerinde özelleştirme uygulamalarına yönelik geçmiş ve güncel uygulamalar ile bu uygulamaların sistem üzerindeki etkileri ve vergi sisteminin taraflarının sisteme bakış açısı oluşturmaktadır.

1.2. Çalışmanın Önemi

Literatürde vergi sistemlerinin özelleştirilmesi üzerine inceleme yapıldığında günümüz sistemlerine uygulanabilirliği konusunda oldukça sınırlı sayıda çalışma saptanmıştır. Tarihi süreçteki uygulamaları gösterir çalışma sayısı daha fazladır. Türk vergi sistemi açısından ise günümüz uygulamasına ilişkin çalışma sayısı bir elin parmaklarını geçmemektedir. Türk literatürü Osmanlı Devleti İltizam Sistemi üzerine yoğunlaşmıştır. Bu açıdan çalışmamızın bir noksanlığı gidermesi ve literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

1.3. Çalışmanın Amacı

Çalışmamızın temel amacı günümüz kamu idaresi açısından önemli bir kavram olan özelleştirmenin, vergi sistemleri üzerinde ki uygulamalarının özellikle kazanımlar ve olası sorunlar açısından kavramsal incelemesi ve literatüre kazandırılmasıdır. Bununla birlikte Türk vergi sisteminin paydaşlarının benzer uygulamalara bakış açısının ölçülmesi amaçlanmaktadır. Böylece vergi sistemlerindeki aksaklıkların giderilmesinde ve sistemlerin performansının artırılmasında, idarelere yeni bir bakış açısı kazandırılarak bu yöndeki gelecek çalışmalara temel oluşturulacaktır.

1.4. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmamızda geleneksel belge tarama yöntemine ek olarak konuya ilişkin yargı kararları, hükümet raporları ve mevzuat analiz edilerek uygulamada elde edilen

kazanımlar ve ortaya çıkan sorunların tarihsel kayıtlara ve literatüre nasıl yansıdığı analiz edilmiştir. Vergi toplama süreçlerinde özelleştirme uygulamalarının etkilerini ve katılımcıların bu konudaki görüşlerini ölçmek amacıyla nicel araştırma yöntemlerinden biri olan Likert ölçeği kullanılmıştır. Böylece katılımcıların özelleştirme konusundaki bilgi düzeyleri ve tutumları değerlendirilmiş, tanımlayıcı analiz ile günümüz bakış açıları bir araya getirilmiştir. Ayrıca anakronizm olgusuna dikkat etmek amacı ile döneme yönelik kayıtlar incelenmiş ve buna göre çalışma yapılmıştır.

1.5. Çalışmanın Sınırlılıkları

Vergilendirme kavramı çalışmamızda açıklandığı üzere tarihin karanlık dönemlerinde doğmakta, iltizam sisteminin öncüleri ise ilk imparatorlukların ortaya çıkışına dayandırılabilir. Coğrafi açıdan insan topluluklarının hüküm sürdüğü her alanda ilkel ya da gelişmiş hali ile gözlenen vergi kavramı çalışmamızın alanını oldukça genişletmektedir. Bununla birlikte çalışmanın sınırları vergi sistemlerinde özelleştirme uygulamaları oluşturmakla, gerekli olmadıkça bu sınırların dışına çıkmamaya özen gösterilmiştir.

Anket çalışması kapsamında, örneklem ağırlıklı olarak Sakarya ili ve çevresiyle sınırlı kalmıştır. Bu durum bulguların genellenebilirliğini kısmen kısıtlayabilir. Bununla birlikte, farklı guruplardan katılımcıların yer alması, vergi sistemindeki özelleştirme uygulamalarının farklı açılardan karşılaştırılmasına olanak tanımaktadır.

2. VERGİ SİSTEMİ VE ÖZELLEŞTİRMEYE YÖNELİK AÇIKLAMALAR

Çalışmanın bu bölümünde vergi ve vergi sistemi ve özelleştirmeye yönelik kavramlar ele alınmaktadır. Bu kavramlar vergi sisteminin özelleştirilmesi konusunun anlaşılması için vergi ve özelleştirme olgularına ve bu olguların temas noktalarına nüfus edebilme olanağı sağlamaktadır.

2.1. Vergi ve Vergi Sistemine İlişkin Kavramlar

Vergi, tarih boyunca devletlerin birincil ve en önemli finansman kaynağı olmuştur. Verginin konusu ve yöntemi tarih boyunca değişim gösterse de bu gerçek değişmemiştir. Devletler vergi gelirlerini toplamak için çeşitli örgütler kurmuş ve çeşitli prensipler benimsemişlerdir. Çalışmamızın bu bölümünde vergi, vergi sistemi ve sisteme hâkim prensipler hakkında açıklama yapılacaktır.

2.1.1 Vergi ve vergi sistemi

Vergi, ortaya çıkışı medeniyet başlangıcının karanlıklarına karışacak kadar eski tarihlere dayanan bir kavramdır. İnsanlığın, aile ve klan devirlerini geçerek siyasal cemaatler şeklinde organize olmaya başlaması ile ilk devlet yuvaları meydana gelmeye başlamış ve müşterek ihtiyaçlar için fertlerden, aynı olarak, fedakârlık talep edilmiştir. İlk ilkel topluluklarda aynı zamanda en büyük ruhanî lider, baş silâhşor ve en yetkili hâkim olan reis, topluluğu oluşturan bireylerin kendi rızaları ile yaptıkları takdimeler, reisin şahsi ihtiyaçları ve kamusal ihtiyaçların giderilmesinde de kullanılırdı. Zaman içinde büyüyen bu topluluklarda reislerin yerini hükümdarlar aldı, kabile topluluklarının yerine milletler geçti. Başlarda bireylerin kendi rızaları ile sundukları takdimler zaman içerisinde büyüyen topluluklarla birlikte büyüyen ihtiyaçlar karşısında cebir unsuru ile toplanmaya başlanmıştır (Pelin, 1935).

Verginin ilk olarak ne zaman ortaya çıktığı ya da kim tarafından konulduğu zayıf tarihsel kayıtlar, kültürel ve toplumsal yapısı nedeniyle tam olarak bilinmemekle birlikte ilk tarihsel kanıtlara Mısır, Mezopotamya, Çin ve İnka gibi teokratik imparatorluklarda rastlanır. Din ve devletin iç içe olduğu ve imparatorun

bir tanrı olarak ya da gücünü tanrıdan alan kutsal kişi olarak görüldüğü bu topluluklarda lidere haraç olarak sunulan ve devlete yapılan bir katkının yanında dini bir görev olarak da görülen takdim ve hediyeler tarihteki ilk sistemli vergi faaliyeti olarak görülebilir (Samson, 2002).

Zamanın ilerlemesi ile geçmişte bireyin vergi ödevinin kaynağı olan din ve ahlak duygularının yerini modern devlette kanun ve cebir almıştır. Tanrının iradesinin vergi ödevinin zorlayıcı unsuru olmaktan çıkması ile sahip oldukları cebir gücünü kullanarak şahsi ve kamusal ihtiyaçları karşılamak için vergi toplayan hükümdarlar bu gücü kullanmadaki keyfilikler ve orantısızlıklar sebebi ile vergi isyanları ile karşı karşıya kalmışlardır. Neticesinde keyfiliğin önlenmesi ve geçmiş hataların tekrar etmemesi için modern devlette verginin doğuşu, muaccel hale gelmesi ve tahsilatı kanunlarla düzenlenmiştir. Günümüzde ise kanunsuz vergi olmaz anlayışı, hemen hemen tüm modern devletler tarafından benimsenmiştir.

Günümüz anlamında vergi, devletlerin hem harcamalarını karşılamak hem de diğer iktisadi ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmek üzere gerçek veya tüzel kişilerden hukuki zorlama ile aldığı birebir karşılığı olmayan nakdi değer olarak tanımlanabilir. Türkçe bir kavram olan ve vermek kökünden türetilen vergi karşılıksız verilen anlamına gelmektedir. Vergi toplamanın birincil amacı kamu harcamalarını finanse etmektir. Ancak günümüzde vergi bahsi geçen bu mali amacın dışında gelir dağılımı dengesizliğini azaltmak, çevre kirliliğini azaltmak, makro ekonomik istikrarı sağlamak gibi ülkeden ülkeye ve zamandan zamana farklılık gösteren ekonomik ve sosyal amaçlar içinde kullanılmaktadır (Şen & Sağbaş, 2019).

Kısacası devletlerinin kurdukları sosyal, idari ve hukuksal düzenin devamı için en önemli finansman kalemi vergidir. Bu sebeple sağlıklı işleyen bir devlet mekanizması için sağlıklı işleyen bir vergi sistemi hayati önem taşımaktadır. Vergi ve vergi sistemi kavramlarının önemi bu temelde yükselmektedir. Vergi gelirlerinin devletler açısından önemini somutlaştırmak için OECD verilerinden ve devletlerin resmi verilerinden yararlanılarak, seçili devletlerin vergi gelirlerinin, toplam devlet gelirlerine ve GSMH'ye yüzdesel oranı Çizelge 2.1'de gösterilmektedir.

Çizelge 2.1: Vergi Gelirlerinin, Toplam Devlet Gelirlerine ve GSMH'ye Yüzdesel Oranı

	Vergi Gelirlerinin, Devlet Gelirlerine % Oranı	Vergi Gelirlerinin, GSMH'ye % Oranı
ABD	78,5	25,7
Almanya	82,2	37,9
Avusturalya	79,0	28,4
Avusturya	86,2	42,1
Birleşik Krallık	83,7	32,8
Çekya	83,8	34,8
Finlandiya	81,0	41,8
Fransa	86,3	45,4
İspanya	88,1	36,8
İtalya	89,7	42,6
Japonya	88,8	33,0
Kanada	81,6	34,7
Kore	78,2	27,7
Meksika	75,4	17,7
Polonya	86,0	35,6
Suudi Arabistan	32,8	8,2
Türkiye	76,4	23,9
Yunanistan	77,2	38,8

Not. Bazı ülkelere ait en güncel verilerin, 2020 yılı verileri olması sebebi ile 2020 yılı verileri kullanılmıştır. Tablo, verileri OECD, (2020b, 2020a, 2020c); Suudi Arabistan Maliye Bakanlığı, (2021) adlı kaynaklardan alınarak $(\beta/\alpha)*100$ formülü ile oluşturulmuştur.

Çizelge 2.1’de görüldüğü üzere Suudi Arabistan vb. doğal kaynak açısından zengin ülkelerin “toplam devlet gelirleri” içerisinde vergilerin oranı görece azdır. Ancak bu ülkelerin azınlıkta olduğu görülmektedir. *Türkiye’nin de içerisinde bulunduğu çoğunlukta ise devlet gelirlerinin yaklaşık beşte dördünü vergilerin oluşturduğu* görülmektedir. Hal böyle iken devletlerin en önemli gelir kaynağının vergiler olduğunu söylemek yerinde olacaktır. En önemli kaynağın yönetimi de aynı oranda önemlidir.

2.1.2. Vergilerin sınıflandırılması

Vergiler sınıflandırmadan beklenen faydaya göre çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Genel olarak vergiler; konusuna/kaynağına, İktisadi faaliyetler ile ilişkisine, matrah tespit yöntemine, tarife yapılarına, ödeme biçimlerine, tahsil eden idareye, kapsamına, olağan dönem ürünü olup olmadığına vb. şekillerde sınıflandırılabilir. Bu bölümde konumuz açısından önem arz eden sınıflandırmalara kısaca değinilecektir.

1.2.1.1. Objektif/subjektif vergiler

Mükellefin şahsi ve ailevi durumunu dikkate alan vergilere subjektif, almayanlara ise objektif vergiler adı verilir. Bu bağlamda subjektif vergiler kişileştirilemezken, objektif vergiler kişileştirilebilir. Örnek vermek gerekirse gelir vergisi, muafiyet ve istisnalar ile en az geçim indirimi gibi uygulamalara imkân vermekte, ile kişileştirilebilir bir yapı taşımaktadır. Bu yönü ile gelir vergisi subjektif vergiler sınıflandırmasına alınabilir. Katma Değer Vergisi (KDV) ise bu tür kişileştirilmesine imkân tanıyan uygulamalara uygun olmaması, söz konusu mal veya hizmeti satın alan herkesten eşit alınması sebebi ile objektif vergiler sınıflandırmasına alınır(Şen & Sağbaş, 2019).

1.2.1.2. Kaynağına göre vergiler

Kaynağına göre vergiler gelir, servet ve harcama vergileri olarak sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmaya göre bir vergi bir gelir üzerinden alınıyorsa gelir, servet veya servet transferi üzerinden alınıyorsa servet, tüketime konu bir mal veya hizmet üzerinden alınıyorsa harcama vergisi olarak sınıflandırılır (Şen & Sağbaş, 2019).

Türk Vergi Sistemi'nde gelir üzerinden alınan vergilere Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergiler arasında KDV, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Gümrük Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve Şans Oyunları Vergisi, servet üzerinden alınan vergilere Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi örnek gösterilebilir (Gürdal vd., 2016).

1.2.1.3. İktisadi faaliyetlerle ilişkisine göre vergiler

Vergiler iktisadi faaliyetlerle ilişkisine göre dolaylı, dolaysız vergiler olarak sınıflandırılabilir. Dolaysız vergilerin yükümlüsü önceden bellidir. Gelir ve servet üzerinden alınır. Ödeme gücü ile uyumlu, tarh ve tahsil aşamaları olan vergilerdir. Dolaysız vergiler ise ödeme gücü dikkate alınmadan harcamalar üzerinden alınır. Konusu süreklilik arz etmez. Yükümlüsü önceden belli değildir. Dolaysız vergilerin yansıtılması güç iken dolaylı vergilerin yansıtılması kolaydır (Şen & Sağbaş, 2019).

Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi doğrudan vergilere örnek iken KDV, ÖTV, Özel İletişim

Vergisi, Damga Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Gümrük Vergisi, Dijital Hizmet Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Konaklama Vergisi, Damga Vergisi ve Harçlar örnek gösterilebilir.

Dolaylı, dolaysız vergi sınıflandırması vergilemede adalet, adil gelir dağılımı, ödeme gücüne göre vergilendirme vb. alanlarda toplumsal düzene etkisi açısından da önemli bir ayrımdır. Bu bağlamda vergi adaleti açısından dolaysız vergilerin dolaylı vergilere kıyasla daha adil olduğu kabul edilebilir. Konumuz açısından önemli bir diğer husus ise dolaylı vergilerin yansıtılmasının kolaylığıdır. Dolaylı vergi son tüketiciye yüklenmekte ve son tüketici tarafından daha az dirençle ödenmektedir. Toplanması daha kolaydır ve daha az hissedilir. Bu yönü ile politika yapıcılar tarafından tercih edilmektedir.

Bu açılardan bir ülkenin vergi sisteminin omurgasının ödeme gücünü dikkate almayan objektif vergi sınıflaması içinde yer alan, adil olmayan, dolaylı vergilerle oluşturulması yerine mükellefin kişisel ve ailevi durumunu dikkate alan, adil, subjektif, dolaysız vergiler üzerine kurulması halinde, vergilerin gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkileri olmayacak tam tersi elde edilen kaynakla yapılan harcamaları doğru yönetilir ise gelir dağılımının düzeltilmesinde olumlu sonuçlar doğuracaktır(Peran & Gümüş, 2017).

2.1.3. Verginin konusu ve vergiyi doğuran olay

Verginin kanuniliği ilkesi gereği, verginin konusunun kanun ile tespit edilmiş olması gerekmektedir. Vergi kanunlarına göre verginin üzerinden alındığı, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsur “verginin konusu” olarak tanımlanmaktadır. Vergilerin adları genellikle konularından gelmektedir. Örnek vermek gerekir ise gelir vergisinin konusu, gelirdir. 193 numaralı gelir vergisi kanununun 1’inci maddesi gelir vergisinin konusunu “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” demekle, tanımlamaktadır (Akdoğan, 2019, s. 44).

Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 19 “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.” demekle vergiyi doğuran olayı tanımlamıştır.

Verginin konusunu oluşturan iktisadi unsur örneğimizde olduğu gibi gelir elde edilmesi olabileceği gibi; taşınır ya da taşınmaz mal sahipliği, belli malların satın alınması, bir hizmetten yararlanılması vb. çok çeşitli şekillerde karşımıza çıkabilir. Bu konudaki çeşitliliğe tarihten ilginç bir örnek; İngiltere’de 1696-1851 yılları arasında evlerdeki pencere sayısı varlık ile ilişkilendirilerek emlak vergisinden bağımsız olarak pencere sayısına göre toplanan pencere vergisidir (*Window Tax*, t.y.).

Vergiyi doğuran olay, verginin doğması için gerçekleşmiş olması gereken olaydır. İş bu olayın gerçekleşmesi ile verginin mükellefinin vergi yükümlülüğü doğacak, gerçekleşmemesi halinde ise verginin mükellefinin vergi yükümlülüğünde söz edilemeyecektir. Bu yönü itibari mükellefler vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek sureti ile üzerlerindeki yükü azaltmak istemesi ve bu amaçla yasal ve yasa dışı yollara başvurması durumu ile karşılaşmaktadır. Kimi zamanda vergi yasaları mükelleflerin kanunların etrafından dolaşarak vergiyi doğuran olayı hukuken ortaya çıkmamış gibi göstermesine imkân sağlamaktadır. Bu sebeple vergiyi doğuran olayın kanunlarla açıkça belirlenmesi büyük önem arz etmektedir.

2.1.4. Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat

Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından, devlet hazinesine girmesine kadar yani teşbih yerinde ise verginin doğumundan ölümüne kadar geçen aşamalardır.

2.1.4.1. Tarh

VUK madde 20 tarh işlemini “Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muamele” olarak tanımlamıştır.

Vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra, bu olayın yürürlükteki vergi kanunları çerçevesinde, vergi idaresinin bilgisine sunulması ya da vergi idaresi tarafından tespiti gerekmektedir. Vergi sisteminin sağlığı açısından tarh işleminin temel vergi ilkelerine ve verginin konuluş amacına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi, yasal düzenlemelerin fiiliyatta da başarılı bir şekilde uygulanması ve işlemlerin keyfilikten uzak, adil ve dengeli bir şekilde gerçekleştirilmesini son derece önemlidir. Tarh işlemi, mükellefi borçlu kılar iken devleti alacaklı kılar.

Niteliği itibari ile idari bir işlemdir. Tarh işlemi bu özelliği itibari ile sadece verginin hesaplanması olarak ifade edilemez. Söz konusu hukuki işlemin gerçekteşmesi, idare tarafından işlemin tamamlanmasına bağlıdır (Akdoğan, 2019).

Akdoğan, (2019) tarhiyat türlerini beyana dayalı tarhiyat, re'sen tarhiyat ve idarece tarhiyat olarak üç başlık altında incelemiştir;

- Beyana dayalı tarhiyat vergi hesabı için gerekli hususların en iyi mükellef tarafından bilinebileceğini esas alan çağdaş bir tarh usulüdür. Bu usulde vergi tarhiyatı için gerekli mükellefin beyanı esas alınmakta ve bildirilen hususlar üzerinden hesaplama yapılmaktadır.

-Re'sen vergi tarhında mükellefin bir kısım ödemelerini yerine getirmemesi nedeni ile kanuni ölçütlere dayanarak gerekli hesaplamaların yapılamaması halinde idarenin inisiyatif üstlenerek belli ölçütlere göre tarh işlemi yapılır.

-Verginin idarece tarhı usulünde ise idare verginin tarhı için gerekli inceleme ve hesaplamaları yaparak söz konusu vergiyi tarh ettirmektedir.

Devletin sınırlı kaynakları ile vergiyi doğuran her olayı denetleyerek, her mükellef için tarh işlemi yapması klasik vergi idaresi sisteminde mümkün değildir. Böyle bir uygulama vergi idareleri üzerine üstesinden gelemeyecekleri bir yük yükleyecek ve kurumların diğer görevlerini aksatacaktır. Bu durumun önüne geçmek için devlet vatandaşına güvenerek iş yükünün bir kısmını mükellef üzerine kaydırmakta ve vergi idaresinin iş yükünü önemli ölçüde hafifletmektedir. Ancak hayatın olağan akışında her bireyden mutlak bir dürüstlük ve kanunlara karşı şaşmaz bir itaat beklemek gerçekte değildir. Bu yüzden beyanname usulü bazı alanlarda yetersiz kalmakta ve çoğu zaman vergi idareleri iş yükü sebebi ile bu boşluğu dolduramamaktadır. Çalışmamız bu noktada özelleştirme uygulamalarını değerlendirerek günümüz vergi idarelerine yeni bir bakış açısı kazandırabilir.

2.1.4.2. Tebliğ

Tebliğ kelime anlamı itibari ile haber verme anlamına gelmektedir. Vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde devam edebilmesi için tarh edilen verginin, vergi mükellefine bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirim mükellefin üzerine yüklenen vergi yükümlülüğünden haberdar olması ve tarh edilen vergi ve vergi miktarında bir hata olduğu düşünülüyor ise mükellef tarafından gerekli başvuru

süreçlerinin işletilebilmesidir. Bu anlamda tebliğ ile tarh işlemine itiraz etmeyen mükellefin onayı alınmaktadır. Bu nedenle tebliğ işlemi sağlıklı işleyen bir vergi sistemi açısından son derece önemlidir. Tebliğ işlemi vergi cezalarının ve faizlerinin bildirilmesinde ya da yerine getirilmeyen vergi ödevi ile ilgili bilgi ya da açıklama talep edilmesi amaçlarıyla başvurulabilen bir yoldur (Akdoğan, 2019).

Tebliğ işlemi ihtiva ettiği önem sebebi ile ispat sorunu barındırmaktadır. Bu sebeple yapılan tebliğin hukuki anlamda sonuç doğurabilmesi için yazılı olarak yapılması zorunlu hale gelmiştir. Gelişen teknolojinin imkanlarından tebligat işlemleri de yararlanmış ve tebligatların elektronik ortamda yapılmasını mümkün kılan düzenlemeler dünyada olduğu gibi Türkiye’de de görülmeye başlamıştır. 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 7/a maddesinde yapılan 28/2/2018 tarihli değişikli ile kanunda belirtilen gerçek ve tüzel kişilere yapılan tebligatların elektronik yolla yapılması zorunlu kılınmıştır. Bu uygulama tebligat sisteminin geleceğine ışık tutmaktadır.

2.1.4.3 Tahakkuk

Bölümün başında da ifade ettiğimiz vergilendirme süreci aşamalarında tarh ve tebliğ aşamalarının ardında verginin tahakkuku aşaması yer almaktadır. Verginin tahakkuku, “tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir” (VUK, 1961, Madde 22).

Vergi usul kanunundan tebliğ edilen bir verginin tahakkuk ettiğine şeklinde bir anlam çıkabilecek olsa da verginin tahakkuk etmesi için sadece tebligatın yapılması yeterli değildir. Tebliğ işleminin gerçekleşmesi ile idarenin tarh işleminden haberdar olan mükellef tarh edilen ve kendisine tebliğ edilen vergi ve vergi miktarında bir hata yapıldığını düşünüyor ise yapılan hatanın düzeltilmesi için gerekli başvurularda bulunabilir. İdarenin işleminde bir hata olduğunu düşünen mükellef kendisine tanınan idari veya yargısal başvuru yollarını tüketmedikçe vergi tahakkuk etmeyecektir (Kırbaş, 2015).

Bu uygulama ile tarh işlemi sırasında yapılan bir hatanın mükellefin mal varlığı üzerinde olumsuz bir sonuç doğurması engellenmek istenmiştir. Bu vergi hukukunda özelleştirme uygulamalarını inceleyerek günümüz uygulamaları üzerine bir değerlendirme yapmak ve öneride bulunmak amacını taşıyan çalışmamız için de önem husustur. Tarh ve tebliğ işlemleri vergi idaresi değil vergi sistemi içerisinde

görev alan özel bir şirket tarafından yapılmakla bu uygulamanın kapsamından çıkarılmamalı ve özel şirket tarafından yapılan işlemde bir hata olduğunu düşünen mükellef kanunca tanına başvuru yolları tüketilmedikçe tahakkuk işlemi gerçekleşmemelidir.

2.1.4.4. Tahsilat

Vergilendirme sürecinin son aşaması tahakkuk eden verginin ödenmesidir. Tahakkuk eden miktarın ferileri ile ilgili birime yatırılmasının ardından verginin hayat serüveni sona erecektir. Vergi borcu da özel hukuk borçları gibi ödenmek ile sona erecektir. Bu bağlamda tahsilat aşaması devletin alacağını tahsil etmesi ve buna müteakip iş bu vergi borcunun sona ermesidir.

Vergilendirme sürecini tamamına erdiren bu son aşama, finansal anlamda en büyük öneme haizdir. Tahsil edilemeyen bir vergi devlet hazinesine gelir olarak giremeyecektir. Bu yönü ile sürecin tahsilat ile tamamlanması vergilendirme etkinliğinin sağlanmasına büyük katkı sağlamaktadır. Vergi potansiyelinin tam anlamı ile kullanılabilmesi için tahsilat aşamasına da gerekli önem verilmeli sistem sorunları analiz edilmeli, gerekirse özel sektörden destek alınmalıdır. Bu bağlamda çalışmamızın ileriki aşamalarında detaylı olarak değinilecek özel tahsilat şirketlerinin ve sisteme kattıkları değerlerin incelenmesi faydalı olacaktır.

2.1.5. Denetim

Genel olarak denetim "boyutları veya biçimleri normalin dışında olan parçaları çıkarıp atmak amacıyla yapılan işlemdir". TDK Yöntembilim Terimleri Sözlüğünde "denetim", (1981) "Veri derleme sürecinde güvenilirlik ve geçerlik gerekçeleriyle araçların ölçümlenmesi ve değişkenlerin egemenlik altına alınmasına ilişkin gözlem ya da ölçüm önlemlerinin tümü" olarak tanımlanmıştır.

Henri Fayol yönetimin fonksiyonları üzerine çalışmalarında yönetimi, temel unsurları planlama, örgütleme, yöneltme, eşgüdüm ve denetim olan bir süreç olarak tanımlamıştır. Denetleme ile planlanan ve yapılması istenen faaliyetlerin yapılıp yapılmadığını, yapılmış ise ne kadar doğru, etkin ve verimli yapıldığını; yapılmamış ise neden yapılmadığını belirlemek, kontrol etmek mümkün kılınır. Sağlıklı bir denetim varlığı sistemde devamlı düzeltmeler sağlayacaktır.

Erdağ, (2006) “Vergi İdaremiz ve Denetim Müessesesi El Kitabı” adlı eserinde denetimi, “bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması” şeklinde tanımlamıştır.

Nasıl ki sağlıklı işleyen bir devlet mekanizması için sağlıklı işleyen bir vergi sistemi büyük önem taşımakta ise vergi sisteminin sağlıklı işlemesi, ortaya çıkabilecek sorunların önceden tespiti ve sorunların ortaya çıkması halinde ise idare tarafından bir an önce harekete geçilebilmesi için sağlıklı işleyen bir denetim mekanizması bir o kadar önem taşımaktadır. Vergi denetimine çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıca değinilecektir.

2.1.6. Vergi idaresi

Vergi idaresi kavramını vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulaması ile ilgili faaliyet ve işlemleri yapan örgüt veya örgütlerin tümü olarak tanımlanabilir. Türkiye örneğinde Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra birimleri, gümrüklerin vergi ile ilgili birimleri ve geniş anlamı ile Vergi Denetim Kurulu vergi idaresinin parçalarıdır. Bu hali ile Türkiye’de vergi idaresi parçalı bir yapıdan oluşmaktadır (Aykın, 2019). Çalışmada vergi idaresi kavramı geniş anlamı ile kullanılmıştır.

2.1.7. Vergi kayıp, kaçağı ve vergi potansiyeli

İç kaynakların etkin kullanılması sürdürülebilir kalkınma için en önemli etkenlerden biridir. Devletlerin iç gelir kaynakları arasında vergi gelirleri başta gelmektedir. Vergi kayıp ve kaçağı vergi gelirlerinin etkin kullanılmasının önünde büyük bir engel oluşturmakla, gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerin kalkınma çabalarını zarar vermektedir. Bu durum sadece gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerin sorunu değil, aynı zamanda gelişmiş ülkeler içinde en büyük mali sorunlarından biridir.

Vergi kaybı kavramı bir devletin vergi düzenlemelerinin izin verdiği tüm iktisadi unsurların vergilendirilmesi durumunda elde edilecek gelir ile hali hazırda elde ettiği vergi geliri arasındaki fark olarak tanımlanabilir. Vergi kaybı mükellefin

isteyerek ya da taksir ile neden oldukları, vergi potansiyelindeki tam olarak kullanılmasındaki tüm azalmaları kapsamaktadır(Aydın, 2003).

Çomaklı, (2004) geniş anlamı ile vergi potansiyeli kavramını, “gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi vs. yürürlükteki tüm vergi kanunları ile, bir ülkede bulunan gelir getiren ve harcamanın kaynağını oluşturan ve oluşturması muhtemel bütün iktisadi unsurlardan dolayı veya dolaysız vergi alınması ve alınabilme ihtimali” olarak tanımlamıştır. Ülkedeki tüm iktisadi unsurların yürürlükteki kanunla çerçevesinde vergilendirilmesi hali aynı zamanda ülkelerin vergi sistemi açısından ulaşılmak istenen nihai hal, bir ütopyadır. Bu noktaya ne kadar yaklaşılr ise vergi sisteminin o derece verimli olduğundan söz edebiliriz.

Vergi kaçırma, vergiden kaçınma kavramları fonetik olarak benzer olsa da aralarında önemli farklar bulunsa da netice itibari ile her iki kavramda vergi kaybına yol açmaktadır. Vergi kaçakçılığı, vergilerin yasal olarak değerlendirilmesinden kaçınmak ve vergi yükünü hafifletmek için yapılan tüm yasa dışı eylemleri ifade eder. Yasa dışı yollar kavramı ile kastedilen vergi yükümlülüğünü doğuran İktisadi unsurun yasa dışı olması değildir. İktisadi unsur suç unsuru içermese de mükellef yasaların izin vermediği yollara başvurarak üzerindeki yükünü azaltmaya ya da tamamen kaldırmaya çalışmaktadır. Vergiden kaçınma ise, mükellefin yasal boşluklardan ve istisna ve muafiyetlerden faydalanarak vergi yükümlülüğünü azaltıcı faaliyetlere girmesi anlamında kullanılmaktadır.

2.1.8. Vergi uyumu ve vergi ahlakı

Vergi uyumu ve vergi ahlakı, toplum psikolojisi ve sosyoloji gibi diğer sosyal bilimler disiplinlerinden faydalanarak, mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmelerindeki içsel ve dışsal nedenleri ve bu ödevin ne ölçüde yerine getirildiğinin ifadesinde kullanılan ve birbiri ile yakın ilişki içerisindeki kavramlardır. Bu yönü itibari ile vergi ahlakı ve vergi uyumu disiplinler arası bir yapıda olup birçok etmenden etkilenmektedirler.

Vergi uyumu, vergi yükümlülüğünün beyannamede, beyannamenin verildiği tarihte yürürlükte olan kanunlara, yönetmeliklere ve içtihadı uygun ve tam olarak, belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesidir. Vergi uyumu görünür bir eylemdir ve mükelleflerin çoğunluğu vergi ödevini gerektiği gibi ifa etmektedir. Vergiye uyumu sadece fırsat, vergi oranları ve yakalanma olasılığı vb.

kavramlar ile oluşturulan bir model değildir. Mükellefin vergiye uyum gösterme yönündeki içsel motivasyonu da vergi uyumunu etkileyen bir unsurdur. Bu bağlamda vergi ahlakı yüksek olduğu toplumlarda vergi uyumu da görece yüksek olmaktadır (Bilgin, 2011).

Vergi ahlakı vergi ödevini yerine getirmek için vergi mükellefinin sahip olduğu gayri maddi güdüler ile oluşan içsel motivasyon olarak tanımlanabilir. İçsel motivasyondan kasıt, dışsal bir zorlama ve baskı olmadan, gönüllü olarak vergi ödevinin gereklerini yerine getirmektir. Mükelleflerin vergi ödevini yerine getirmediğinde duyduğu yanlış bir şey yapmış olma, suçluluk veya utanç hisleri vergi ahlakının motivasyon kaynaklarına örnek verilebilir (Luttmer & Singhal, 2014). Şüphesiz ki mükelleflerin vergi ödevlerini gönüllü olarak yerine getirmeleri, zorlayıcı düzenlemelerden ve pahalı denetimlerden çok daha verimli ve asil bir davranıştır. Ancak vergi ahlakının oluşmasında mükelleflerin yanı sıra devletlere ve vergi idarelerine büyük pay düştüğü unutulmamalıdır. Vergi sistemlerinde gönüllü uyumun önemi OECD, (2001) tarafından “gönüllü uyumun teşvik edilmesi, gelir idarelerinin birincil kaygısı olmalıdır.” denilerek ifade edilmiştir.

2.2. Özelleştirme ve Özelleştirme Uygulamalarına ilişkin Kavramlar

Bu bölümde özelleştirme kavramı ve bu kavramla yakın ilişki içerisindeki bazı kavramlar açıklanacaktır.

2.2.1. Özelleştirme

Özelleştirme terimi ilk kez 1930'ların ortalarındaki Alman pratiğinin İngiliz literatüründeki tanımlarında karşımıza çıkar. Yirminci yüzyılın başlarında, birçok Avrupa ekonomisinin hayati sektörleri devlet mülkiyetindeydi. Yeniden özelleştirme (*reprivatisierung veya re-privatization*), Nazi rejiminin Alman ekonomisinin sektörlerini devlet kontrolünden çıkarma (de-nationalize) çabalarını tanımlamakta kullanılmıştır (Wills, 2018). Kelime daha sonra özelleştirme (*privatization*) olarak kısaltılmış ve literatürde bu şekli ile yer etmiştir.

Özelleştirme, makulden, mantık dışına kadar son derece geniş bir alanı kapsayan hatları belirsiz bir kavramdır. Bu hali ile özelleştirme kavramının adı geçtiğinde, akılda uyandırdığı çağrışım genişliği sebebi ile sert tepkiler ile karşılaşmak mümkündür. Bununla birlikte her ne kadar kişilerin zihinlerinde geniş

anlamlar uyandırsa da özelleştirmenin belirsizliğe mahal vermeyen siyasi kökenleri ve amaçları vardır. Özelleştirme hükümetlerin genişlemesine ve hantallaşmasına karşı hareketten doğar ve sorun olarak gördüğü bu duruma karşı olumlu bir alternatif sunmak için zamanın en katı çabasını temsil eder (Starr, 1988).

Bu belirsiz hatlar ve geniş sınırlar içerisinde özelleştirme kavramı genelde dar anlamda Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT) özel sektöre satılması şeklinde algılanır ve fayda ve zararları değerlendirilmeden devletim mal varlığında bir azalma, zarar olarak görülmekte ve tepki çekmektedir. Ancak kamu mülkiyetindeki tüm fiziki değerleri özelleştirebileceği gibi hizmet ve haklarını da özel sektöre, çeşitli oranlarda ve farklı şartlarda devredebilmektedir. Bu hali ile yukarıda da belirttiğimiz gibi kavramın sınırları son derece geniş bir alanı kapsayan hatları belirsiz bir yapıdadır.

Özelleştirme önerileri, hizmetleri yalnızca özel sektördeki orijinal konumlarına döndürmeyi amaçlamaz. Bazı teklifler, yeni tür pazar ilişkileri yaratmaya çalışır ve geleneksel kamu programlarıyla eş veya daha üstün sonuçlar vaat eder. Dolayısıyla özelleştirme hareketi, devlet müdahalesine ve harcamalarına geleneksel muhalefetin bir tekrarı olarak tanımlamak ve reddetmek bir hatadır. Mevcut özelleştirme girişimleri dalgası, kamu-özel dengesi üzerindeki çatışmada yeni bir sayfa açmaktadır (Starr, 1988).

2.2.2. Sözleşme tipleri

İltizam Sistemi geniş bir alana ve esnek bir yapıya sahiptir. Dönemin şart ve ihtiyaçlarına göre şekillenebilmekte ve sorunlara göre çözüm üretebilmektedir. İltizam sisteminde devlet ile mültezim arasındaki ilişki üç ana tipte kurulabilir. Bunları kira, pay ve sabit ücret olarak sıralayabilsek de üç tip arasında geçiş olmadığı, üç tipten birinin seçilerek saf hali ile uygulanması gerektiği söylenemez.

Vergi gelirlerinin kiraya verilmesi iltizam sisteminin en tipik halidir. Belli bir bedel peşin alınarak, aslen devlete ait olan vergi toplama hakkı belirli yıllığına özel sektöre geçer. Mültezimin topladığı gelirden vergi toplama hakkını almak için ödediği miktar düşüldüğünde, mültezimin geliri bulunur. Bu tip sözleşmelerde yapısı itibari ile tüm risk özel sektör üzerindedir. Devlet sözleşmenin kurulması için ödenen meblağı alacak, sonrasında ortaya çıkabilecek savaş, kıtlık, ekonomik kriz vb. olayların sebep olacağı vergi gelirindeki azalmalardan etkilenmeyecek bu ve benzeri

durumlar karşısında ortaya çıkacak risk özel sektörün üzerinde kalacaktır. Buna karşın devlet dönem içerisinde vergi gelirlerindeki beklenmedik artıştan da faydalanamayacaktır. Ancak hali hazırda istediği tahsilatı dönem başında yapmış devlet için çok istisnai olan bu artışlardan faydalanamamak, üzerinden attığı riskler karşısında üzerinde durmaya değmeyecek çok küçük bir bedeldir.

Bir diğer uygulama vergi toplama hakkının toplanacak verginin belli bir yüzdesinin devlete, belli bir yüzdesinin vergi toplama hakkını belli süreliğine üzerine alan mültezime bırakılmasıdır. Bu yöntem ile devlet vergi toplama hakkını belirli bir yüzde karşılığında mültezime devrederken ortaya çıkabilecek riskleri ise devlet ve mültezim birlikte üstlenmektedir. Buna karşın mültezim elde ettiği gelirden devlete de pay vereceği için kira sözleşmelerinde masrafını çıkarmak ve olabildiğince kâr elde etmek isteyen mültezime göre daha az çabalayabilir. Yine de özel sektör kâr maksimizasyonunu hedefleyeceğinden devletin kârı da mültezim ile birlikte artacaktır.

Devlet tarafından sabit bir ücret ödenerek, mültezimlere vergi toplatılması durumunda ise tüm risk devlet tarafından üstlenilmekte, buna karşın devlet elde edilen gelirin -adına vergi toplayan mültezime ödenen sabit ücret mahsup edilmekle-tamamını elde edecektir. Sabit ücret tipindeki sözleşmelerde teorik olarak devletin karı en fazla olsa, devletin menfaatleri savunmasız kalmaktadır. Vekil probleminin etkileri en fazla bu tipte görünecektir. Vekilin kendi menfaatlerini vekil edenin menfaatlerinin önüne çıkarması anlamına gelen bu sorun, devlet ile devlet tarafından kendisine belli ücret ödenerek vergi toplama görevi verilen mültezimin menfaatleri çatıştığında, mültezimin kendi menfaatleri korumayı seçmesi olasıdır. Zira devletin menfaatlerini korumak için harcadığı çaba karşılığında mültezimin geliri artmamaktadır.

Bu açıdan Türkiye ve birçok ülkede olduğu gibi belli bir maaş karşılığı vergi sistemi içerisinde istihdam edilen devlet memurlarının vergi toplama görevini yerine getirmeleri sabit ücret sözleşmeleri ile benzerlik göstermektedir. İş bu vergi bürokrasında de devlet memurunun aldığı ücret ile gösterdikleri performansın arasında bir ilişki yoktur. Bu durum karşısında sabit ücret karşılığında vergi toplayan mültezim ile sabit maaşlı devlet memurları en düşük kabul edilebilir performansı sergilemek ile yetinme eğilimi sergileyebilir. Bu da tahsil edilemeyen vergi miktarında artışa sebep olacaktır.

Olası performans kayıplarına karşın sabit ücret sözleşmelerinde vergi mükellefleri ile vergi tahsildarları arasındaki çatışmanın en az düzeyde olması beklenmektedir. Zira sözleşme tipinin ruhu gereği vergi tahsildarını daha fazla vergi toplamak için mükellefin peşine düşmeye motive edecek bir etken yoktur. En düşük kabul edilebilir performansı sergileyen mültezim doğal olarak vergi borçlusu üzerinde en az baskı oluşturacaktır. Yine mültezimler vergi tahsilatını arttırmak için kanuna ve yönetmeliğe aykırı yöntemlere başvurma gereği duymayacaktır. Böylece çatışma ihtimali azalacak, vergi mükelleflerinin memnuniyeti artacaktır. Yani vergi tahsildarının motivasyon eksikliği mükellefler tarafından memnuniyet ile karşılanmaktadır.

Kira tipi sözleşmelerde devlet vergi toplayarak elde edeceği gelirin bir kısmını önceden elde etmekte buna karşın aşan geliri ise özel sektöre bırakmakta zaten bu miktardan talepte bulunmamaktadır. Sabit ücret tipi sözleşmelerde ise mültezim en düşük kabul edilebilir performansı sergilediğinde sözleşmede belirlenen sabit ücrete hak kazanacaktır. Bu sebeple performansını arttırmak için çaba sarf etmesi beklenmemektedir. Kira tipi ve sabit ücret tipi sözleşmelerde de devletin ve mültezimin menfaatleri çakışmasa bile örtüşmemektedir. Buna karşın pay tipi sözleşmeler menfaat ilişkisi yönünden bu iki tipten farklılık göstermektedir.

Pay tipi sözleşmelerde devletin ve özel sektörün menfaatleri paraleldir ve çakışmamaktadır. Mültezimin kârı arttıkça devletin elde ettiği gelirden artmaktadır. Kâr maksimizasyonunu hedefleyen mültezim, en fazla kâr elde etmek için çaba sarf edecek, vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirmek için gerekli tedbirleri alacaktır. Buna karşın belli ücret karşılığı vergi toplamakla görevlendirilen mültezim sergilediği performans göz önüne alınmaksızın zaten önceden kararlaştırılan sabit ücreti almaya hak kazanacaktır. Bu durumun önlenmesi amacı ile belli performans kriterleri konulsa dahi mültezim bu kriterleri karşılamakla yetinecektir.

Eger & Jang, (2020) vergi tahsilat sözleşmelerinin maliyet ve faydasını analiz etmiş ve vekil problemi altında optimal vergi tahsilat sözleşmelerini ve optimal vergi tahsilat sözleşmelerinin beklenen değerlerini gösteren üç analitik model geliştirmiştir. Çalışmada hükümetlerin vergi gelirini maksimize etmek istediği ve dolayısıyla hükümetin vergi temerrüdünü ve kaçakçılığını en aza indirmek istediği varsayımı ile hareket edilip sistemin denetim maliyeti üzerine de durulmuştur. Çalışma bulgularına göre:

Sabit ücret sözleşmelerinde mültezimler vergi tahsilat getirisini maksimize etmek için daha az çaba sarf etmektedir. Düşük performanslı mültezimlerin aynı ücrete hak kazanması diğer mültezimler üzerinde daha fazla çaba sarf etmek konusunda caydırıcı etki oluşturmaktadır. Bu etki sabit ücret sözleşmesi ile görev yapan mültezimlerin işten kaçınmaya yönelik davranışlarında artışa neden olmaktadır. Bu durum karşısında istenmeyen davranışların önlenmesi amacı ile denetim maliyetlerinde artış gözlenecektir.

Kira tipi sözleşmelerde mültezimler kendi kârlarını maksimize etmek amacı ile vergi tahsilat getirisini maksimize etmek için en fazla çabayı sarf etmektedir. Bu tip sözleşmeler altında devlet sabit ücret sözleşmeleri altında ortaya çıkan tarzda bir denetim giderinden tasarruf edebilir ancak bu durumda da mükelleflerin baskıdan korunması için bir denetim faaliyeti yürütülmesi gerekecek ve bu durumda da devlet üzerine farklı bir denetim maliyeti yüklenecektir. Bu durumda devlet geliri mültezim ile arasındaki sözleşme bedelinden denetim masrafları çıkarılarak bulunacaktır.

Pay tipi sözleşmeler altında hükümetin ilk problemi mültezimlerin motivasyonunun ölçüsünü belirlemek olacaktır. Sözleşmede mültezimin payı yüzde 0'a eşitse, pay tipi sözleşme sabit ücret tipi sözleşmeye benzer hale gelecektir. Mültezimin payı yüzde 100'e eşitse, pay tipi sözleşme sabit kira sözleşmesine benzer hale gelecektir. Sözleşme tipinin bu yapısı devlete mültezimin payını belirleyerek motivasyonunu yönetme imkânı sağlamaktadır. Mültezimin payı belirtilen uç noktalara yaklaştıkça benzer sözleşme tipinde ortaya çıkabilecek sorunlar, pay tipi sözleşmelerde de gözlenirse de mültezimin motivasyonu doğru yönetilirse bu sorunla mütevazî düzeyde kalacaktır.

Pay tipi sözleşmeler teşvik edici yapısı sebebi ile sabit ücret tipi sözleşmelerin ve sabit maaşlı devlet memurların performansını arttırmak için teşvik unsuru olarak kullanılabilir. Khan vd., (2016) çalışmalarında vergi tahsilatında görevli sabit maaşlı devlet memurları için sağlanabilecek performans ödemesinin etkinliğine ilişkin deneysel kanıtlar sunmayı amaçlamışlardır. Çalışma sonuçlarına göre vergi tahsildarlarına maaşlarına ek olarak yapılacak performans ödemesi, vergi gelirleri artırma potansiyeline sahiptir. Çalışma sonuçları, ek performans ödemelerinin performansı arttırmada oldukça etkili olabileceğini ve bunu tarihsel süreçte iltizam sistemi ile ilişkilendirildiği gibi, vergi dairesine karşı çok fazla düşmanlık yaratmadan gerçekleştirebileceğini göstermektedir.

Hal böyle iken devlet vergi toplamak için sabit ücretli mültezimlerden faydalandığı bir iltizam sözleşmesine, mültezimlerin performansını ve neticesi itibari ile kendi gelirlerini arttırmak için pay tipi sözleşmelerden bir ek yapabilir. Sabit bir ücret karşılığında vergi toplamakla görevlendirilen mültezimin topladığı vergi belli bir miktarı aştığında kendisine aşan miktar üzerinden bir pay verileceği kararlaştırılarak karma bir sözleşme tipi oluşturulabilir. Böylece sabit ücret tüpü sözleşmelerin yarattığı motivasyon eksikliği problemi aşılabilecektir. Ya da riskli bir vergiyi toplama hakkını, toplanan vergiden belli bir pay karşılığı devretmek isteyen devlet, vergi gelirlerinin belli bir miktarın altında kalması halinde mültezime sabit bir ücret ödeneceğini garanti ederek riskler karşısında sözleşme yapmaktan çekinen mültezimleri cezbedebilecektir.

Görüldüğü üzere her üç tip sözleşmenin de saf hali ile uygulanması devlet, müteşebbis veya her ikisi yönünden belli avantaj ve dezavantajları vardır. Bu sebeple çeşitli ihtiyaçlar karşısında sözleşme tiplerinin saf hali ile uygulanmasının ortaya çıkarabileceği eksikliklerin aşılması amacı ile karşımıza karma sözleşme tipleri çıkabilmektedir. Genel itibari ile bu durum sistemin bir noksanlığından değil esnekliğinden kaynaklanmaktadır. İltizam sistemi tarih boyunca farklı uygulama pratikleri ile çeşitli ihtiyaçlara cevap vermiş, gelecekte karşısına çıkabilecek yeni ihtiyaçlar karşısında da uyum sağlayacak esnekliğe sahip bir sistem olmuştur.

2.2.3. Kamu ihale usulleri

Özelleştirme süreçlerinde sistemden en fazla faydanın sağlanması için en önemli süreçlerden biri ihale sürecidir. Özelleştirilecek hizmeti en etkin şekilde yerine getirecek yüklenicinin, en uygun şartlarda, akıllarda soru işareti oluşmasına müsaade etmeyecek şekilde belirlenmesinde uygulanacak ihale usulü büyük rol oynamaktadır. Buna karşın somut olaydan bağımsız, en doğru ihale usulü gibi bir yargıya varmak imkansızdır. Mevcut örnek bazında, elde edilmek istenen sonuca en uygun usulün belirlenmesi gerekir.

Kamu ihale süreci, taşıdığı ekonomik ve sosyal değer sebebi özel hukuk işlemlerinden farklı ilkelere tabidir. Özel hukukun mahremiyet kavramının yerini kamu ihalesinde tam tersi bir kavram olan şeffaflık almaktadır. Özel hukukta tarafların iradesi sorgulanmazken kamu ihalelerinde hesap verilebilirlik ilkesi karşımıza çıkar. Bu durumun ortaya çıkmasındaki etken kurulacak sözleşmenin bir

tarafının vatandaşı temsil eden ve vatandaşlardan aldığı vergiler ile finanse edilen devlet olmasıdır. Kamu kaynakları kullanılırken en verimli uygulama her zaman yeterli olmamakta, yapılan uygulama eşitlik, şeffaflık, sosyal devlet vb. evrensel ve anayasal ilkeler gözetilmelidir.

Kamu ihale sürecini 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve mülga hükümlerinden ilham alarak ihale usulü ve yapısı itibari ile ihale usulü olarak sınıflandırılmayacak olsa da yüklenicinin belirlenmesinde bir yöntem olarak kullanılan doğrudan temin usulü olarak iki başlık altında incelemeyi uygun gördük.

2.2.3.1. İhale usulü

İhale usulü genel itibari devlet ile kurulacak sözleşmenin karşı tarafını belirlemekte kullanılan, sözleşme tarafı olmaya talip istekliler arasında yapılacak arttırma ya da azaltma olarak tanımlanabilir. Kamu ihalesi alınacak mal veya hizmet ya da özelleştirme uygulaması için sözleşme konusu işin vasfına, ulaşılmak istenen amaca, sosyal ve siyasal politikalara, devletlerin süreçte yararlanabildikleri imkanların genişliğine ve benzeri etkenlere göre çeşitli usullerde gerçekleştirilebilir.

Bu süreçte rekabeti teşvik edici yapısı ile piyasa mekanizmalarının işlemesine en uygun ihale usulü, katılımcı sınırlaması olmaksızın ilgilenen herkesin teklif verebileceği açık ihale usulüdür. Bu usulde ihale yapılacağı, ihale tarihinden önce ilan edilerek ilgilenen tüm isteklilerin haberdar olması sağlanır. İhalenin konusuna göre başvuranlarda belirli şartların varlığı aranabilir. Tabi bu şartlar işin konusuna uygun objektif şartlar olmalı, birtakım isteklileri haksız olarak ihale dışı bırakmaya yönelik olmamalıdır. Örnek vermek gerekir ise ağaç kesim işi için yapılacak bir ihalede isteklilerde sağlık sektöründe hizmet vermiş olma şartının aranması işin doğası ile örtüşmeyecektir.

Bir diğer kriter olarak ihale ciddiyetinin sağlanması ve bazen de bir finansal yeterlilik ön şartı olarak isteklilerden başvuru bedeli talep edilebilir. İş bu başvuru bedeli geri iade edilmek ya da geri iade edilmemek üzere alınabilir. Başvuru bedeli belirlenirken dikkat edilmesi gereken husus, ölçülü olarak yapılan işin boyutuna göre bir rakam belirlenmesi, görece küçük aktörler finansal gücü ihale konusu iş için yeterli olmasına karşın, başvuru şartı olan yüksek başvuru bedelleri ile ihale sürecinin dışına itilerek rekabet ortamına zarar verilmemesidir. Zira serbest piyasanın ve özel sektörün en önemli itici gücü rekabettir.

İhale katılım şartı olarak getirilebilecek bir diğer sınırlama coğrafi sınırlamadır. İhale isteklilerinde belli bir bölgede ikamet etme, o bölgede şirket merkezi ya da temsilciliğinin bulunması şartı aranabilir. İhale konusu işin mahiyeti ile örtüştüğü ölçüde yerinde bir uygulama olduğu söylenebilir. Ancak bu tarz bir sınırlandırma yerel düzeyde belli avantajlar sağlayabilirken aynı zamanda ulusal düzeyde rekabetin oluşmasını engelleyecektir. Bu sebeple ihale konusu iş isteklileri için coğrafi bir sınırlandırma getirilecekse, uygulamanın avantaj ve dezavantajları özenle değerlendirilmelidir. Yine coğrafi sınırlandırma işin mahiyeti ile örtüşmeli, eşitlik ilkesini zedeleyici biçimde bir kısım bölgeleri haksız olarak ihale süreci dışına çıkaran uygulamalara gidilmemelidir.

İhale sürecinde teklif verilmesi de çeşitli usuller ile gerçekleşebilir. Açık arttırma-azaltma usulünde teklifler katılımcılara açık şekilde yapılmaktadır. Her katılımcı o an ki en yüksek teklifi bilmekte, mevcut en yüksek teklifin üzerinde teklif vermek istemesi halinde yine teklifi diğer katılımcılar tarafından bilinmektedir. Bu tarz ihalelerde rekabet en yüksek düzeydedir.

Kapalı zarf usulü ihalelerde ise belirlenen süre zarfında katılımcılar tekliflerini kapalı zarf içerisinde sunmaktadır. Teklif verme süresinin dolması ile açılan teklifler ihale kurulunca ya da benzer bir organizasyon tarafından değerlendirilmekte ve en yüksek teklif veren ihalenin kazananı olarak açıklanmaktadır. Tabi bu usulde de genel tanımdan uzaklaşılabilir. Kapalı teklifler üzerinde yapılacak değerlendirme neticesinde kazanan salt en yüksek fiyat veren olarak değil başka objektif ölçütlerle birlikte de belirlenebilir. Örneğin fiyat teklifinin değerlendirme ağırlığı yüzde 70 olarak belirlenir ise geri kalan oran teklif verenin kamu ihalelerindeki önceki performansları, ihale konusu iş hakkında tecrübesi, ilgili kurumların teklif veren hakkında değerlendirmesi olarak belirlenebilir. Her ne kadar kazananın belirlenmesinde en yüksek teklif verenin seçilmesi usulünden uzaklaşılması en fazla kârı elde etme hedefinden uzaklaşmakla usulün ruhuna aykırı gözükse de kurulacak sözleşmenin bir tarafının vatandaşını gözetmek ile mesul devlet olması ve ihale konusu işte kamu yararı olduğu gözetildiğinde bu yönde uygulamalarla romantik bir ifade ile maddiyattan daha önemli hususlara hizmet etmenin amaçlandığı söylenebilir.

Şüphesiz uygulanabilecek ihale çeşitleri sayılanlar ile sınırlı değildir. Kapalı zarf ile sunulan tekliflerden en yüksekini ihaleyi kazandığı ve kendisinden sonra

gelen en yüksek fiyatın ihale bedeli olarak belirlendiği ikinci fiyat usulü, arttırma sayacını belli bir fiyattan başlatılarak sürekli aşağı düştüğü ve istediği rakamı gören katılımcının sayacı durdurarak ihaleyi kazandığı Felemenk ihalesi usulü diğer usullere verilebilecek örneklerden bazılarıdır. Bununla birlikte uygulamada en çok rastlanan usullerin kapalı zarf ve açık arttırma usulü olduğunu söyleyebiliriz (Koç, 2007).

İhale konusu işin vasfına göre uzmanlık veya ileri teknoloji gerektirdiği hallerinde idare tarafından yapılacak değerlendirme neticesinde şartları sağladığı tespit edilen isteklilerin idarece davet edilmesi ile sadece istekliler arasında yapılan ihale belli istekliler arasında ihale usulü olarak anılmaktadır. İhaleye konu işin gerektirdiği uzmanlık ve ileri teknolojinin belirlenmesi idarenin tasarrufundadır (Demirboğa, 2017). 2886 sayılı Kamu İhale Kanununun 44'üncü maddesi ile “uçak, harp gemisi, harp mühimmatı, ... barajlar, enerji santralleri, sulama tesisleri, limanlar, ... karayolları, tüneller, köprüler, ...” olarak sayılmaya devam ettiği üzere gerekli uzmanlık ve ileri teknolojinin boyutu anlaşılacaktır.

Gelişen teknoloji ihale usullerine de yansımaktadır. E-ihale kavramı günümüz ihale süreçlerinde kendini göstermektedir. Sayılan ihale süreçlerinin elektronik ortamda yürütülmesi ulusal düzeyde etkin bir rekabet ortamına katkı sağlayabilir. Süreç elektronik ortamda kayıt altında ve erişilebilir olması sebebi ile ihale süreçlerinin önemli ilkelerinden olan eşitlik, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri açısından olumlu kazanımlar getirebilir. İhale süreçlerine yapılacak istenmeyen müdahalelerin önlenmesinde etkili olabilir. Bunun yanında çeşitli ihale türlerine uyum sağlayabilecek, çeşitli ihtiyaçlara cevap verebilecek yapıdadır. E-İhale çalışmamız ile hedeflenen kamuda kaynak ve iş gücü tasarrufu hedefi ile örtüşen bir uygulama olacaktır.

2.2.3.2. Doğrudan temin usulü

Doğrudan temin usulü, bazı hallerde ihtiyaçların, idare tarafından davet edilen isteklilerle teknik şartların ve fiyatın görüşülerek doğrudan temin edilebildiği bir usulü ifade etmektedir. Daha çok küçük ölçekli ivedilikle yapılması gereken iş ve ihtiyaçların giderilmesinde baş vurulmaktadır. Bu yapısı itibari ile bir ihale usulü olmayıp ihalesiz bir alım usulü olarak sınıflandırılabilir (Üstün & Çalış, 2019). Buna karşın devlet ile yüklenici arasında bir sözleşme ilişkisi kurması ve metin

bütünlüğünün korunması açısından doğrudan temin usulünü ihale usulleri ana başlığı altında incelemeyi tercih ettik.

Kamu ihale süreci yapısı gereği rekabeti içinde barındırır. Uygulanacak usule göre ihale sürecinde rekabet faktörünün etkisi de değişmektedir. Ancak doğrudan temin usulünde, usulün yapısı gereği rekabetten söz edilemez. Devletin piyasada kendini ve yetkinliği ispatlamış kişi veya kurumu seçeceği, bu sebeple piyasa içerisindeki rekabetin doğrudan temin usulünde de kendisini dolaylı olarak hissettireceği yönünde tartışmaya açık ve geniş bir çıkarım yaparsak de daha önce de belirttiğimiz üzere yapısı itibari ile ihale usulü sayılmayacak bu yöntem vergi sistemlerinde özelleştirme uygulamalarından faydalanılması üzerine bir değerlendirme mahiyetindeki çalışmamız ile ulaşılmak istenen amaçla bağdaşmayacağı görüşündeyiz. Bununla birlikte çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ayrı başlık altında incelenen IRS ile Quinn Emanuel şirketi arasında kurulan hizmet sözleşmesinin temin usulünü bu başlık altında sınıflandırabiliriz.

2.2.4. Kâr maksimizasyonu

Özelleştirmeler, gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ekonomilerinde yapısal reform programlarının önemli bir bileşeni olmuştur. Bu tür programların amacı, daha yüksek mikro ekonomik verimlilik elde etmek ve ekonomik büyümeyi teşvik etmenin yanı sıra, gereksiz harcamaların ortadan kaldırılması yoluyla kamu sektörü borçlanma gereksinimlerini azaltmaktır. Bu farklılığın temelinde özel sektör kamudan farklı amaçlarla hareket etmesi yatar. Kamu politik görüşleri gözetirken özel sektör en yüksek kârı elde etmeyi amaçlarlar (Sheshinski, 2003). Bu bağlamda vergi mükelleflerinin cebinden çıkan her kuruluş özel sektörün kârının artması anlamına geleceği için, vergi toplanmasının özelleştirilmesi en fazla kârı elde etmek isteyen özel sektör bu amacı gerçekleştirmek için büyük çaba sarf etmesi, yasal düzenlemelerce izin verilen her kuruluşun peşine düşmeleri ve bu geliri elde etmek için etkin denetim ve kontroller yapmaları sonucunu doğuracaktır.

Vergi toplanmasının özelleştirilmesi yönünde en güçlü argümanımız olan özel sektörün kâr maksimizasyonu amacı aynı zamanda bu sistemin geçmişte terk edilmesinin en önemli nedenlerinden biridir. Eğer sağlıklı bir denetim mekanizması kurulmaz ve gerekli yasal düzenlemeler yapılmaz ya da var olan yasaların uygulanmasında aksaklıklar yaşanırsa, en yüksek kârı elde etmek isteyen iltizam

sahiplerinin kontrolsüz uygulamaları aşırı vergilendirmeye, aşırı vergilendirme de halkın tepkisine sebebiyet verebilmekte bu durum halk isyanlarına dahi varabilmektedir (White, 2004). Sebepleri belli olan bu durumun önlenmesi etkin bir denetim mekanizması ve yasal düzenlemeler ile günümüz teknolojisinin sağladığı imkânlar dahilinde aşılmaz bir sorun olmaktan çıkmıştır. İltizam sahiplerinin sistemi istismar eden uygulamaları denetim birimlerine anında bildirilebilir, kanun ve yasal düzenlemelerle belli olan vergi oranları değiştirilemez ve iltizam sahiplerinin elinde kârını arttırmak için kalan tek yol olarak vergi kayıplarının ve bu kayıplara sebebiyet veren durumların önlenmesi kalır. Bu durum zaten, vergiler ister kamu eliyle ister özel sektör eliyle toplansın ulaşılmak istenen ideal durumdur.

Ancak bu seferde karşımıza hedef kitleler arasındaki farklılıklar bir sorun olarak çıkabilir. Kısa sürede kâra geçmek isteyen özel sektör öncelikle posta yolu ile göndereceği bir ihtar kağıdıyla dahi kolayca korkutulabileceği, düzenlemeler ve hakları hakkında az bilgisi olan kesimi hedef alabilir ve haklarından habersiz bu kesimler yaptırım korkusu ile özel sektör tarafından mağdur edilebilir. Olması gerekenden yüksek tahakkuk ettirilen vergiler, vatandaşa yansıtılmaması gereken masraflar, keyfi harçlar ve hizmet bedelleri mükellef ödeme noktasına gittiğinde ya da kapısına gelen ihtarnamede karşısına çıkabilir ve gerekli uzmanlığa sahip olmayan mükellefler yaptırım korkusu itiraz edemeden bu bedelleri ödemek zorunda kalabilir. Bu durumda denetim, şeffaflık ve yaptırımla önüne geçilebilir bir durumdur. İltizam sahiplerine, verginin kaynağı ve oranı gibi bilgileri mükellefe açık ve anlaşılabilir şekilde bildirme sorumluluğu verilerek mükellefin bilgi sahibi olması sağlanabilir ve işlemleri bilgisayar programlarıyla kolayca denetlenerek aksaklıklar tespit edilebilir. Düzenlemelere uyulmadığı takdirde ise iltizam hakkının geri alınmasına kadar ulaşabilecek yaptırımlarla caydırıcılık sağlanabilir.

2.2.5. Asil-vekil problemi

Vekil “işinin görülmesini başkasına havale etmek” anlamına gelen “vekl” kökünden türemiştir. İşin havale edildiği kimse, demektir(Topaloglu, t.y.). İşin görülmesini başkasına havale eden ise asildir. Her ne kadar asil-vekil ilişkisi asilin iradesi ile kurulan bir müessese olsa da vekilin çıkarlarının her halde asilin çıkarları ile örtüştüğü söylenemez. Bu durumda asil ile vekil arasında bir çatışma ortaya çıkabilir.

İktisat bilimi alanının geniş olması sebebi ile farklı disiplinler ile iş birliği yapmak zorundadır. Bu yönü ile gerçekçi ancak karmaşık bir bilim dalıdır. Vekil problemi bağlamında iktisat biliminin iş birliği içerisinde olduğu en önemli bilim dalı hukuktur. Vekil eden ile vekil arasındaki ilişki iktisadi bir olgudan kaynaklansa da aralarındaki ilişki hukuk kuralları ile düzenlenmektedir ve hukuki temellidir(Çolak, 2015).

Asil ile vekil gerçek kişiler olabileceği gibi tüzel kişiler, kurumlar veya organizasyonlarda olabilir. Meclisin, milletten aldığı yetkiyi kullanması, bir şirketin üst düzey yöneticilerinin şirket adına verdiği kararlar asil-vekil sorununun ortaya çıkabileceği durumlara örnek verilebilir. Ancak çalışma konusu dikkate alındığında devlet ile devlet adına vergi ile ilgili faaliyetleri yürüten kurumlar arasında ortaya çıkabilecek asil-vekil ilişki ve bu ilişkiden kaynaklanabilecek problemler üzerine durulması daha uygun görülmüştür.

Bu problem 2007 krizi ile özellikle ABD ve Avrupa Ülkelerinin bankacılık sektöründe ortaya çıkmıştır. İşletmecilerin profesyonelliklerine güvenerek yücelttikleri yöneticiler, yerine ücret, prim, iktidar gibi saiklerle ortakların menfaatini geri plana atarak kendi çıkarlarını ön plana almışlar, batan bankaların, sermaye kaybına uğrayan hissedarların arasında banka yöneticilerinin milyonlarca dolar prim ile çalıştıkları görülmüştür. Yani vekil edenin hakları vekil tarafından gasp edilmiştir (Çolak, 2015).

Devletlerin hizmetlerini özel sektör iş birliği ile gördürmesi ya da hizmetlerin özel sektöre devri halinde de karşımıza bu sorun çıkar. Hizmeti sağlama sorumluluğunu ya da doğrudan hizmeti devralan özel sektör, devletin ya da vatandaşın değil kendi menfaatlerini ön plana çıkarmak, halk ve devletin menfaatlerini geri plana atmak isteyeceklerdir.

Vekil probleminin ortaya çıkaracağı olumsuzlukların önlenmesinde ise düzenlemeler, teşvikler ve yaptırımlar etkili olmakla birlikte bunların ne oranda etkili olabileceği örnekten örneğe ve sistemden sisteme değişmektedir. Vekil eden ile vekil arasındaki ilişki kapsamlı kurallara bağlanmalıdır. Bu kurallara uyulması, uyulması halinde sağlanacak teşviklere ve uyulmaması halinde uygulanacak yaptırımlar veya teşvik ve yaptırımların birlikte uygulanması yöntemleri ile pekiştirilebilir.

2.2.6. İdari giderlerden tasarruf

Vergilerin devlet eliyle toplanması sırasında bürokrasi ve kırtasiyeciliğin sebep olduğu giderlerden, memur maaşları, sosyal güvenlik giderleri, vergi dairelerinin masraf ve giderleri, denetim masrafları, gerekli sistemler, teknolojik altyapı ve bunların bakım giderleri vb. gibi birçok masraf devlet bütçesine gider olarak yansımaktadır. Sistemin özelleştirilmesi durumunda kamuya düşen tek yük sistemin denetimi olacaktır. Sistemin görece çok düşük miktarlara kolayca ve etkili şekilde denetlenebileceği gibi devletin mevcut denetim organlarıyla da yerine getirilebilecek bir fonksiyondur. Böylelikle vergilerin toplanması sürecine ayrılan kamu iş gücü, devlet binaları ve kaynakları ihtiyaçlar doğrultusunda daha verimli kalemlere aktarılabilir.

Bu durumda karşımıza başlıca iki sorun çıkar. Bunlar özel sektörün, kamuyu taklit etmesi ve sonuçta ortaya özel sektörden beklenen faydadan uzak kamu bürokrasisinin bir taklidinin çıkması ve elde edilmek istenen amaca ulaşılamaması ile özel sektörün mali ve fiziki yetersizlik ve kaygılarla yeterli idari gücü elde edememesi ve sistemde aksaklıklara neden olmasıdır. İki durumda da özel sektöre satın alınan risk, yönetilememesi durumunda yine kendisini etkileyeceğinden gerekli düzenleme ve çalışmaları yapmaya mecbur kalacaktır. Kamu sektöründe ise siyasi kaygılar ve sosyal politikalar gibi gerekçeler karar alma mercilerinin elini bağlamakta salt fayda ve kâr güdüsü ile hareket etmeyi engellemektedir.

Rekabet, genellikle maliyet düşürme veya daha güçlü bir ifade ile maliyet minimizasyonu için gerekli olan kritik faktör olarak kabul edilir. Özel firmaların kamu sözleşmeleri için teklif verme sürecinde rekabetçi modellerin benimsenmesi ile sözleşme bedelleri devlet lehine en karlı şekilde belirlenecektir. Kamu sektörü içerisinde özel sektörün payını artırmaya yönelik uygulamalara yaygın ilginin temel nedeni bu durumdur (Pack, 1989).

2.2.7. Hizmet kalitesi

Hizmetler eş zamanlı olarak üretilir ve tüketilir. Hizmet soyut bir kavram olduğu için genellikle önce satın alınır sonrasında üretim anında tüketilir. Hizmet bu yönü ile, üretilen, stoklanan, satılan ve daha sonra tüketilen mallardan büyük ölçüde farklıdır. Hizmetler başka yerde üretilerek depo edilememesi sebebi ile, içerisinde işçilik bileşeni ve hizmet sağlayan ile hizmet alan arasında kişisel bir etkileşim

barındırır. Tüm bunlar dikkate alındığında hizmet kalitesinin birçok farklı bileşenlerden oluştuğu görülmektedir (Goolsby & Singh, 2015). Hizmet kalitesinin tespitindeki değişkenliğe karşın, sonuç olarak hizmet kalitesindeki artış ile o hizmet ile sağlanmak istenen fayda da eş yönlü olarak artacaktır. Hizmet kalitesindeki artış istenen bir durum olmak ile birlikte özelleştirmeler ile bu artış düşük maliyetlerle sağlanabilmektedir.

Özelleştirmeler ile rekabet ve uzmanlaşma artmakta bu durumun doğal sonucu olarak hizmet kalitesinde de artış yaşanmaktadır. BERGMAN vd., (2016) İsveç'te yaşlı bakım evleri üzerine yaptıkları çalışmada özelleştirmeler ile hizmet kalitesi standardı olarak esas aldıkları ölüm oranlarında azalma yaşandığını ve hasta başına düşen bakım maliyetinde de azalma olduğunu tespit etmişlerdir. Örnekte görüldüğü üzere devlet tarafından görülen bir hizmetin özelleştirilmesi ile özel sektör hizmet kalitesini arttırmakla kalmamış maliyetlerde de azalma sağlamıştır.

Kamudaki devlet vatandaş ilişkisi özelleştirme neticesinde hizmet sağlayan ile müşteri ilişkisi haline dönecektir. Daha ileri bir vergi toplanması yetkisi birden çok elden gördürülerek vatandaşa hangi elektrik dağıtım şirketinden hizmet almak istediğini ya da emekli maaşının hangi bankaya yatmasını istediği seçebildiği gibi mükellefe de kendisinden verginin hangi kurum aracılığı ile alınmasını istediğini seçebilme imkânı dahi sağlanabilir.

Tabi ki vergi toplanması süreci kamu gücüyle gerçekleşmektedir. Devlet kendini finanse etmek için tek taraflı olarak vergi toplamakta bunun karşısında ben senin sağladığın hizmetlerden yararlanmak istemiyorum bu sebeple vergi ödemeyeceğim ya da senden eğitim hizmeti almayacağım bu hizmete düşen vergiyi benden alma deme imkânı tanınmamaktadır. Bu şartlar altında serbest piyasa arz ve talebe göre kendini düzenleyemeyecektir. Ancak kuralları önceden belli ve öngörülebilir bu sistemde basiretli bir müteşebbis bu riskleri hesaplamalıdır.

2.2.8. İltizam sistemi ve mültezim

İltizam kelime olarak; kayırma, bir tarafı tutma, gerekli bulmak, kesenek gibi anlamlar taşımakla birlikte sistem olarak hazine malı bir gelir kaynağının belli bir ücret karşılığında kişilere satılması anlamına gelmektedir (Baykal, 1974). Bu bağlamda geniş anlamı ile iltizam sistemi hazineden yapılan tüm kiralama

kapsamakta iken, dar anlamı vergi toplanması hakkının özel sektöre belli bir ücret karşılığında ve belirli yıllığına devredilmesi anlamına gelmektedir.

Mültezim ise iltizam sisteminde devlete ait olan vergi toplama hakkını, kendi nam ve hesabına kullanan bir özel sektör müteahhididir (TDK, 2004b). İltizam sisteminin uygulamalarında devlete ait olan vergi toplanma hakkı özel sektör kişisi olan bir mültezime devredilebileceği gibi, uygulamada mültezimler bir araya gelerek bir özel şirkette kurabilir. Her haliyle devlete ait olan vergi toplama hakkını kendi nam ve hesaplarına kullanırlar.

2.2.9. İşlem maliyeti

İşlem maliyet kavramı ilk kez Coase, (1995) tarafından “The Nature of The Firm” (Firmanın doğası) adlı çalışmada “fiyat mekanizmasını kullanmanın maliyeti” olarak literatüre kazandırılmıştır. Coase’un tanımının ardından işlem maliyetinin literatürdeki kullanımı ve tanımı değişim ve gelişim göstermiştir. Williamson, (1985) Kenneth’ten “ekonomik sistemi yürütmenin maliyeti” alıntısını yaparak kavramı üretim maliyetlerinden ayrı bir maliyet kalemi olduğunu vurgulamış ve işlem maliyetini, “fiziksel sistemlerdeki sürtünmenin ekonomik karşılığı” olarak somutlaştırmıştır. Nasıl ki fizik bilimi karmaşık sistemlerde sürtünmeyi yok sayarak hesaplamalar yapıyor ise bu yöntem sosyal bilimlere de uygulanabilir. Ancak unutulmamalıdır ki fizik bilimi aynı zamanda sürtünmenin sıfır olduğu bir sistemi gerçek dışı kabul eder. Makul olan sıfır noktasına ne kadar yaklaşılabildiğidir.

Oliver ve Bartley, (2005) yapmış oldukları çalışmada vergi işlem maliyetlerini, verimlilik maliyetleri ve tahsilat maliyetleri olarak ikiye ayırmıştır. Verimlilik maliyeti vergi sisteminin, kaynakların optimal konuma göre dağılımının bozmasından kaynaklanmaktadır. Bu sebeple verimlilik maliyeti gelirin artmasının kaçınılmaz bir sonucu olarak görülmektedir. Operasyonel maliyetler vergilendirme faaliyetleri neticesinde kamunun üzerine kalan idari maliyetler ve vergi mükelleflerinin vergi tahakkuk kanunları kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirirken maruz kaldıkları uyum maliyetlerinden oluşur.

Vergilendirme ile özel sektöre (bireyler ya da işletmeler) ait kaynaklar dönemin hükümeti tarafından uygun görülen politikalar çerçevesinde kamu sektörüne aktarılmaktadır. Ancak özel sektörün kaybı; vergiler karşısında davranış/politika değişiklikleri ve vergilendirme süreci ile uyum sağlamak ve

yükümlülüklerini yerine getirmek amacı ile yapılan harcamalar sebebiyle vergi ile transfer edilen kaynağın üzerindedir. Vergilendirme süreci ile uyum sağlamak amacı ile yapılan bu harcamalar uyum maliyetlerini oluşturmaktadır. Vergilendirmenin idari maliyetleri ise vergilendirme süreci boyunca mevcut vergi mevzuatının uygulanması ve verginin toplanması için vergi idareleri tarafından yapılan harcamaları kapsamaktadır. İdari maliyetlere, uyum maliyetlerinin eklenmesi ile operasyonel maliyetler bulunmaktadır (Pope, 2002).

İdari maliyetlere örnek olarak vergi idarelerinde çalışanlara ödenen ücretler, kırtasiye harcamaları, haberleşme maliyetleri, ekipman, bilgisayar ve gerekli yazılımlar, programlama ve otomasyon harcamaları vb. sayılabilir. Uyum maliyetleri ise mükelleflerin, üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmek için katlandıkları vergi idarelerinin idari maliyetlerine benzer harcamaların yanı sıra mükelleflerin vergi ile ilgili olarak katlandıkları zaman maliyetleri, verimlilik maliyetleri sonucu meydana gelen bazı uyum maliyetleri ve vergileme sonucu meydana gelen endişe, kaygı, öfke vs. sonucu ortaya çıkan psikolojik bozulmaların oluşturduğu psikolojik maliyetler vb. çeşitli maliyetleri kapsamaktadır (Benk & Karayılmazlar, 2010).

Verginin toplanması sırasında da verginin mükellefin cebinden çıkarak devlet hazinesine girmesinin bir maliyeti vardır. Bir birimlik kaynağın vergi olarak toplanması yani finansal sistemde yerinin değiştirmesi o birimin değeri aşmaktadır. Devletin gelirlerinin maksimize edilmesi için teoride bu maliyetin sıfırlanması gerekse de daha önce belirttiğimiz gibi bu yönde bir beklenti gerçek dışıdır. Verginin doğası gereği bu süreçte ortaya bir maliyet çıkacaktır. Önemli olan vergi sisteminin işleyişine zarar vermeden bu maliyeti en aza indirmektir.

2.2.10. Ülke riski ve borçlanma

İktisadi anlamda risk “iktisadi karar birimlerinin verecekleri kararlar sonucunda ortaya çıkacak getiriye olumsuz etkileyebilecek olayların gerçekleşme olasılığı” olarak tanımlanabilir (“risk”, 2004). Ülke riski ise bir ülkeye yapılacak yatırımlar, ihracat, kredi verilmesi vb. iktisadi faaliyetlerden kaynaklanan alacaklar neticesinde yatırımın yapıldığı, borçlunun bulunduğu veya borçlu ülkedeki, politik, sosyal ve ekonomik faktörlerin etkisi ile kayıp ve zararla karşılaşma ihtimalidir. Ülke riskini ortaya çıkaran faktörler bir özel kuruluşun veya bireylerin denetimi

altında olmayıp, bir ölçüye kadar söz konusu ülke hükümetlerinin denetimi altında olduğu söylenebilir (İleri, 1999).

Bir birey banka kapısından girerek borç almak istediğini beyan ettiğinde banka o kişi için bir risk değerlendirmesi yaparak borç verip vermeyeceğine karar verecektir. Ölçek büyütüldüğünde ve devletler söz konusu olduğunda karşımıza kamuoyuna sıkça yansıyan Moody's ve Fitch gibi kredi derecelendirme kuruluşları çıkmaktadır. Kredi derecelendirme kuruluşlar söz konusu olduğunda, kurumun yatırım yapan ya da borç veren ülke nezdinde itibarına göre değerlendirilmesine riayet edilecektir.

Devletlerin finansman kaynakları vergi gelirleri ile sınırlı değildir. Kamu harcamalarını finansmanında vergi ve diğer gelir kaynaklarının yetersiz kalması durumunda, finansman ihtiyacının bir an önce karşılanması amacı ile iç ve dış borçlanma gibi kaynaklara yönelinebilir. Bu süreçte finansman açığı ihtiyacını en düşük maliyetle karşılayabilecek borçlanma yöntemi tercih edilmelidir. Bu noktada devletin karşısına iç borç – dış borç ayrımı çıkmaktadır. Her iki borçlanma kaynağının da avantaj ve dezavantajları olmakla birlikte, devletler tarafından borçlanma tercihini etkileyen pek çok diğer faktör vardır (Birinci & Eser, 2014).

Borç kavramının yapısı gereği şartları ve miktarı tek taraflı olarak belirlenmemektedir. Bu noktada karşımıza ülke riski kavramı çıkmaktadır. Öncesinde açıklandığı üzere borç verecek ya da yatırım yapacak devlet veya organizasyon borç verme ve yatırım yapma konusunda karar alırken ve verilecek borç ile yapılacak yatırımın şartlarını belirlerken alıcı ülkenin risk durumunu göz önüne alacaktır. Bu noktada iltizam sisteminin oynayabileceği role çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde değinilecektir.

3. VERGİNİN ÖZELLEŞTİRİLMESİNE TARİHİ ÖRNEKLER: İLTİZAM SİSTEMLERİ

İltizam sistemi de tıpkı özelleştirme kavramı gibi son derece geniş bir alanı kapsamakta ve akla gelen geçmiş uygulamaları ve sonuçları sebebi ile ön yargı ile yaklaşılan bir kavramdır. Tarihsel süreçte iltizam sistemi, mültezimlerin güçlerini suistimal etmesi, devlet otoritesinin zayıflaması ve halk isyanları ile ilişkilendirilmekte ise de kavram olarak özünde verginin devlet ve devlet görevlileri yerine, özel sektör kurum ve kişilerinince toplanmasını ifade eden bir kavramdır.

Bu sistemde aslen devlete ait olan vergi toplama yetkisi bir bedel karşılığında ve belirli bir süreliğine özel sektöre devredilir. Vergi toplama yetkisini devir alan özel sektör sözleşme sınırları içerisinde devir aldığı vergi toplama yetkisini kullanarak bir gelir elde eder. İltizam sistemini bu şekilde özetlemek mümkün olsa da esnek bir yapıya sahip olması sebebi ile tarih boyunca çok çeşitli şekillerde uygulanmıştır ve gelecekte uygulamaları çeşitlendirilebilir.

İltizam sistemi geniş anlamı ile devlete ait olan bir gelir kaynağının belirli bir bedel karşılığında özel yüklenicilere devridir. Ancak sistem adını vergi gelirleri üzerine yapılan uygulamaları ile duyurmuş ve bu nedenle iltizam sistemi dendiğinde akıllara ilk olarak vergi gelirlerinin özel yüklenicilere devri gelmektedir. Sistemde devletin belli bölgelerdeki veya belli zümreler üzerindeki vergi toplama hakkı devlet kaynaklarının yetersiz kalması, özel sektörün daha verimli olacağı inancı ya da devlet görevlilerini ödüllendirmek gibi çeşitli amaçlarla ve ilerde açıklanacağı üzere çeşitli usuller ile özel yüklenicilere devredilmektedir.

İltizam sistemi tarihte çeşitli şekillerde karşımıza çıksa da bazı temel özellikleri vardır. Her uygulamanın kendine has avantajları olduğu gibi kendine has dezavantajları da vardır. Bu sebeple çalışmanın bu bölümünde tarihsel süreçteki iltizam sistemi uygulamalarından örnekler verilecek ve sistemler üzerine değerlendirmelerde bulunulacaktır.

İltizam sisteminin tarihi ilk imparatorluklara dayandırılabilir. Hüküm sürdükleri topraklar genişleyen imparatorluklar, bu toprakların her köşesine erişmekte zorlanmışlardır. Hüküm sürdükleri toprakların erişemedikleri köşelerinde de vergi toplamak ve gelir elde etmek isteyen imparatorluklar, bu bölgelerin gelirlerini toplamak için iltizam sistemine başvurmuşlardır.

Devletler sistemin faydasını gördükleri gibi tarihte çeşitli nedenlerle sistemden zarar da görmüşlerdir. Bu zararlar genellikle sistemin denetimsizliğinden, mültezimlerin en fazla kârı elde etme isteklerinden ve artan servet nüfuslarını kötüye kullanmalarından kaynaklanmaktadır. İltizam sistemi geçmiş kötü uygulamaları ve bu uygulamaların devletler üzerinde oluşturduğu yıkıcı etkiler sebebi ile kötü çağrışımlar yapmaktadır ve ön yargı ile yaklaşılacak bir kavram olmuştur. Ancak bu uygulamalar tarihsel süreç içerisinde incelendiğinde, birtakım gereksinimlerden kaynaklandıkları ve bu gereksinimle hizmet ettikleri görülecektir.

3.1. Roma'da İltizam Sistemi

İltizam sisteminin tarihi Antik Yunan uygulamaları ile daha da eskiye gitmektedir. Atina Uygarlığı tahıl üzerinden alınan yüzde 2'lik vergi ile diğer mallar üzerinden alınan vergiyi birbirinden ayırmış ve bu iki vergi birbirinden ayrı olarak toplamaktaydı. Vergi toplama hakkı halka açık bir şekilde açık arttırma yolu ile ihale edilirdi. Vergi tahsilatından kâr elde etmek isteyen özel sektör arttırmayı kazanması halinde devlete bir teminat sunar ya da tek seferde bir ön ödeme yapardı (Kallet, 2007).

Helenistik dönemde de iltizam sistemi devlet tarafından en az bürokrasi ve masraf ile vergi toplamak için kullanılmıştır. Bu dönemde de vergi toplama hakkı halka açık bir şekilde açık arttırma yolu satışa çıkar ve vergi toplama hakkı bir yıllığına arttırmanın kazananına devredilirdi. Sözleşme bitiminde, son ayın onuncu gününden önce mültezimler hazinedarın (OIKONOMOS) huzuruna çağırılır ve hesaplar kapatılırdı. Hazinedar devletin bakiye alacağını tahsil ettikten sonra mültezimin borcu kapatılır ve toplanan vergi gelirinden kalan miktar mültezimin geliri olurdu (Gibbs, 2012).

Antik Yunan ve Roma birçok alanda birbirlerinden etkilenmiş olsa da iltizam sistemi Romalıların uygulamaları ile zirveye ulaşmıştır. Roma'nın kamu personeli

sayısı az olmakla birlikte bunların hiçbiri vergi toplamakla görevli değildi. Romalılar tarafından ödenen varlık vergisi milattan önce 167 yılına kadar nüfus sahibi vatandaşlar tarafından toplanırdı. Vatandaşlar bu görevi zorunlu bir kamu hizmeti olarak yerine getirmektedir. Devletin sınırları genişledikçe, Roma hüküm sürdüğü İtalya ve diğer bölgelerde, tıpkı inşaat projelerinde, kamu binalarının bakımında, ordunun ihtiyaçlarının sağlanmasında olduğu gibi yine özel sektöre başvurmuştur (Brunt, 2001:354-355.).

Roma'da cumhuriyet devrinin sonları ve İmparatorluk devrinin başlarında iltizam sistemi en yoğun şekilde uygulanmıştır. Genişleyen sınırlar ile birlikte devlet, hüküm sürdüğü toprakların her köşesine erişmekte zorlanmış, idari yapısı itibari ile devletin her köşesini kapsayan bir vergi bürokrasisi kuramamıştır veya kurmaktan imtina etmiştir. Bunun yerine belli bölgelerdeki veya belli zümreler üzerindeki vergi toplama hakkını açık arttırma yöntemi ile bir tür kamu işleri müteahhiti olan publicani adı verilen vergi tahsildarları gruplara veya mültezimlere devredilmiştir (Gibbs, 2012)

Cumhuriyet döneminde Cumhuriyet ("*res publica*") adına iş yapan özel sektör müteahhitlerinin tamamına "*publicani*" adı verilirdi. İmparatorluğun ilk dönemi olan *principatus* döneminde ise bu teriminin anlamı daralmıştır. Bu dönemde publicani inşaat ve ordunun ihtiyaçlarının tedariki için yapılan kiralama haric tutularak, devlet hazinesinden kiralama yapanları yani belli bir vergi toplama hakkını ya da belli bir kamu mülkünü kiralayanları tanımlamak için kullanılmaya başlamıştır (Brunt, 2001; "pūblicānus").

Özel sektöründe sistemde kar elde ettiği göz önünü alındığında devletin ortaya çıkacak daha çok miktardaki geliri, daha az miktara devrettiği ve zarar ettiği düşünülebilir ancak özel sektör bu süreçteki riskleri üstlenmekte, vergi tahsilatı için gereken bürokrasiyi kendi elemanları ile sağlamakta ve devlete önceden ve riskten uzak gelir imkânı sağlamaktadır.

Bir bölgedeki vergi toplama hakkını satın alan mültezimler, bu hakkı satın almak için harcadıkları paradan daha çoğunu kazanmayı beklemektedir. Roma'da açık arttırmaya çıkarılan vergi toplama hakkı için publicani olarak bilinen müteahhitler açık arttırma yolu ile yarışır. Kazanan sözleşmeye konu vergiyi beş yıl boyunca toplama hakkını elde eder. Eğer ki 100.000 sestertius (Eski Roma Parası)

bedelle vergi toplama hakkı alınmış ise ve vergi mükelleflerinden 150.000 sestertius toplanırsa, publicani 50,000 sestertius kâr edecektir. Böylece devlet vergi toplamak için karmaşık ve geniş bürokrasi ağları kurmak zorunda kalmadan ve verginin toplanması sırasında ortaya çıkabilecek riskleri düşünmeden dönem içerisinde toplayacağı geliri, dönem başında elde edecektir. Mültezimler ise örnekte gösterildiği gibi topladıkları vergiden bir kâr elde edeceklerdir (Tan, 2017).

Roma'nın zenginliklerinin bugüne dahi ulaştığı göz önüne alındığında arttırmaya çıkan bazı bölgelerin vergi gelirleri muazzam boyutlara ulaşması şaşırtıcı değildir. Hal böyle iken bu bölgelerin sözleşmesini kazanmakta bir o kadar masraflı olacaktır. Bu sebeple bu bölgelerin vergi gelirini almak isteyen özel sektör kişileri organize olarak özel sektör şirketlerine evrilmiştir. Bu şirketlerin nüfusu ve zenginlikleri gün geçtikçe artarak, etki alanlarını genişletmiş, büyük siyasi güç sahibi olmalarını sağlamıştır. Bu durum karşısında Roma'nın devlet görevlileri ve eyalet valileri, az sayıdaki devlet kadrosu ile publicani şirketlerinin eylemlerinin kanuna ve sözleşme şartlarına uygunluğunu kontrol etmekte yetersiz kalmış ya da denetlemekten imtina etmiş, hazinenin ve vergi mükelleflerinin menfaatlerini koruyamamışlardır (Brunt, 2001).

İmparatorluk devrinin başlarında ise yukarıda sayılan aksaklıklar sebebi ile sistemde değişiklikler yapılmıştır. Yönetimleri altındaki bölgelerin varlık vergisini toplama görevi büyük ölçüde yerel yönetimlere verilmiştir. Ancak tüm diğer devlet gelirleri yine özel sektörce toplanmaktaydı. Publicanilerin oluşturduğu şirketler hala varlıklarını sürdürse de eski siyasi güçleri büyük ölçüde törpüledi. İmparatorlar, zaman içinde publicanileri kontrol edebilmek için süvarileri sınıfından seçilen kamu görevlileri altında azatlıklardan ve kölelerden oluşan bir maliye organizasyonu geliştirmeye başladılar. İlerleyen zamanlarda belli vergilerden ya da arazilerden elde edilen gelirler için özel bürolar kuruldu. Ancak bu büroların kurulmasından sonrada iltizam sisteminin devam ettiği göz önüne alındığında bu büroların görevinin vergi toplamak değil, denetim olduğu anlaşılır (Brunt, 2001).

Tüm bunlar dikkate alındığında iltizam sisteminde mültezimlerin denetimsiz bırakılmasının ortaya çıkarabileceği sorunların önlenmesi için etkili denetim mekanizmasının önemi ortaya çıkacaktır. Eğer ki vergi toplama hakkı belli bir miktar karşılığında değil de toplam gelirden bir pay şeklinde kararlaştırıldı ise sadece mükelleflerin hakları açısından değil devlet hazinesinin menfaati açısından da

denetimin önemi bir kat daha artmaktadır. Roma’da başta siyasi yapısı ve bürokrasisin zayıflığı yüzünden vergi sistemine özel bir denetim mekanizması kuramamış bu görevi mevcut memurlarına ve eyalet valilerine vermiştir. Ancak mevcut memurlar ve eyalet valileri publicanilerin varlığı, nüfusu ve siyasi gücü altında bu görevi yerine getirmekten aciz kalmış Roma denetim mekanizmasındaki bu eksikliğin zararını görmüştür. Bu sebeple imparatorluk devrinin başlarında imparatorlar bu açığı kapamak ve vergi sistemine özel bir denetim mekanizması kurmuşlardır. Yaygın görüşe göre ikinci yüzyılın sonlarında denetim vazifesindeki kamu görevlileri ve personelleri birçok verginin toplanmasını kendileri üstlenmiştir. Ancak sistemin Severus Hanedanlığında üçüncü yüzyılın başlarında hala etkin olduğuna dair bulgular vardır.

3.2. Fransa’da İltizam Sistemi

İltizam sisteminin Fransa’da uygulaması her ne kadar daha geriye gitse de en bilindik uygulaması 18’inci yüzyılda mültezimlerin bir araya gelerek oluşturduğu iltizam şirketi olarak tanımlayabileceğimiz bir özel şirket olan “*fermiers généraux*”, General Farm Şirketi olmuştur. Farm eski Fransızca *ferme* kelimesinden İngilizceye geçmiştir. Kira anlamına gelmekle birlikte devletten vergi toplama hakkının kiralanması, devletten toprak kiralanarak ürün yetiştirilmesi gibi sistemlerde kullanılmıştır. Kelime İngilizceye geçtiğinde başta sadece topraksız kişilerin devletten toprak kiralanarak ürün yetiştirilmesini ifade ederken kullanılmış, sonraları ise toprak sahibi olsun ya da olmasın tüm çiftçileri ifade etmek için kullanılmaya başlamıştır. General farm kavramı içerisindeki kullanımı ise “tax farming” kavramında olduğu gibi çiftlik anlamında değil vergi gelirin kiraya verilmesini ifade etmektedir (Douglas, t.y.). Açıklandığı üzere general farm kavramını genel kira olarak çevirebileceğimiz görüşünde olsak da terimi metinde orijinal hali ile “Ferre générale” olarak kullanacağız.

Devletler açısından iltizam sistemi masrafsız ve risksiz bir gelir elde etme yöntemidir. Bu yönü ile zaman içerisinde birden çok uygulama alanı bulmuştur. Fransa’da Kraliyet Gelirleri kiraya verilmesi yaygın bir uygulama olmuştur. Orta çağın sonlarından 1789 Fransız devrimine kadar süren eski rejim (*Ancien Régime*) sürecinde Fransız vergi sistemi oldukça karmaşık bir yapıya sahipti.

Bu dönemde Krallık dolaysız vergiler, dolaylı vergiler ve olağandışı gelirler (*affaires extraordinaires*) olmak üzere üç tür ana gelir kalemi ihdas etmiştir. Kardinal Richelieu (1624-1642) yönetiminin ilk yıllarında ve öncesinde bazı dolaysız vergilerin toplanma hakkı özel sektör kişilerine satıldı ise de 1634 yılında bu haklar geri alınmıştır. İltizam sistemi Fransa'da asıl olarak dolaylı vergilerin toplanmasında baş vurulan bir yöntem olmuştur. Sistem büyük ölçüde Sully yönetiminde (1598-1611) oluşturulmuş; konusu tuz, alkol kullanımı vb. olan dolaylı vergilerin toplanması hakkı devlet görevlilerin yetkisinden alınarak mültezimler belli yıllığına kiralanmıştır (Bonney, 1992).

Meşhur Fransız devriminin birçok nedeni olsa da Fransa'da uygulanan iltizam sistemi devrimin önemli sebeplerinden biridir. Özellikle 18'inci yüzyılın ikinci yarısından sonra ferme sistemine yapılan eleştiriler Kralın Ferme générale şirketini kontrol etmekte başarısız olduğu ve ülkenin zenginliklerinin büyük kısmının şirket tarafından kontrolsüzce sömürüldüğü yönündedir. Bu görüşün aksine White, (2004) bahsedilen gelirlerin o denli büyük olmadığı, Kraliyetin şirketin daha verimli hale geldiğini ve daha fazla gelir elde ettiğini anladığında, Ferme ile bir sonraki sözleşme için daha sıkı müzakereler yürüttüğü, mültezimlerin Ferme şirketi altında birleşmesi sonucu kraliyetin iltizam sistemini denetleme kapasitesinin arttığını ve kraliyet gelirlerini artıran çeşitli kar paylaşım modelleri getirdiği, bu yönü ile devlet gelirlerini arttırdığı görüşündedir.

17. Yüzyılın ortalarında Kraliyet irili ufaklı birçok mültezime kısa süreli kiralama yapmaktaydı. Bu mültezimler yerel yönetimler tarafından denetlenmekteydi. Uygulanan ademi merkezîyetçi sistem elde edilen yeni bölgelerde devlet otoritesinin yavaş ve düzensiz gelişmesine sebep olmuştur. Bu dönemde kraliyet, rekabeti korumak ve güçlenen mültezimlerin yerel yöneticileri yozlaştırmasını önlemek için mültezimlerin geniş örgütler kurmasını engellemiştir. Ancak örgütlenemeyen küçük ölçekli mültezimler, bölgelerindeki; ekonomik dalgalanmalar, isyanlar, salgın hastalıklar, haydutluk gibi riskler karşısında kira bedelini karşılayamamış, bir kısmı indirim talebinde bulunurken bir kısmı ise iflas etmiştir. Maddi güçleri yetersiz kalan mültezimlerin kira bedelleri karşısında sözleşmeye yanaşmaması bazı vergilerin toplanması için devlet ile mültezimin riski birlikte üstlendiği pay karşılığı sözleşmelerin yapılmasına sebebiyet vermiştir. 1661 yılında Jean-Baptiste Colbert Fransız maliyesini devralmış ve bu problemlerin

çözümü için mültezimleri bir araya getirerek Ferme şirketinin kuruluşuna giden yolu açmıştır (White, 2004).

Colbert mültezimlerin mülkiyet haklarını bir ölçüde de olsa korumak için basit ancak bir o kadar etkili bir düzenleme yapmıştır. Mültezimleri ilgilendiren dava dosyalarının seigniorage mahkemelerinde görülmesini yasaklayarak, bu dosyalarda Kraliyet mahkemelerini tek yetkili mahkeme haline getirmiştir. Bu değişim dönem itibari ile mültezimlerin hukuksal statülerinde önemli bir iyileşme sağlamıştır. Son olarak Colbert devredilen vergi toplama hakkının bölünmesini engelleyici bir düzenleme getirmiş, 1680 yılında vergi alanında yeni bir düzenleme ile biri Rouen’de ve diğeri Paris’te olmak üzere iki bağımsız vergi mahkemesi kurmuştur. Colbert’in reformları 1681 mayısında, birleşik Ferme Générale Şirketi’nin yönetimini ve işleyişini ilgilendiren ve tüzel kişi olarak statüsünü açıkça kabul eden düzenlemenin (Common Title of all The Farms) çıkarılması ile zirveye ulaşmıştır. Ferme Générale’nin kuruluşu ile birlikte irili ufaklı pek çok mültezim artık tek bir şirket altında birleşmiş ve devlet tarafından hukuki statüleri tanınmış ve koruma altına alınmıştır (N. D. Johnson, 2006a).

Kraliyet ile Ferme Générale arasında vergi toplama hakkının devrini içeren sözleşme altı yıllığına yapıldı ve konusunu dolaylı vergiler oluştururdu. Ferme Générale tarafından toplanan dolaylı vergilerin en bilindik ve tabii kötü şöhretlileri tuz ve tütün vergileri ile deri, demir eşyalar, sabun gibi mallardan alınan *aides* olarak bilinen bir takım küçük vergilerdi. Diğer dolaylı vergiler gümrük usulü ile bu malların bir bölgeden diğerine geçişinin ya da şehirlere giriş çıkışının vergilendirilmesi usulü ile toplanırdı. Bu sebeple Ferme Générale halkın büyük öfkelerini toplayan bir inşa projesi geliştirdi ve 1784 – 1791 yılları arasında Paris’in etrafına yirmi dört kilometre uzunluğunda bir duvar inşa etti. Bu duvar ile şehre giren başta Fransız halkı için önemli olan şarap olmak üzere dolaylı vergiye tabii malların şehre kaçak girişini önlemeyi ancak zaten popüler olmayan mültezimlere ve Ferme Générale Şirketine karşı halk öfkelerini bir kez daha körüklemiş oldu. Halkın duvar hakkındaki düşüncesi mültezimlerin zenginliklerini arttırmak için Paris’i bir açık hava hapisanesine çevirdiği, duvarın şehrin hava akışını keserek, halkı salgın hastalıklara mahkûm ettiği yönünde idi ve halk arasında “*le mur murant Paris rend Paris murmurant.*” (“Paris’i çevreleyen duvar, Paris’i homurdlatıyor.”) deyişini doğurmuştur (Schama, 2004).

Ancak tüm tepkilere rağmen Ferme şirketi Kraliyetin gelirlerini arttırmaktaydı ve Kral risksiz ve bürokrasisiz bu gelirden memnundu. Johnson, (2006) 1600 ile 1695 yılları arası Fransa’da iltizam sistemi ile toplanan vergilerin değişim katsayısı hesaplamış; 1600-1635 yılları arasında 0.32, 1636-1656 yılları arasında 0.37, 1661-1695 yılları arasında 0.16 değerlerine ulaşmıştır. Görüldüğü üzere Ferme Şirketinin kuruluşundan sonra iltizam sistemi ile sağlanan gelir daha az değişim göstermiş ve daha öngörülebilir bir hal almıştır. Yine beklenenin aksine bu yıllarda iltizam sisteminden sağlanan gelir üç kat artmıştır. Bu değişimde Ferme Şirketi bünyesinde konsolide olan mültezimlerin mülkiyet hakkını geçmişe göre güvence altına almış ve mültezimler için güvenli bir ortam yaratmıştır. Bu güvenli ortamda biriken sermaye ile vergi sistemine yatırım yapılmış, mültezimlerin gelirleri ile birlikte devletin gelirlerinde de sürdürülebilir bir artış görülmüştür. Fransa örneğinde güçlü yapısı ile Ferme Şirketi hem devlet hem de mültezimler için, tekel olmasına ve rekabetin yokluğuna rağmen, irili ufaklı mültezimlerin oluşturduğu rekabet ortamından daha kârlı, sürdürülebilir ve güvenli bir gelir kaynağı sağlamıştır. Bu yönü ile sermaye birikimi ve ekonomik gelişme yönünden mülkiyet hakkını korunmasının önemi göz önüne serilmiş, güvensiz bir ortamda piyasadaki rekabet istenilen sonuçları verememiştir.

Ferme Générale ile yapılan sözleşmeler, 18’inci yüz yılda kraliyetin gelirlerinin yüzde kırkını oluşturmaktaydı. Bu hali ile rekabetçi politikanın terk edilmesi ile monopol Ferme Générale kurulması kraliyetin finans sistemi açısından bir dönüm noktası olmuştur (N. D. Johnson, 2006b). Bu durumun anlaşılmasında ülke riski kavramının incelenmesi faydalı olacaktır. Kraliyetin sözleşme gereklerini yerine getirmemesi, mültezimleri bir sonraki dönem dezavantajlı sözleşmelere zorlamaları ve benzeri durumlar görülmüş, mültezimler kraliyetin gücüne dayanamamıştır. Bu sebeple büyük sözleşmeler yapmaktan, sisteme yatırım yapmaktan ve risk almaktan kaçınmışlardır. Bu durum iltizam sistemi gerektiği gibi işleyememesine sebebiyet vermiştir. Mültezimlerin mülkiyet haklarının bir ölçüde korunmasına yönelik yapılan düzenlemeler yapılması ve bir çatı altında birleştirilerek mali ve idari açıdan güçlenmeleri karşısında riskler bir ölçüde azalmış, mültezimlerin sisteme yatırım yapması ve uzun vadeli kârlarını düşünmeleri sağlanmış böylece hem mültezimlerin kârları hem de devletin gelirleri önemli ölçüde artmıştır.

Ancak 18'inci yüz yılın ilerleyen bölümünde, dönemin çağdaşları tarafından şirket yozlaşmış ve halkı sömüren bir yapı olarak görülmeye başlanmıştır. 1782 yılında bir Louis-Sébastien Mercier "Her vatandaşı boğazından yakalayan ve kanını emen bu devasa ve cehennemi makineyi tersine çevirme..." isteği duymadan Ferme Ofisinin yanından geçilemeyeceğini yazmıştır (Schama, 2004). Yıllar içerisinde mültezimler Paris'i çevreleyen duvar gibi vergi gelirlerini yani kendi gelirlerini arttırmak için, halkın tepkisini çeken pek çok uygulamaya başvurmuştur. Krizler karşısında fakirleşen halk için kendisinden aldıkları ile zenginleştiklerini düşündükleri mültezimler yozlaşmış yapının bir sembolü oldu ve biriken öfke 1789 Fransız devrimi ile birlikte pek çok mültezimi giyotine götürdü.

3.3. İngiltere'de İltizam Sistemi

İltizam sisteminin Fransa uygulamasının ardından incelenmesi gereken bir diğer sistem İngiltere sistemidir. İngiliz kralları da Fransızlar gibi vergi gelirlerinin toplanmasında mültezimlerden ve iltizam sisteminden faydalanmışlardır. Ancak Fransa uygulaması çok daha uzun sürmüş monarşi kanlı bir halk ayaklanması ile devrilene kadar iltizam sistemini kullanmaya devam etmiştir. Buna karşın İngiltere'de 17'nci yüzyılın ikinci yarısında iltizam sistemi kademi olarak terk edilmiş 1694 yılında İngiltere Bankasının (Bank of England) kurulmasına müteakip süreçte devlet gelirlerinin toplanması tamamen idarenin eline bırakılmıştır (Linnarsson, 2018).

İngiltere'de iltizam sisteminin ortaya çıkışı İngiltere limanlarında gümrük vergilerin toplanmasında yaşanan sorunlara dayandırılabilir. 16'nci yüzyıla kadar İngiltere'de antik ve sorunlu bir vergi sistemi uygulanıyordu. Gümrük memurları Lord Haznedarın emrindeydi. Bu memurların önemli konumda olanları kraliyet tarafından atansa da görece önemsiz tüm kadrolar Lord Haznedar tarafından atanmaktaydı. Vergilerin toplanması da onun talimatları altında yürütülüyordu. Kraliyetin gümrük gelirlerinin büyük çoğunluğu Londra Limanı tarafından toplanmaktaydı. Londra Limanında yoğunluğa rağmen sistem işlemekteydi ancak kuzeybatı kıyılarında ve Galler'de gümrük vergilerini toplanması için işleyen bir mekanizma yoktu. Geri kalan bölgelerde dış limanlar yardımı ile sistem bir derece işlemekteydi (Newton, 1918).

16'ncı yüzyılın ilk yıllarına kadar tüm limanlarda hesaplar Latince tutulmaktaydı. Bu durum denetim faaliyetlerinin o kadar ağır işlemlerine neden oluyordu ki VIII. Henry döneminde bu uygulamadan vaz geçilmesi bile sistem için son derece önemliydi. Sistemde denetim kolaylığı ve hesap verilebilirliğinin artırılması yönünde diğer iyileştirmeler yapılsa da hazine görevlileri tüm bu süreçleri takip edecek kaynak ve iş gücünden yoksundu. Bu sebeple 1567 yılında Kraliyet yeni bir yöntem denemeye karar verdi. Mültezimlerin ücreti kademeli olarak belirlenmişti. Örneğin yünden alınan gümrük vergileri için kraliyetin topladığı miktarın üzerinde bir rakam olan 2000 sterlini ödemeyi taahhüt ediyorlardı. Buna karşılık eğer vergi gelirleri 2000 sterlini aşar ise aşan miktarın üçte birini, 3000 sterlini aşar ise aşan miktarın yarısını talep ediyorlardı. Rekabet bu aşamada dahi baş gösterdi ve ilk mültezimlerin teklifinden daha fazlasını taahhüt ederek sözleşmeleri devralmak isteyenler ortaya çıktı. Sistemden alınan olumlu sonuçlar neticesinde uygulamanın devamı geldi (Newton, 1918).

Fransız sistemi ile İngiliz sistemi ortaya çıkan sorunlar ve çözümler konusunda da benzerlik göstermektedir. Fiiliyatta Mültezimler limanların gerçek yöneticileri, denetimden sorumlu devlet memurları ise mültezimlerin maaşlı çalışanlarına dönüştü. İrili ufaklı birçok mültezim ekonomik güçlerinin zayıflığından dolayı taahhütlerini karşılayamamış, gelir üretmek yerine borç biriktirmiş ve iflaslar başlamıştır. Bu durum karşısında Krallık Fransa örneğinde bahsettiğimiz ferme generalle şirketine benzer bir yapı kurdu. 1604 yılında İngiliz-İspanyol savaşını bitiren Londra Antlaşması ile İngiliz ticareti, barışın ardından dikkate değer bir refah dönemine girdi. Aynı döneme denk gelen yeni "genel" iltizam şirketine 1604 Noel'inden itibaren yedi yıllık bir süre için ipek üzerinden alınan gümrük vergisi başta olmak üzere İngiltere limanlarına inen mallar üzerinden alınan pek çok verginin toplanması görevi verildi (Ashton, 1956).

Ancak İngiliz Mültezimlerinin altın çağı kırk yıl dahi sürmedi. Devlet artan borçlanma ihtiyacı için mültezimlerden borç alıyor ancak mültezimlerin verdiği borçların büyük bölümü yine mültezimlerin alacaklarına gidiyordu. İltizam sözleşmelerinden elde edilen gelir ise ticaret hacmindeki artış oranları yanında çok zayıf kalıyordu. Mültezimler borç aldıkları tüccarların vergisiz bir şekilde limanları kullanmasına müsaade ederek devleti vergi kaybına uğrattı. Ancak sistem

Kraliyetin en önemli finans ve iç borç kaynağı olarak önemini koruyordu (Ashton, 1956).

1640 yılına gelindiğinde Kraliyetin finansal gereksinimleri son derece artmış mültezimlerden talepleri o ölçüde büyümüştü. Mültezimler ile yapılan müzakereler neticesinde yeni bir sözleşme imzalandı. Bu sözleşme altında, iltizam şirketi bünyesinde mültezimler, limanlardan sayılan vergileri toplama hakkını 1640'tan 1644'e kadar dört yıl süreyle ellerinde tutmak karşılığında Kral'a derhal 250 bin sterlinin üzerinde kaynak tedarik etmek için birleştiler. Ancak Kral, sözleşmenin kendisine düşen kısmını yerine getiremedi. 1641 yılında mültezimlerin yetkileri ellerinden alınmakla kalmadı, "yasa dışı vergi toplamak" isnadı ile para cezalarına çarptırıldılar. Borçlarını ödememek Kraliyet için her zaman bir seçenektir. Ancak en önemli iç borç kaynağını kendi eli ile tasfiye eden kraliyet, kendi finans sistemini sakat bıraktı (Harper, 1929).

1640-1660 yılları arası Krallık için karmaşık bir dönemdir. 1642-1652 yılları arasında kraliyet destekçileri ile parlamenterler arasındaki iç savaş parlamenterlerin galibiyeti ile sonuçlandı. İç savaş iki yeni iç savaş ve 1649 yılından 1660 yılına kadar süren "Interregnum" olarak bilinen hükümdarsız bir geçiş dönemi izledi. Bu çalkantılı dönem 1660 yılında II. Charles'ın tahta çıkması ile sonuçlandı. 1685 ölümü ile sona eren saltanat yılları İngiliz tarihinde Restorasyon dönemi olarak bilinir. II. Charles tahta çıkması ile acil finans ihtiyacı karşısında iltizam sistemi tekrar yürürlüğe alındı ancak sistemin sonlandırılmasına yönelik süreç başlamıştı ve bu tarihten sonra İngiltere iltizam sistemini kademeli olarak terk etti ("Charles II", t.y.; "English Civil Wars", t.y.; *Interregnum*, 2015).

1671 yılında Kraliyet gümrük vergilerinin iltizam sözleşmelerini feshetti ve gümrüklerin yönetimini eline aldı. Ancak Johnson ve Koyama, (2014) 1671'den sonra ortaya çıkan yeni sistemin günümüzün vergi bürokrasisinde çok uzak olduğunu ve büyük ölçüde kaldırılan iltizam sisteminin örgütlerine dayandığı, "Birkaç gerekli değişiklik" dışında, mültezimlerin alt teşkilatlarının ve yerel yönetimin çerçevesi neredeyse hiç bozulmadan devralındığı görüşündedir. Buna rağmen bir takım tüketime dayalı vergilerin iltizam sistemi ile toplanılmasına bir süre daha devam edildi ve bu mültezimler Krallığa borç vermeye devam ettiler. Son olarak 1683 yılında bu vergilerde devlet eli ile toplanmaya başladı ve iltizam sistemi tamamen kaldırıldı.

Ancak bu tarihe kadar Krallık mültezimleri bir kredi kaynağı olarak iç borç ihtiyacını karşılamakta kullanıyordu. Son olarak 1694 yılında İngiltere Bankasının kurulması ile uzun dönem iç borçlanma ihtiyacı için kalıcı bir kaynak oluşturuldu. Banka ayrıca paraya dayalı ekonominin gelişimini teşvik ederek, devletin vergi toplamasını da kolaylaştırdı (O'Brien & Palma, 2020).

3.4. Osmanlı'da İltizam Sistemi

Osmanlı İmparatorluğu klasik çağı olarak kabul edilen 14'üncü yüzyıl ve 17'yüzyıl arasında ekonomisinin temelini tarım oluşturmakta idi. Osmanlı İmparatorluğu ekonomik ve sosyal yapısı itibari ile Orta Çağın geleneksel tarım toplumunun özelliklerini göstermekte ve içine kapalı yapısı sebebi ile aynı olarak toplanan vergiler pazara ulaşarak paraya çevrilememekteydi. Buna karşın imparatorluğun sınırları genişlemekte ve ordunun ihtiyaçları artmakta idi. Osmanlı bu toprakların vergilerini toplasa dahi paraya çevirerek hazineye aktarması mümkün ve makul olmadığından bu toprakları dönemin Osmanlı Ordusunun en etkili gücü olan sipahilere tahsis etmiş, böylece toplaması zor, paraya çevrilmesi ise dönem şartlarında mümkün olmayan bu vergiler ile sipahilerin ihtiyaçları karşılanmış ve asker yetiştirilmesi sağlanmıştır. Böylece devlet önemli bir harcamaya girmeden, sayıları yüzbinleri bulan bir orduyu sahip oluyordu ve bu toprakların ekilmesini sağlayarak tarımsal üretimi arttırıyordu (Aydın, 2001).

İlerleyen zamanda devletin genişlemesinin durması, gaza ve ganimet devrinin bitmesi ile gelişen teknoloji, yeni savaş teknikleri, sahneye çıkan ateşli silahlar ile birlikte disiplinli piyade orduları karşısında sipahiler ordu içerisindeki önemini kaybetmiştir. Diğer yandan ise İmparatorluk çağı yakalayabilmek, gelişen teknoloji ve bilime ayak uydurabilmek için büyük miktarda paraya ihtiyaç duymaya başlamıştır. Bu değişimler karşısında tımar sistemi önemini yitirmiş ve yerini iltizam sistemine bırakmıştır. Ancak bu geçiş bir yandan tımar sisteminin ıslah edilmeye çalışılması diğer yandan ise tımar tasfiye edilmeye çalışılması sebebi ile bir anda olmamış uzun bir döneme yayılmıştır.

Sipahilerin olmadığı ya da tımar sisteminin uygulanmadığı/uygulanmadığı bölgelerde de gelir elde edilebilmesi için bu bölgelerden de vergi toplanılması gerekmektedir. Ancak İmparatorluğun defterdarlık teşkilatı ve personel sayısı bu denli gelişmiş ve yaygın değildi. İmparatorluk acil nakit ihtiyacı karşısında, bu

sorunları aşabilmek için bölgedeki özel şahıslar kullanılmıştır. Mültezim olarak anılan bu özel şahıslara devlete ait olan vergi toplama hakkı belirli bir yıllığına, belli bir bedel karşılığında devredilerek iltizam sistemi kurulmuştur (Yılmaz, 2019).

Altı asrı aşkın süre tarih sahnesinde kalan Osmanlı Devleti ve kurumları tarih içerisinde çeşitli değişimler göstermiştir. İltizam sistemi de devlet ile birlikte gelişmiş, gerilemiş ve değişim göstermiştir. Ancak sistemi genel bir model halinde tanımlamak gerekirse: Devletin, mukataa birimlerini vergilendirme hakkını rekabete açık bir şekilde genellikle arttırma usulü ile belirlenen ve bir bölümü peşin ödenen yıllık bir bedel karşılığında belirli süreliğine, riski mültezim üzerine bırakılarak, güvenilir bir kefaletle devretmesi olarak tanımlanabilir. İltizam sisteminin unsurlarında yıllar içerisinde değişim olsa da sınırlı süreler, rekabetçi yapı, bir bölümü peşin ödenmesi ve kefaletten oluşan iskelet yapı sabit kalmıştır(Baykal, 1974).

Osmanlı vergi sisteminde belirli bir bölgeden toplu olarak alınabilecek vergi tür ve miktarlarına göre merkezi maliye teşkilatı tarafından tespit edilir, tımar sisteminde olmayan bölgeler ile tımarları kaldırılan bölgelerdeki vergileri toplama hakkı ihale ile bir yada üç yıllığına mültezimlere verilirdi (Parlak & Parlak, 2012). Tımar dışında kalan ve maliye teşkilatı tarafından tespit edilen bu vergi kaynakları mukataa olarak adlandırılmakta idi.

Mukataa TDK İktisat Terimleri Sözlüğünde (2004) “Osmanlı İmparatorluğunda iltizam yöntemine göre kiralanan kaynaklara verilen ad.” olarak tanımlanmıştır. Arapçada sözlük anlamı “kesmek” olan “kat” kökünden türeyen mukataa, “kesişmek” anlamına gelmektedir. Genel anlamı ile “Belirli bir miktar üzerinde karşılıklı anlaşma” olarak kullanılmakta bu sebep ile zamana ve sektöre göre farklı alanlarda ve manalarda kullanılmıştır. Tarihi Abbasîlere dayanan kavram, Selçukluların son yıllarında ve özellikle İlhanlılar döneminde yaygınlaşmıştır. Bu dönemde mukataa kavramı “vergilerin belirli bir meblağ karşılığında iltizama verilmesi” anlamında kullanılmıştır. Osmanlı Devleti’nde ise “mukataaya vermek”, “mukataaya almak/tutmak” veya sadece “mukataa” tabirleriyle devlete ait bir kısım vergilerin toplanması hakkının iltizama verilmesi anlamında kullanılmıştır (Genç, 2020).

Mukataaların, hazineye sağladığı gelir, yıllık birkaç yüz birkaç yüz akçeden, milyonlarca akçeye kadar çıkabilen değişken büyüklüklerdedir. Devlet maliyesi için mali hesap birimi olarak kullanılan mukataaların gelirleri istikrarlı olup küçük yanılma payları ile önceden tahmin edilebilirler. Coğrafi sınırları açısından ise bir köy sınırları içinde olabileceği gibi sancağı hatta birçok eyaleti kapsayabilir. Mukataaların içerdiği vergi unsurlarının çeşitliliği ile kapsadığı mekânın genişliği arasında genelde ters orantı bulunur. Örneğin İpekten alınan mizân (tartı) resmi mukataası, ipekli üretim ve tüketimin başlıca merkezleri olan İstanbul, Bursa, İzmir, Edirne ve Selânik'i içine alan tek unsurlu bir mukataadır. Buna karşın Konya ve Kıbrıs'ta ayrı birer mukataa olarak örgütlenmiş mizân resmi mukataaları ise daha dar bir bölgeyi kapsadığı için bac, damga, mumhâne, boyahâne gibi başka vergi unsurlar eklenerek zenginleştirilmiştir (Şensoy, 2014).

Merkezi idarinin yetersizliği sebebi ile mukataaların büyük bir bölümünün geliri iltizam yoluyla toplanırdı. Ayrıca Bağdat ve Basra vilayetleri gibi tımar düzeninin kurulmadığı yerlerde de vergi gelirlerinin toplanması iltizam sistemi ile gerçekleşirdi. Buna karşılık, mukataaların sınırlı bir bölümü emin adı verilen devlet memurları eli ile sabit ücret usulü ile toplanır bu sisteme emanet usulü denirdi. Eminler topladıkları vergilerden masraflarını düşttükten sonra geri kalan bölümü devlet hazinesine gönderirdi. Mültezimler ise vergi toplama görevini kâr amacı ile üstlenmektedir. Mültezimler, üstlenecekleri mukataanın toplanması için gereken masrafları ve elde edecekleri tahmini kârı hesapladıktan sonra açık arttırma usulü ile teklif yapar, arttırmayı kazanan mültezim yapılan sözleşmeye göre bu bedelin bir kısmını peşin olarak ödedikten sonra geri kalan miktarı üç veya altı aylık taksitlerle öderlerdi (Pamuk, 2008).

İltizam Sözleşmesi devlet ile özel hukuk kişisi olan mültezim arasında kurulur. Özel kişi olan mültezim kârı ve zararı kendisine ait olmak üzere üstlendiği vergi toplama görevi karşısında bir miktar ödeme yapmayı kabul eder. Bu dönemde ortaya çıkan riskler mültezim üzerindedir. Sözleşme ruhu gereği ne devletin ne de mültezim tek taraflı iradesi ile kurulamaz. İhale öncesi devlet sözleşme şartnamesini hazırlayarak ilan eder, Mültezimler ise kendi iradelerini içerir teklifnamelerini sunarlar. Açık arttırma usulü ile sözleşmenin mültezim tarafı belirlenir. Açık arttırmada mültezimin teklif edebileceği rakama mukataanın değerine göre bir alt sınır belirlenir. İltizam süresi her sene hesap vermek kaydı ile bir veya üç yıl arasında

değişir. Mültezim arttırma sonucu teklif ettiği bedelin bir kısmını peşin, bakiye miktarı üç ya da altı aylık vadelerle öder ve bu bedel için kefil göstermesi zorunludur. Birden fazla kefil gösterilebilir (KOYUNCU, 2020).

İltizam sistemi sermaye sahiplerine ve yüksek devlet memurlarına çekici ve giderek genişleyen bir yatırım alanı açmıştır. Osmanlı Devleti'nde bazı büyük devlet memurlarına maaş yerine tımar düzenine bağlı bölgelerin vergi gelirleri tahsis edilirdi. Devletin dahi mültezimlere devrettiği bu işle uğraşmak istemeyen devlet memurları bu gelirlerin toplanması işini mültezimlere devretmeye başladılar. 17'nci yüzyılda iltizam alanının giderek genişlemesi ile İstanbul'un büyük mültezimleri, sermaye güçleri ile geniş coğrafi alanları kapsayan büyük mukataaları satın alarak bunları daha küçük parçalara bölmeye ve taşradaki ortaklarına ya da alt mültezimlere devretmeye başladılar. Böylece ortaya devletin vergi kaynaklarının peşinde koşan ve devletin vergi gelirlerine ortak olan bir mültezim hiyerarşisi çıkıyordu (Pamuk, 2008).

İltizam sistemi uygulamada ortaya çıkan sorunlara karşın sistem olarak adil ve kanuni bir sistemdi. İlk olarak mültezime devredilecek verginin coğrafi sınırlarının ve miktarının önceden belli olması sebebi ile verginin kanuniliği ilkesine riayet edilirdi. Mültezimim belirlenmesinde kullanılan açık arttırma yöntemi ile herkes eşit şartlarda başvuru yapabilir ve teklif verirdi. Arttırmada yapılan tüm teklifler kayıtlı altına alındığı için şeffaf bir yapıda olduğu söylenebilir.

18'inci yüzyıla girerken, Osmanlı hazinesinin nakit sıkıntısı had safhaya ulaşmış ve devlet bu sıkıntıyı giderebilmek için yeni kaynaklar aramaya başlamıştır. Bu amaçla bütçe giderleri arasında en büyük kalemi oluşturan merkezi ordu ve bürokrasiye mensup bir kısım yüksek devlet memurlarına, maaşları karşılığında, bazı mukataaları ömür boyu iltizama vermeye başladı. Bu sayede devlet, herhangi bir gelir kaybına uğramadan bir kısım maaş ödemelerinden kurtulmayı ve mukataaları korunmasından ömür boyu menfaati olan kişilere emanet etmeyi amaçlıyordu. Malikâne usulü denilen bu sistemde, mukataaları ömür boyu devralan mültezime malikâneci denirdi (Batmaz, 1996).

Tımar sistemi içerisinde tımar sahiplerinin menfaatleri tımar bölgesinin refahı ile yakından ilgiliydi. Bu sebeple kaynaklar aşırı sömürülmez, tımar sahipleri içerisinde yaşadıkları yöre halkının refahını da göz önünde bulundururdu. İltizam

sisteminde ise vergilerin toplanması hakkını bir ya da üç yıllığına devralan mültezim bu kısa süre içerisinde elde edeceği en fazla geliri elde etmek ve kâra geçmek istemiş, bu sebeple uzun vadeli düşünmemiş mukataa bölgesinin gelişimini önemsememiştir. Malikâneci ise bu kaynaklardan ömür boyu menfaati olması sebebi ile tımar sisteminde olduğu gibi daha ölçülü davranacağı varsayılmıştır. Ancak devletin ekonomisinin kötüye gitmeye devam etmesi, nakit ihtiyacının sürekli artması, buna karşın mültezimlerin zenginleşmesi karşısında sorunların müsebbibi olarak görülen iltizam sistemine karşı tepkiler artmış sistem tartışılmaya başlanmıştır.

3 Kasım 1839 tarihinde Tanzimat Fermanının ilanı ile “tahrip edici aletlerden olup, hiçbir zaman yararlı ürünleri görülmeyen iltizamlar zararlı usulü...” kaldırılmış, metinde gerekçe olarak “... memleketin siyasi sınırlarını ve mali işlerini bir adamın eline ve belki kahredici yıkıcı pençesine teslim etmek anlamına geldiğinden, o dahi eğer iyice bir adam değil ise hemen kendi çıkarına bakar, hareket ve tavırlarının çoğu haksızlık ve zulümden ibaret olur.” denilmiştir (*Tanzimat Fermanı Osmanlıca ve Türkçe Metni*, t.y.).

İltizam sisteminin kalkması ile vergiler sabit ücret alan vergilerin tarh ve tahsilinde görevli muhassıl adı verilen devlet memurları eli ile toplanmaya başlamıştır (Akyıldız & Özkaya, 2020). Bu kısa süreli emanet usulü denemesi sistemin yerini alabilecek malî teşkilatın olmaması ve kurulması sebebi ile başarılı olamamıştır (Akyüz, 2008). Şöyle ki; en başta iltizam sisteminin tercih nedeni olan taşradaki aynı malların pazara ulaşarak paraya çevrilmesi ve bu paranın hazineye ulaşması sağlayacak sistem kurulamamıştır. Daha öncesinde mali yıl başında hazineye aktarılan gelirin tahsili yıl sonuna kalmış bu sebeple devlet bütçesinde bir yıllık gecikme yaşanmıştır. Sonuç olarak devlet gelirlerinde bir artış yaşanmamış, hatalı uygulamalar aynen devam etmiş ve kötü ekonomik durum sebebi ile yeni sistem de yeni şikayetlere sebep olmuştur.

Netice itibari ile 1942 yılında emanet usulü terk edilerek tekrar iltizam sistemine dönmüştür. Zaman içerisinde iltizam sisteminin kaldırılması tekrar tekrar denenmiş ancak başarılı olunamamıştır. Bu sebeple sistemin zararlı yanları giderilmek istenmiş, pek çok reform yapılmış ancak Osmanlı Devleti'nin en kadim kurumlarından biri olan iltizam sisteminin devletin ömrünü aşmış tamamen ortadan kaldırılması Cumhuriyetin ilk yıllarında gerçekleşmiştir.

İltizam sisteminin yaygınlığı vergi kavramına bakış açısını da etkilemektedir. İltizam sisteminde vergi toplanması mutlaka idare tarafından yerine getirilmesi gereken bir devlet işlevi değil, bir gelir kaynağıdır. Bu sebeple vergi gelirleri Osmanlı Devleti tarafından dış borç ihtiyacının karşılanmasında teminat olarak da kullanılmıştır. Küçükbaş hayvanlardan alınan ağnam vergisi, bazı bölgelerin öşür vergisi, bazı gümrüklerin vergi gelirleri ve sair devlet gelirleri, devlet borçlanması için teminat olarak gösterilmiştir (Conte & Sabatini, 2014). Osmanlı devleti tarafından bu yöntem ile sağlanan borçların ne derece verimli kullanıldığı tartışmaya açık olmakla birlikte çalışmamızın konusuna girmemektedir. Ancak devletin 18'inci yüzyıl sonrası askeri, siyasi ve ekonomik durumu göz önüne alındığında temin edilen kaynağın ulaştığı boyutlarda uygulamanın önemli bir rolü görüşüyoruz. Bu yönü ile iltizam sisteminin devlet borçlanması kolaylaştırma üzerindeki etkisi incelenmeye değerdir.

Örneklerde de görüldüğü gibi tarihte iltizam sisteminin uygulamalarında devletlerin gelirlerini paylaşma isteğinden değil zamanın ihtiyaçlarından kaynaklanmaktadır. Sistem bu ihtiyaçlar karşısında esneklik göstermiş, değişen ihtiyaçlara cevap vermeye çalışmıştır. Sistemin altın çağının sonu imparatorlukların tarihi ile paralellik göstermekte bu sebeple, imparatorlukların yıkımına giden süreçte bir etmen olarak görülmektedir. Ancak Osmanlı Devleti örneğinde görüldüğü gibi tanzimat fermanına yansıdığı şekli ile “iltizamlar zararlı usulünün” kaldırılması da bozulan siyasi ve ekonomik yapıyı düzeltmeye yeterli olamamıştır.

3.5. İltizam Sistemleri Üzerine Değerlendirme

Çalışmanın önceki başlıklarında iltizam sisteminin ortaya çıkma ve terk edilme nedenlerinin somut bir temele oturtularak açıklanması amacı ile tarihsel süreçte literatürde yer tutan bazı örnek uygulamalara değinilmiştir. Bu örneklerle bakıldığında iltizam sistemine yönelmenin keyfilikten ya da bir takım kişi ve zümrelere kazanç sağlamak amacı ile değil gerçekçi ihtiyaçlardan kaynaklandığı açıktır. Kaynak ve personel yetersizliği, ulaşım ve haberleşme imkanlarının yetersizliği, pazara ulaşmakta çekilen zorluklar, genişleyen sınırlar vb. engeller nedeni ile vergi toplamakta işlevini hiç veya gerektiği gibi yerine getiremeyen devletler, mevcut sorununun çözümü için iltizam sisteminden faydalanmıştır.

Zaman içerisinde iltizam sistemlerinde de bazı sorunlar görülmüş, bu sorunlar denetim faaliyetleri, yeni düzenlemeler, reformlar ve kimi zamanda mültezimlere sert uyarılarda bulunularak çözülmeye çalışılmıştır. Süreç içerisinde gelişen devletler iltizam sistemi yerine alternatifler denese de iltizam sistemlerinin tamamen terk edilmesi genellikle imparatorlukların yıkılması ile gerçekleşmiştir. Sonraki süreçte yeni yönetimler sistemi bir tabu olarak görmüş kullanmaktan imtina etmiştir. Günümüz vergi idarelerinde iltizam sistemi ve benzer uygulamalar nadir görülmektedir. Buna karşın özelleştirme 21'inci yüz yılın gözde kavramlarından. Eğitim, sağlık, savunma vb. alanlarda özel sektörün payı gün geçtikçe artarken vergi sistemlerinde özelleştirme uygulamalarından yararlanma konusundaki çekince genel yönetime bir tezat oluşturmaktadır.

Ma, (2003) Türkçeye "Erken Modern Dönemde Yeni Kamu Yönetimi: İltizam Tarihinden Dersler" olarak çevirebileceğimiz eserinde yeni kamu yönetimi (YKY) anlayışı ile yirminci yüzyılın son yirmi yılında karşımıza çıkan özelleştirme dalgasının en radikal aşaması olarak görülen vergi toplanmasının özelleştirilmesini, geçmiş tecrübelerin günümüz fikirlerinin güçlü ve zayıf yönlerinin kavranmasında değerlendirilmesi gereken vakalar olduğunu belirterek, tarihteki uygulamalarında gözlenen artı ve eksi yönleri değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu bağlamda çalışmamızda tarih ve coğrafya açısından önem taşıyan bazı iltizam sistemi uygulamalarına yer verilmiştir. Tarihsel süreçteki örnekleri incelendiğinde sistemde ortaya çıkan sorunların hemen hemen benzer olduğu görülmektedir.

Tarihsel iltizam literatürü incelendiğinde karşımıza çıkan bir diğer husus mültezimlerin yetki genişliğinin maliyetidir. Verginin toplanması hususunda mültezimlerin yetkisi genişledikçe mükellefler üzerindeki baskı oluşturabilecek kuvvetleri de artmaktadır. Mültezimler en fazla kârı elde etme güdüsü ve devlet gibi vatandaştan sorumlu olmamaları sebebi ile vergi politikalarında siyasi ve sosyal maliyetlere karşı hükümetlere göre daha az duyarlı olabilir. Mültezimler daha fazla vergi toplamak adına siyasi ve sosyal maliyetlerini düşünmeden hareket edebilmektedir. Örneklerde görüldüğü gibi Paris'in etrafına duvar örmeye varan uygulamalar gözlenmiş bunların maliyeti devlete de yansımıştır.

Kiser ve Kane, (2007) özelleştirmelerin etkili olması için birlikte bulunması gereken iki hususu kapasite ve istismarın önlenmesi gücü olarak saymıştır. Bu sınırlamalar asıl itibari ile idare içinde geçerli olmakla birlikte zaten özelleştirme

uygulamaları ile aşılacak istenen sorunlar arasındadır. Kapasite bağlamında dikkat edilmesi gereken hususlar uygulama ölçeği ve teknolojik yetersizliklerin getirebileceği sınırlamalardır. Özelleştirme uygulaması kamu idaresinin bir taklidi olarak kalacak ise beklenen faydalara ulaşılması olası değildir. İstismanın önlenmesi hususu ise soyut ve daha geniş bir alanı temsil etmektedir. Çalışmanın bu bölümünde yer yer mültezimlerin yozlaşmış uygulamalarından bahsedilse de dönemin idari teşkilatlarında da benzer sorunlar görüldüğü anlaşılmaktadır. Buna karşın şeffaflık, hesap verilebilirlik ve adil ihale süreçleri ile bu sorunda önüne geçmek mümkün olabilir.

Yardımcı vd., (2020) tarihsel süreçte iltizam sisteminin sosyoekonomik etkileri üzerine yaptıkları çalışmada hazinenin gelirlerini arttırmak için tahsis edilen iltizam sisteminin sınırlarının genişletilmesinin merkezi yönetimin gücünü azalttığı, sistemin uygulayıcılarını bağımsız yerel otoriteler haline getirdiği, mültezimlerin kar maksimizasyonu güdüsü ile sosyal ve ekonomik açıdan ciddi problemler ortaya çıkardığı ve iltizam sisteminin oluşturduğu sosyolojik ve mali külfetlerin beklenen gelirin çok üzerinde olduğu sonucuna varmıştır.

Tarafımızca da bu görüşe kısmen katılmaktadır. Ancak belirtmek isteriz ki dikkat edilmesi gereken bir diğer husus iltizam sistemlerinde çıkan sorunların, devletlerin genel idari, ekonomik ve sosyal düzeninde yaşanan sorunlarla dönemsel olarak paralellik gösterdiğidir. Kanaatimizce iltizam sistemini genel yapıdan çıkararak, sistemi gözlenen sorunların tek müsebbibi olarak görmekten ziyade çürüyen elmanın sadece bir parçası olduğunu unutmamak ve bu sorunları geçmiş uygulamalardan çıkarılması gereken dersler olarak bir çalışma alanı olarak görmek gereklidir.

3.6. Geçmiş Uygulamalar Işığında Örnek Bir Model

Osmanlı, İngiltere, Fransa, Roma ve antik Yunan gibi çeşitli medeniyetler tarih boyunca iltizam sisteminden yararlanmışlardır. Vergi toplama hakkının özel kişilere veya şirketlere açık artırma ile devredilmesine dayanan bu yöntem karmaşık bir vergi bürokrasisine ihtiyaç duymadan devlete bütçe yılı başında ve risksiz gelir sağlaması sebebiyle tercih edilse de sömürü, denetimsizlik ve verimsizlik gibi ciddi sorunlarla karşı karşıya kaldı. Bu bölümde, iltizam sisteminin geçmiş

uygulamalarında ortaya çıkan aksaklıklara günümüz imkân ve teknolojileri ile nasıl çözümler üretilebileceği ele alınacaktır.

Tarihsel örnekler de karşımıza çıkan en önemli sorunlardan biri, mültezimlerin kârlarını maksimize etmek için vergi mükelleflerini sömürmeleri idi. Bu durum, aşırı vergilendirme sert tahsilat yöntemlerine yol açarak vergi isyanlarına varan hoşnutsuzluk ve istikrarsızlık yarattı. Romalı publicani ve Fransız Ferme Générale, baskıcı uygulamaları ile meşhurdu. Böyle bir sömürü ve yolsuzluğun önlenmesi şeffaflık ve hesap verebilirlik ile mümkün olacaktır. Dijital inkâr edilemezlik, bulut sistemleri, blok zinciri teknolojisi vb. modern teknolojiler ile mültezimlerin faaliyetlerinin şeffaf ve denetimi kolay kaydının tutulması ve kayıtların yapay zekâ teknolojisi ile süzgeçten geçirilmesi, tüm faaliyetlerin belgelenmesi ve denetiminin kolaylaştırılmasında kullanılabilir. Böylece keyfilğin ve sömürünün önüne geçilebilir.

Geçmiş uygulamalarda gözlenen bir diğer önemli sorun, mültezimlerin en az denetim ile faaliyet göstermelerine müsaade edilmesi ya da imkansızlıklar sebebi ile gerektiği gibi denetim yapılmaması bu sebeple mültezimlerin cezasızlık düşüncesi ile sistemi sömürmeleri, kısacası hesap verebilirlik ve denetim eksikliğidir. Bu durum, geçmiş uygulamalarda görüldüğü gibi yolsuzluk ve verimsizliğe yol açtı. Fransız uygulamasında bu durumla mücadele etmek için tüm şirketler birleşik ve hesap verebilir tek bir şirket altında birleştirilerek denetim kolaylığı sağlanması amaçlanmıştır. Modern dönemde ise yukarıda sayılan teknolojilerin şirketler tarafından kullanılmasını zorunlu kılınması fayda sağlayacaktır. Vergi sisteminde görevli özel şirketlerin sıkı denetimini sağlamak için yapay zekâ tabanlı veri analitiği sistemleri ile dijital ortamda kaydı tutulan inkâr edilemez veriler gerçek zamanlı olarak izlenebilecek ve elde edilen verilerin yapay zekâ tabanlı sistemler ile analiz edilerek insandan bağımsız takip edilebileceği gibi denetimle görevli birimlerin de işgücünden tasarruf etmesi sağlanacaktır. Böylece gerektiğinde sistemdeki aksaklıklara en hızlı müdahale mümkün kılınacaktır.

Çalışmamızda iltizam sisteminin, bütçe dönemi başında ve anında gelir sağlamasına imkân vermesine karşın uzun vadeli mali verimsizliklerle de sebebiyet verebildiği gözlenmiştir. Bunun en önemli sebebi mültezimlerin kısa vadeli kazançlara odaklanmasıdır. Bu durum mültezimlerin, sürdürülebilir vergi uygulamaları ile sürdürülebilir kazanç yerine, çeşitli kaygılar ya da öngörüsüzlükle

anında en çok geliri elde etme eğilimine saptığı sistem ve yerlerde görülmektedir. Osmanlı iltizam sisteminin öncüsü olan tımar sisteminin altın döneminde kendi gelir ve refahının, tımar bölgesinin gelir ve refahı ile bağlantılı olduğunun bilincinde olan iltizam sahiplerinde bu eğilim genel olarak gözlenmemiştir. Tımar sisteminin halefi diyebileceğimiz Osmanlı iltizam sisteminde ise imparatorluğun bozulan kurumları ile birlikte iltizam sisteminde benzer sorunlar çıkmıştır.

Teknolojik yeniliklerden faydalanılması özelleştirme ve vergi toplama süreçlerini düzene sokabilir ve verimliliği artırabilir. Verginin tüm taraflarının; mültezimlerin, vergi mükelleflerinin ve vergi idaresinin tek bir arayüzden erişim sağlayabileceği elektronik bir platform oluşturulması vergi yasalarının gereğince uygulanmasına ve idari maliyetlerin azaltılmasına katkı sağlayabilir. Ek olarak performans ve memnuniyet ölçümleri de sistemden elde edilen verilerle tüm sistemi kapsayacak geniş bir çapta gerçek zamanlı olarak gerçekleştirilebilir.

Günümüzde iltizam sisteminin başarılı bir şekilde uygulanması ve geçmişte ortaya çıkmış sorunların önlenmesi için kapsamlı bir yasal çerçeve gerekliliği açıktır. Mültezimlerin görevlerinin, sorumluluklarının, sınırlarının kanunla çizilmesi, bu düzenlemelere aykırı eylemler için öngörülebilir ve caydırıcı cezalar belirlenmesi ve anlaşmazlıkları çözmek için adil, güvenilir ve hızlı mekanizmalar sağlaması gerekir.

Osmanlı devletinde mukataaların, merkezdeki bir grup sermaye sahibi tarafından kiralanıp, bölünerek taşradaki mültezimlere tekrar kiraya verilmesi, rekabet edilemeyen bir sermaye birikimini tetiklemiş ve merkezde adeta devletin gelirlerine ortak ve rekabet edilemeyen bir zümre oluşturmuştur. Bu durum, vergi gelirlerinin adil ve etkin bir şekilde toplanmasını engellemiş, gelir adaletini bu zümre lehine bozmaya devam etmiş ve devletin mali istikrarını tehdit etmiştir. Fransa örneğinde benzer sorunlar sonucu devredilen vergi toplama hakkının bölünmesini engelleyici düzenlemeler getirilmiştir.

Günümüz kamu ihale sistemlerinde, bu türden yapısal sorunların önlenmesi amacıyla alt kiraya verme yasağı vb. düzenlemeler bulunmaktadır. Devlet mültezimi belirli usul ve standartlara göre belirler. Kiracının seçtiği ve neredeyse hiç tanınmayan bir devralan bu usullere göre seçilmeyeceği gibi istenen standartları da taşıyabilir. Devralanın güvenilirliği, kâr üretme yeteneği, iş deneyimi, hizmet ve ekipman kalitesi gibi faktörde endişe konusu olabilir. Bir diğer endişe konusu ise

denetim ve hesap verebilirliktir. Mültezimlerin, devralanlar üzerinde sıkı bir denetim sağlayamaması durumunda hesap verebilirlik olumsuz etkilenecektir. Tüm bu olumsuz etkiler ise potansiyel olarak verimsizliğe ve artan maliyetlere yol açabilir (Coskran, 1988).

Mukataaların parçalanmasının ve tekrar kiraya verilmesinin engellenmesi ile iltizam sisteminin geçmiş uygulamalarında ortaya çıkan sayılan sorunların aşılmasına yardımcı olabilir. Bu önlemler mali gücü yüksek grupların devlet gelirlerine haksız yere ortak olmasının önüne geçerek, kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılması sağlanabilir. Bununla birlikte ihale sürecinde gelirlerin doğru belirlenmesi ve dağıtılmasında adaleti sağladığı gibi, kamu kaynaklarının etkin ve adil bir şekilde kullanılmasına da katkı sağlayacaktır.

Unutulmuş bir kavram olan iltizam sistemlerinin yeniden ihdas edilmesi, halkta geçmiş kötü uygulamalardan kalan ön yargının kırılması, sistemin tüm taraflarının hak ve sorumlulukları, etik toplama uygulamaları, vergi tahsilatında ve sistemin denetiminde teknolojinin kullanımı, özelleştirme ile sağlanmak istenen fayda vb. konularda bilgilendirilmesi amaçları ile eğitim ve sertifikasyon süreçleri, kamu bilinci kampanyaları düzenlenmesi, tarafların yeni sistem hakkında eğilmesi, güven inşa edilmesi ve uyumun sağlanması ve sorunları bildirmek ve yardım almak için ihdas edilen kanalların işlerlik kazanması açısından önemlidir.

Sonuç olarak, günümüzde denenecek gelişmiş teknoloji ve sağlam denetim mekanizmaları ile donatılmış bir iltizam sistemi; sömürü, hesap verebilirlik eksikliği ve verimsizlik gibi tarihsel sorunları çözümünde geçmişte hayal dahi edilemeyecek imkânlara sahiptir. Geçmiş uygulamalardan gerekli dersler çıkarılır ve sistem günümüz imkânları ile desteklenirse geleneksel iltizam sistemlerinde ortaya çıkan risklerin azaltılmasıyla kalmaz, aynı zamanda sürdürülebilir ve etkin bir gelir toplama modeli sağlanabilir.

4. GÜNÜMÜZ VERGİ SİSTEMLERİNDE ÖZELLEŞTİRME UYGULAMALARI, OLASI ETKİLERİ ve KANUNİ ÇERÇEVE

Devletler kurdukları sosyal, ekonomik ve hukuki yapıyı yani varlıklarını sürdürmek için gelire ihtiyaç duyarlar. Doğal kaynak zengini bazı istisnai devletler haricinde, devletlerin en önemli gelir kaynağı topladıkları vergilerdir. İmparatorlukların tarih sahnesine çıkması ile merkezi idareler hüküm sürdükleri toprakların her köşesine erişme imkanını kaybetmiştir. Bu durum vergi sistemi içinde mutlaka aşılması gereken sorun olmuştur. Bununla birlikte devletler ve imparatorluklar genişledikçe ve geliştikçe vergi sistemleri de gelişmeye mecbur kalmış ve gelişmiştir. Merkezi yönetim ulaşamadığı yerlerde diğer bazı egemenlik haklarıyla birlikte vergi toplama hakkını da yerel yönetimlere ve özel kişilere devretmiştir (Yardımcı vd., 2020).

Devletlerin vergiye özelleştirdiği geçmiş uygulamalara bakıldığında, bu uygulamaların belli bir sistematik içerisinde ve kanuna dayalı olarak gerçekleştirildiği görülür. Zaman içerisinde sistemde çıkan aksaklıklara karşı ve ortaya çıkan yeni ihtiyaçları karşılamak için sistemde düzenlemeler yapılmış, reformlar gerçekleştirilmiş ve sistemin kendisi devlet ile yaşayan bir hal almıştır. Bu sebeple vergi nasıl özelleştirebilir sorusu sorulduğunda öncelikle bu uygulamanın geçmişte nasıl gerçekleştirildiği, sistemde ne eksiklikler olduğu ve fiiliyatta ne sorunlar ortaya çıktığı, bu sorunların aşılması için nasıl yaklaşımlar benimsendiğinin anlaşılması gerekmektedir. Bu sebeple çalışmamızın önceki vergi sistemlerinin özelleştirildiği tarihi uygulamalara yer verilmiştir.

Tabii ki geçmişin ihtiyaçlarının, bu ihtiyaçlara karşı üretilen çözümlerin, bu sırada ortaya çıkan yeni sorunların ve yeni çözümlerin anlaşılmasının önemli olduğu kadar; günümüzün ihtiyaçlarının tespiti, bu ihtiyaçlara karşı üretilen çözümlerin değerlendirilmesi ve ortaya çıkabilecek sorunların önceden tespiti de önemlidir. Günümüz teknolojik gelişmeleri, ulaşım ve haberleşme ağı ve devlet yapılanmaları göz önüne alındığında gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde toprak ve coğrafya olarak ulaşılamayacak yerler olduğu söylenemez. Ancak modern devletin başka

ulaşılmazları vardır. Yüksek ve yoğun nüfus, gelişen küresel ticaret ile ortaya çıkan devasa ticaret hacimleri karşısında devletlerin vergi idarelerinin ülkelerindeki her mal ve hizmet arzını tespit edip vergilendirmesi, her kurumu ve kişiyi detaylı denetlemesi, gelirlerini belirlemesi, giderlerini kontrol etmesi mümkün olmayacaktır. *Kayıt dışı ekonominin ulaştığı boyutlar ve vergide beyan sistemi de bu durumun kanıtı niteliğindedir. Öte yanda dar bölgede örgütlü özel sektör kurumları, gelir ve giderleri, giderlerinin kurum niteliğine uygunluğu vb. gibi vergi matrahına etkili verileri mükellef bazında denetleyebilecek, kayıt dışı ekonomi unsurlarının peşine düşebilecektir.*

Verginin toplanması süreci bir dizi heterojen aşamayı içerdiğinden, tarh, tahakkuk, tahsilat, tenfiz ve temyiz, denetim, itiraz, zorlama unsuru ve benzeri her bir aşama için özel sektörden faydalanılıp faydalanılmayacağı, faydalanılacaksa sözleşme tipi, kapsamı ve şartları maddi olaya ve sağlanmak istenen faydaya özel olarak değerlendirilerek belirlenebilir. Verginin toplanması amacı ile uygulana gelmiş sistemler arasında iki uç nokta belirlemek istersek bir uç verginin toplanmasının her aşamasının özel sektörün elinde olduğu saf hali ile iltizam sistemi, diğeri ise verginin toplanmasının hiçbir aşamasında özel sektörün dahil olmadığı verginin sabit ücretli devlet memurları eliyle toplandığı günümüzün yaygın vergi idaresi sistemini seçebilir. Tabi ki bu iki uç arasında devlet ve özel sektör iş birliğine dayanan pek çok ara sistem oluşturulabilir. Devlet ile özel sektörün payları ve görevleri sistemin hangi aşamalarında ve ne oranda özel sektörden faydalanılacağına göre şekillendirilebilecektir.

Stella, (1993), gelişmekte olan ülkelerin vergi idarelerinde karşılaşılan sistematik sorunların kamu tasarruflarını aksattığı ve bu durumun radikal çözüm önerilerini mazur gösterdiğini belirtmiştir. Bu görüş çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümünü birbirine bağlayan yaklaşımını kısa ve öz şekilde ifade etmektedir.

4.1. Tahsil Aşamasının Özelleştirilmesi

Vergi sistemlerine özel sektörün dahil edilmesi çeşitli usullerde ve oranlarda olabilir. İltizam sistemi ile özel yükleniciye devredilen bir vergi devlet tarafından vergi kanunları ve önceden belirlenen usuller ile özel yüklenici tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilecektir. Sistemin denetimi ise devlet tarafından yetine getirilmektedir. Verginin özel sektörce tahsili usulü ise geçmiş iltizam sistemi

uygulamalarından ayrılmakla birlikte, vergi ile ilgili bir kamu görevinin özel sektör eli görülmesi sebebi ile özünde bir iltizam usulüdür.

Modern devletlerde özelleştirme uygulamaları hantal ve verimsiz görülen devletin küçültülerek kamu mal ve hizmetlerinin daha verimli ve hızlı özel sektör tarafından sağlanması, böylece devletin verimsiz kaldığı noktalarda yerinde uygulamalar ile verimlilik artışı sağlanması hedeflenmektedir. Hal böyle iken verginin özel sektör tarafından tahsili, iltizam sisteminin günümüz devlet anlayışına uygun modern bir biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tarh olunan ve tahakkuk eden bir verginin devlet açısından değer oluşturabilmesi için doğal olarak vergi borçlusundan tahsil edilmesi gerekmektedir. Mükellef vergi borcunu belirlenen zamanda ve belirlenen miktarda gönüllü olarak ödemediğinde ortaya bir tahsilat sorunu çıkmaktadır. Kamu tarafından tahsil edilemeyen vergi alacaklarının tahsil edilmesi için çeşitli usuller izlenmekte ancak kaynak ve personel yetersizliği ve benzeri sebepler ile özellikle düşük miktarlar açısından tek tek değerlendirme yapılması, borçların hatırlatılması, borçlulara iletişim kanalları ile ulaşarak tahsil kolaylıkları hakkında bilgi verilmesi, kısacası her borcun peşine düşülmesi mümkün olmamaktadır. İşte bu noktada özel sektör hızı, verimliliği ve maliyet etkin çözümleri ile devletlere ekonomik zorluklar karşısında gelirlerini arttırmak için farklı bir enstrüman sunmaktadır.

Tahsilat usullerinde özel sektöre görev verilmesi yönünde bir değişiklik yapılırken unutulmaması gereken en önemli noktalardan biri alacaklının aynı zamanda vatandaşının haklarını korumak ile mükellef olan devlet olduğudur. Özel sektör eli ile daha verimli bir tahsilat usulü sağlanmaya çalışılırken mükelleflerin haklarının da motivasyonu kâr elde etmek olan özel sektörden korunması gerekir. Eğer ki bu koruma sağlanabilir ve devlet, vergi alacaklarını özel tahsilat şirketleri aracılığıyla etkin ve verimli bir şekilde tahsil edebilirse, sonuç olarak vergi matrahını veya oranını etkilemeden devlet gelirlerinde bir artış meydana gelecektir. Bu artış karşısında devletler yeni vergilere, matrah düzenlemelerine ya da vergi oranlarında artış yoluna başvurmadan yani mükelleflerin üzerine daha fazla külfet yüklemekten istediği geliri artışını sağlayacak netice itibari ile vergi mükelleflerinin menfaatine hizmet edilmiş olacaktır.

4.1.1 ABD uygulaması

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Federal Hükümeti, tahsil edilemeyen vergi alacakları nedeniyle her yıl milyonlarca dolarlık potansiyel gelirden mahrum kalmaktadır. Milli Gelir İdaresi (Internal Revenue Service - IRS) üzerine binen aşırı iş yükü ve kaynak yetersizliği nedeni ile bu gelirlere vaz geçmek zorunda kalmıştır. 1992 – 2001 yılları arasında IRS'in iş yükü yüzde 16 artarken, vergi memurlarının sayısı yüzde 16, saha personelinin sayısı yüzde 28 azalmıştır. Buna karşın mükellef ve beyanname sayısı hızla artmaktaydı. 2003 yılına gelindiğinde 13 milyar dolarlık bireysel gelir vergisi borcu, IRS kaynaklarının yetersizliği nedeni ile "tahsilat edilemez" olarak sınıflandırılmış, 78 milyar dolar değerinde tahsil potansiyeli olan alacak hiçbir işlem yapılmadan beklemekteydi. Tahsil edilemeyen vergi alacağı envanteri her yıl yüzde 3-4 aralığında büyürken durumun vahametinin farkına varan federal hükümet soruna bir çözüm önerisi aramaktaydı. Bulunan çözüm bizim için şartıcı olsa da özel sektörün hemen hemen her alanda var olduğu ABD için pekte yeni değildi (Resnick, 2005).

2004 yılında ABD kongresinden geçen “Amerikan İş Yaratma Kanunu” (American Jobs Creation Act - AJCA) ile kongre iki haftalık görüşme düzenlemiş, bu görüşmede alacak tahsil kurumlarının uzmanları, tüketici avukatları, uzman muhasebecileri ve diğer ilgili kuruluş ve uzmanların ifadelerine başvurulmuştur. Kanun ile IRS'e özel sektör ile vergi toplama anlaşması yapma yetkisi verilmiştir. Bu anlaşma ile Özel Tahsilat Şirketlerine hazine tarafından belirlenen mükellefleri tespit etme iletişime geçme yetkisi verilebilir. Sözleşme kapsamında şirketlere toplanan gelirden en fazla yüzde 25 pay verilebilir. Şirketler mükelleflere beş yılı aşmamak üzere taksit teklif edebilirler. Mükelleflerin mahremiyetini korumak için sözleşme kurulan şirkete sadece mükelleflerin isim, adres, telefon numarası ve ödenmesi gereken vergi miktarı bilgisi verilir ve bunun mükelleflere ulaşmak ve müzakerede bulunmak için yeterli olduğu düşünülmektedir (Rockwood, 2007).

Ancak 2004 yılı, sistemin ABD'deki ilk denemesi değildir. İlk olarak 1872 yılında Kongre, ABD'ye ait herhangi bir parayı ortaya çıkarma ve toplama konusunda hükümete, vergi memurlarına yardımcı olmak üzere en fazla üç kişiyi görevlendirme yetkisi verdi. Ancak program o denli başarısız oldu ki, sadece birkaç yıl sonra durduruldu. Yapılan oturumlarda Kongre, sistemdeki yaygın yolsuzluğu ortaya çıkardı ve programın çok fazla gelir getirmediğini tespit etti. Topladıkları

gelirden belli bir yüzde olarak pay usulü ile çalışan mültezimler rakamları suni olarak şişirerek haksız kazanç elde ederlerken, hazine görevlileri bu ihlalleri engellemekte yetersiz kaldığı tespit edildi ve devletin mevcut kadrolarının bu görevi yerine getirmekte mültezimlere göre daha başarılı olduğuna karar verildi (Rockwood, 2007).

2000’li yılların başında IRS yılda 2 trilyon dolar vergi topladığı, bu rakam karşısında oranı küçük olsa da tahsil edilemeyen gelirin gerçek değerinin 60 milyon dolara vardığı tespit edilmiştir. Kongre’nin 13 Mayıs 2003 tarihli oturumunda, IRS’in tahsil edilemeyen bu miktarın peşine düşecek kaynaklara sahip olmadığı, Federe Devletlerin alacaklarının tahsili için zaten özel şirketleri kullandığı, Eğitim Bakanlığının öğrenci kredilerinin tahsilinde, Hazine Bakanlığının ise hazinenin vergi dışı alacakları tahsilinde özel şirketlerin kullanılması üzerine denemeler yaptığı, 1998 – 2002 yılları arasında yıllık yüzde 22 ortalama artış oranı ile 43 milyonu 2002 mali yılında olmak üzere 109 milyon doların bahse konu özel şirketler tarafından toplandığı kayıtlara geçmiştir (*U.S. Congressional Hearing*, 2003).

Ancak bu seferde başka bir sorun tartışma konusu olmuştur. Öncesinde IRS çalışanlarının topladıkları vergi miktarına göre ödüllendirilmesi uygulaması sebebi ile, IRS çalışanlarının mükellefleri evlerinde ve iş yerlerinde taciz ettiği, pahalı denetimlerle ve yüksek vergi cezaları ile korkuttukları, şirketleri iflas ile tehdit ettikleri ve boş zamanlarında mükelleflerin gizli bilgilerini inceledikleri, bu uygulamaları onaylamayan memurların ise kurum içerisinde dışlandığı tespit edilmiştir (*U.S. Congressional Hearing*, 1997). Başkan Clinton bu sorunların önlenmesi için 1998 yılında IRS Yeniden Yapılandırma ve Reform Yasası (Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998, 1988) ile IRS memurlarını sınırlayan düzenlemeler getirmiş ve bunlara uyulmamasını iş akdinin fes edilmesine varan ağır yaptırımlara bağlamıştır. Peki devlet kurumunun reformu için bu kadar çaba ve kaynak sarf edildikten ve belli bir başarı sağlandıktan sonra bu kurallar özel şirketlere karşıda aynı etkinlikte uygulanabilecek miydi? Özel şirketlerin bu kurallara riayet etmemesinin yaptırımı ne olacaktı? Mükelleflerin mahremiyeti özel şirketlerden nasıl korunacaktı?

2004 Tarihli Amerika İstihdam Yaratma Yasası (American Jobs Creation Act of 2004 - AJCA) ile Kongre IRS’e özel şirketler ile “Nitelikli Vergi Tahsilat Sözleşmesi” kurma yetkisi vermiştir. Mevzuat uyarınca vergi mükelleflerin

mahremiyetinin korunması için özel şirketler vergi borcu miktarı dışında vergi beyannamesi bilgilerine erişemeyecekler ve vergi tarhiyatında hiçbir rol oynamayacaklardır. Özel Şirketlere mükelleflere ulaşabilmeleri için sadece ad, soy ad, adres, telefon numarası ve diğer tanımlayıcı bilgiler verilecektir (Morgan & Crenshaw, 2004).

Mükelleflerin mahremiyetinin korunması için özel şirketlere sadece yukarıda sayılan bir kısım tanımlayıcı kimlik bilgisi, iletişim bilgileri ve vergi borcu miktarı bilgisi verilmektedir. AJCA gereği mükelleflerin IRS reform yasası ile sağlanan kazanımların korunması için, IRS ile vergi tahsilatı sözleşmesi yapan özel şirketler ve sözleşme kapsamında bu tür hizmetleri sağlayan her kişi, IRS memurlarının benzer hizmetleri yerine getirirken yasaklı olduğu herhangi bir eylem veya ihmali hareketten yasaklıdır. Böylece özel şirket ve çalışanları da kamu çalışanları gibi özgeçmiş kontrolünden geçirilecek ve mahremiyet hükümlerini ihlal ettikleri takdirde çarptırılacaktır. Özel şirketlerin tahsilatı ile sorumlu oldukları vergi borcunun tahsili için sayılanlar dışında ek bir bilgi gerekli ise özel şirket veya çalışanlarının IRS ile iletişime geçmesi gerekmektedir. Bu halde dahi gizli bilgiler özel şirket ve çalışanlarına verilmemekte IRS memurları tarafından işlenmektedir. Özel şirketlerin taşeron şirketlerden hizmet alması durumunda ise, taşeron şirketlerin mükellefler ile iletişime geçmesi ve herhangi bir borç bildirimini göndermesi yasaklanmıştır.

Kaldı ki ABD özel tahsilat şirketlerine başta sağlık sektörünün tahsil edilemeyen alacakları üzerine olmak üzere son derece aşınadır. Söz konusu sağlık sektörü olduğu zaman mahremiyet düzenlemelerine konu birçok kişisel sağlık bilgisinin korunması gerekmektedir ve bu alanda etkili düzenlemeler mevcuttur. Bu bağlamda ABD için borçluların mahremiyetinin özel tahsilat şirketlerinden korunması için yeterli alt yapı ve birikim mevcuttur.

Program 2019 mali yılında bir önceki yıla göre 81 milyon dolar fazla ile 212 milyon dolar tahsil etmiş, programda yer alan dört şirket 39 milyon dolar komisyon elde etmiştir. Diğer giderler çıktıktan sonra IRS 148 milyon dolar net gelir elde etmiştir. 2020 mali yılında ise program gelirleri yaklaşık 970 milyon dolara ulaşmıştır. Özel şirketlerin payı ve giderler düşüldükten sonra hazineye net 679 milyon dolar kalmıştır. Programda belli iyileşmeler gözlenirse de toplam tahsilat Kongre Bütçe Ofisinin öngörülerinin altında kalmıştır. 2020 mali yılı için özel

tahsilat şirketlerine IRS tarafından tahsil edilemez olarak işaretlenen 32 milyar dolar değerinde 3.4 milyon dosya atanmıştır (KATZ, 2019; Katz, 2022). Söz konusu değerler şirketlere atanan toplam dosya değeri yanında çok düşük bir miktar olarak gözüke de bu alacakların halihazırda IRS tarafından tahsil edilemez olarak görüldüğü, kaynak ve personel yetersizliği sebebi ile de tahsiline dahi uğraşılmadığı göz önüne alınmalıdır.

Sisteme gelen diğer eleştirilerden bazıları özel sektörün bilerek yoksul kesimleri hedef aldığı eleştirileridir. Ekonomik olarak güçsüz ve hakları konusunda bilinçsiz bu kesimlerin profesyonel tahsilat şirketleri karşısında görece daha savunmasız olduğu kabul edilebilir. Buna karşın özel tahsilat şirketlerine devredilen vergi alacakların büyük bölümünü ise bu kırılğan kesimlerin vergi borçları oluşturdu iddia edilmektedir (Cohn, 2018).

Amerikan Ulusal Vergi Mükellefleri Avukatlığı Servisi (National Taxpayer Advocate - NTA) 28 Eylül 2017 tarihine kadar özel tahsilat şirketleri aracılığı ile IRS'ye ödeme yapan yaklaşık 4.100 vergi mükellefinin ödemelerini inceledi. Veriler gösterdi ki bu mükelleflerin; yüzde 28'i yıllık 20.000 doların altında, Yüzde 19'u federal yoksulluk seviyesinin altında ve yüzde 44'ü federal yoksulluk seviyesinin iki buçuk katının altında gelire sahip kişilerdi. Bu demektir ki çalışma tarihi öncesinde özel tahsilat şirketleri ile anlaşma yapıp ödeme yapabilen mükelleflerin yüzde 91'i alt gelir guruplarına mensuptu. NTA özel tahsilat şirketleri ile mükelleflerin mutabık kaldıkları ödeme planlarını incelediğinde mükelleflerin karşılayamayacağı taksitler ile anlaşmalar yapıldığını görmüş, bu durum karşısında tahsilat şirketlerini birçok vergi mükellefini karşılayamayacakları ödeme planlarına zorladığı kanısına varılmıştır (Cohn, 2018).

Bu durum karşısında mükelleflerin özel tahsilat şirketlerine karşı korunması için birtakım düzenlemeler yapılmıştır. IRS için çalışan özel tahsilat şirketleri kanunen IRS'in benzer işler için uymakla yükümlü olduğu tüm yasal düzenlemeler ile bağlıdır. Özetle, yalan söylemeleri, mükellefleri hapis cezası, cebir veya borcunu ifşa etmek ile korkutmaları, uygunsuz saatlerde mükellefler ile iletişime geçmeleri, uygunsuz dil kullanmaları, mükellefin mesai saatlerini bildirmesine rağmen bu saatlerde aramaları, tekrar tekrar arama yapmaları vb. yasaktır. Özel tahsilat şirketleri, mükellefler ile iletişime geçen çalışanlarının bağlı kalacağı diyalog senaryolarını IRS'e bildirmekle yükümlüdür ve bu senaryoların dışına çıkamazlar.

Ancak IRS arama kayıtlarını talep ederek incelememekte ve şirket çalışanlarının mükellefler ile iletişimini yakından denetlemektedir. Buna karşı mükellefler Vergi İdaresi Genel Hazine Müfettişliğine (Treasury Inspector General for Tax Administration - TIGTA) çağrı merkezi, online başvuru veya posta yolu ile özel tahsilat şirketlerinin uygulamalarına karşı şikayetlerini bildirebilirler (*What You Need To Know About IRS Private Tax Collection Agencies*, t.y.).

NTA özel şirketlerin mükellefler ile iletişime geçmesine izin verilmesinin mükellefleri telefon dolandırıcılarına karşı savunmasız bıraktığı yönündeki endişelerini bildirmiştir. Böyle bir riskin varlığı karşısında devletin ve kamu kurumlarının güvenilirliğini ve vergi mükelleflerinin menfaatlerini korumak için kendisini vergi tahsilatı şirketlerinin çalışanı olarak tanıtan dolandırıcılara karşı önlemlerin gerekliliğini gün yüzüne çıkarmıştır. TIGTA verilerine göre ABD’de Ekim 2013’ten Mart 2017’ye kadar, IRS çalışanlarını taklit eden kişiler tarafından 10.300’den fazla kişi 55 milyon doların üzerinde dolandırıldığı göz önüne alındığında NTA ve TIGTA dahil program paydaşları, dolandırıcıların vergi tahsilatı şirketlerinin çalışanı kimliğine bürünmesini neticesinde ortaya çıkacak olası dolandırıcılık olaylarının önlenmesi ve vergi mükelleflerinin korunması için güvence sağlanması gerektiğini kabul ettiler (Tax Debt Collection Contracts, 2019).

Bu tarz dolandırıcılıkların önüne geçilmesi ve mükelleflerin korunması için IRS belli bir protokol geliştirmiştir. Bu protokole göre IRS tarafından ilk önce mükellefe, ödemediği vergi borcunun tahsili için özel bir tahsilat şirketinin yetkilendirildiğine yönelik resmi tebligat gönderecektir. Bu tebligat ile birlikte “mükellef doğrulama kodu” adı verilen bir numara borçlu mükellefe ulaştırılacaktır. Ardından ilgili özel tahsilat şirketi borcun tahsilatı için yetkilendirildiğine dair bir tebligat gönderecek ve aynı mükellef doğrulama kodu bu tebligatta da yer alacaktır. Böylece hem IRS tarafından gönderilen hem de özel tahsilat şirketi tarafından gönderilen tebligatların üzerindeki numaranın eşleştiğini gören mükellef, söz konusu şirketin IRS tarafından yetkilendirildiğini ve dolandırıcı olmadığını anlayacaktır. Özel şirket ancak tebligatlar yapıldıktan sonra mükellef ile iletişime geçebilecektir. Ayrıca IRS ile sözleşme kuran tüm şirketlerin isim ve iletişim numarası IRS’e ait “.gov” uzantılı resmi internet sitesinde (*Private Collection Agencies*, t.y.) ilan edilecek şirketler yalnızca bu numaradan mükellefleri arayabilecektir. Son olarak mükelleflerin vergi borçlarını kapatmak için yapacakları ödemelerin yalnızca IRS’e

veya ABD Hazinesine yapılabileceği, tahsilat şirketlerinin veya şahısların asla kendilerine doğrudan ödeme talep edemeyecekleri düzenlenmiştir. Yine bu ödemelerde dolandırıcılar tarafından sıklıkla talep edilen hediye kartları veya havale yolu kullanılmayacağı düzenlenmiştir (*When Private Companies Collect Taxes for the IRS*, t.y.).

Mükelleflerinin mahremiyetinin korunması ve dolandırıcılıkların önlenmesi için yapılan tüm bu düzenlemeler sistemin ABD'deki birçok başarısız denemesi sonrasında bu denemelerden çıkarılan dersler ile günümüz gerekliliklerine uygun olarak ihdas edilmesi sebebi ile günümüz modern devletlerinin vergi sistemlerinde özel sektörün payının artırılması yönündeki önerilere yol gösterici olacaktır. ABD'nin özel vergi tahsilatı projesi sadece IRS'in tahsil edilemez olarak işaretlediği vergi borçlarının tahsil aşamasında pay sistemi ile özel sektöre yetki vermiştir. Bu yönü ile saf hali ile bir iltizam sistemi değil, devletin yetersiz ve verimsiz kaldığı noktalarda sisteme özel sektörün dahil edilmesi ile oluşturulmuş melez bir yapıdır. Bu yönü ile sistemin uygulama çeşitliliğine de bir örnek olmuştur.

4.1.2. Avusturalya uygulaması

Sistemin bir diğer örneği 2006 Nisan itibari ile Avustralya Vergi Dairesi (Australian Tax Office - ATO) tarafından pilot program olarak devreye alınmıştır. Tüm benzerliklerine rağmen pay tipi ABD uygulamasının aksine sabit ücret tipi bir uygulama olması sebebi ile incelenmesinde fayda vardır. ATO 2007 yılının ekim ayında dört özer tahsilat şirketi ile anlaşmaya varmıştır. ATO'nun programdan beklentisi özel tahsilat şirketleri eli ile daha düşük değerli, karmaşık olmayan, etkinliği düşük vergi alacaklarını tahsil etmek amacı ile yazışma ve telefon temelli bir yaklaşım kullanarak borçlu mükelleflere ulaşabilmek ve devletin tahsil edilemeyen vergi alacaklarını azaltmak olarak belirlenmiştir (Australian National Audit Office, 2012).

Avustralya Ulusal Denetim Ofisinin (Australian National Audit Office) 2012 tarihli raporuna göre programın ilk beş yılında (Ekim 2007'den 31 Aralık 2011'e kadar), ATO kaynak ve iş gücü yetersizliği sebebi ile peşine düşemediği toplam değeri yaklaşık 7 milyar Avustralya doları (A\$) olan 1,8 milyona yakın alacak dosyasını tahsilini sağlamak için özel tahsilat şirketlerine yönlendirilmiş bu miktarın 29,1'ine tekabül eden 2 milyar A\$ aşkın tahsilat gerçekleştirilmiştir. Program

kapsamındaki her iki dosyadan biri ya tam olarak tahsil edilmiş ya da ödeme planına bağlanmıştır.

İş bu ilk beş yıllık dönemde özel tahsilat şirketlerine 54 milyon A\$ ücret ödenmiştir. ATO, ABD örneğinin aksine özel tahsilat şirketleri ile yalnızca sabit ücret tipi sözleşme kurmuştur. ATO, genel bir ilke olarak, vergi tahsilatı ile görevli memurların ücretlerini toplanan vergi miktarı ile ilişkilendirmez. Bu ilkeyi özel tahsilat şirketleri ile ilişkisine de uygulamış, özelleştirme sürecinin hiçbir aşamasında pay tipi komisyon bazlı bir sözleşme kullanılmamıştır.

ATO uygulamasında da ABD sisteminde ortaya çıkan endişe ve sorunlara benzer tartışmalar yaşanmıştır. ATO benzer endişe ve sorunlar karşısında benzer tedbirler almıştır. Avusturalya Hükümeti Vergi Genel Müfettişliğinin 2015 tarihli borç tahsilatına yaklaşımının gözden geçirilmesi üzerine raporunda (Inspector-General of Taxation, 2015) sisteme yöneltile eleştiriler üzerinde durulmuştur. Raporda belirtildiği üzere:

ATO Avusturalya vergi yasalarının kuruma vergi mükelleflerinin bilgilerini bir görev veya işlevi yerine getirmek üzere atanmış üçüncü şahıslara ile paylaşmasına olanak tanıdığını belirtmektedir. Bununla birlikte ATO çalışanlarının benzer işler için uymakla yükümlü olduğu tüm yasal düzenlemeler özel tahsilat şirketleri içinde bağlayıcıdır. Şirket çalışanlarının nasıl çalıştıkları, nasıl eğitildikleri ve mükellefler ile nasıl etkileşime girdikleri, kurum kültürü ve beklentileri konusunda ATO gerekli denetimleri yapmakta ve rehberlik etmektedir.

Vergi tahsilatı için görevlendirilen özel tahsilat şirketleri ve iletişim numaraları ATO resmî web sitesinde ilan edilmektedir. Mükellefin vergi borcu için özel tahsilat şirketinin yetkilendirileceğine ilişkin uyarı en az 14 gün öncesinden vergi borçlusuna ulaştırılmalıdır. Bu uygulama mükellefe ATO ile iletişime geçmek için bir şans sunmaktadır. Şirketler mükellefler ile yalnızca ATO resmî web sitesinde yayınlanan telefon numarası ile iletişime geçebilir. İletişim saatleri de belli düzenlemelere bağlanmıştır. Mükellefler açısından pek çok mükellefin iş saatleri dışında daha uygun olduğu gözetilerek sabah 9:00'dan akşam 9:00'a kadar, vergi temsilcileri açısından ise işlerinin bu olduğu gözetilerek sadece mesai saati olarak belirlenen sabah 9:00'dan akşam 5:00'a kadar iletişim izni verilmektedir. Rapor tarihinde şirketler tarafından bu konuda bir sınırlama olmamasına karşın sadece hafta

içi arama yapılmaktadır. Yine ABD’de olduğu gibi şirket çalışanları önceden belirlenen diyalog senaryolarına bağlı kalmakla yükümlüdür.

Sabit ücret tipi sözleşmelerde ortaya çıkan motivasyon sorunu ve bu sorunun oluşturduğu performans denetimi maliyeti çalışmamızın sözleşme tipleri bölümünde açıklanmıştı. ATO bu sorunlara karşıda üç aylık performans ölçümü ve memnuniyet ölçümü için iki ayrı model oluşturmuş, veriler her şirket için ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Vergi Genel Müfettişliği raporunda ATO tarafından sağlanan verilere göre özel tahsilat şirketlerinin performans beklentilerini sağladığı ancak modellerin aylık olarak oluşturulmasının daha sağlıklı olacağı önerisinde bulunmuştur.

Ancak tüm düzenlemelere rağmen Vergi Genel Müfettişi ve Vergi Ombudsmanı Payne, özel tahsilat şirketlerinin davranışları üzerine yaptıkları inceleme neticesinde; şirketlerin sert taktikler izlediği, mükellefler ile düşmanca iletişim kurdukları ve bazı özel bilgileri almak için ısrar ettikleri ve çoğu zaman belirtilen vergi borcunun doğrulanmadığına yönelik şikayetler aldıklarını belirtmiş, mükelleflerin hem ATO çalışanlarının hem de özel tahsilat şirketi çalışanlarının davranış ve eylemlerinden duydukları rahatsızlıklarını ve şikayetlerini telefon, posta vb. yollarla ATO’ya ulaştırabileceklerini hatırlatmıştır (Djurdjevic, 2019).

2011 yılına gelindiğinde ise Aralık ayında, toplam değeri 1,6 milyar Avusturalya Doları olan 300.020 dosya için özel tahsilat şirketleri yetkilendirilmiş, buna karşılık 1,3 milyar Avusturalya Doları tutarında tahsilat yapılmıştır (MARRIOTT, 2014). Program performansı yılda yıla artış göstermektedir. Avusturalya sistemi rakamsal bazda ABD’ye kıyasla çok daha başarılı olmuştur. Ancak ATO resmi web sitesinde Nisan 2020 itibari ile vergi alacakları için özel tahsilat şirketlerini yetkilendirmediğini ancak gelecekte bu uygulamaya tekrar başvurabileceğini beyan etmiştir (*If You Don't Pay*, t.y.). Bu durum COVID tedbirleri kapsamında uygulanan kapanmanın mükellefler üzerindeki ekonomik etkilerinin hafifletilmesi için alınan önlemler kapsamında değerlendirilebilir. Pandemin ve kapanmanın mükellefler üzerindeki ekonomik etkilerinin istenilen düzeye düşmesi ile ATO’nun da belirttiği gibi gelecekte bu uygulamaya tekrar başvurulabilecektir.

Tahsil edilemeyen kamu alacakları ülkemiz içinde bir sorundur. Aşağıda yer alan tabloda Türkiye’de son yılların tarh ve tahakkuk oranlarına yer verilmiştir. Öncelikle unutulmamalıdır ki tabloda yer alan rakamlar tahakkuk eden vergi alacaklarını temsil etmektedir. Gerekli olduğu gibi ya da hiç tahakkuk ettirilemeyen vergi alacakları bu rakamların dışındadır. Görüldüğü üzere her mali yıl tahakkuk eden vergi alacaklarının yaklaşık yüzde 10’u tahsil edilememekte, tahsil edilemeyen tutalar birikerek kümülatif tahsilat/tahakkuk oranı yaklaşık yüzde 77 seviyesine düşürmektedir. Her ne 2022 ve 2023 yıllarında kümülatif oranda bir artış gözlemse de bu artışın “vergi affı” veya “vergi yapılandırması” olarak bilinen kanuni düzenlemeler ile geçmiş yıllara ait vergi borçlarının yapılandırılması sonucu bakiye miktardan düşmesi sonucu gerçekleşmiş olabileceği görüşünderiz.

Çizelge 4.1: Tahsil Edilemeyen Vergi Alacakları

(Milyon TL)	Tahakkuk ¹	Tahsilat ²	Tahsilat/Tahakkuk Cari Yıl (%)	Tahsilat/Tahakkuk (%) ³
2019	697.376	651.893	93,5	77,8
2020	885.352	809.072	91,4	77,4
2021	1.254.208	1.165.327	92,9	77,8
2022	2.562.621	2.292.537	89,5	81,3
2023	4.833.070	4.479.990	92,7	83,7

1. Devreden tahakkuklar arındırılmış

2. Geçmiş yıllar tahakkuklarına karşılık yapılan tahsilatlar arındırılmış

3. Geçmiş yıllar tahakkuklar ve bunlara karşılık yapılan tahsilatlar dahil kümülatif

Not. Tablo, Gelir İdaresi Başkanlığı, (2024) kaynağından uyarlanmıştır.

Vergi dışı bir diğer alacak kalemi Sayıştay, (2022) raporuna yansıdığı üzere 2014-2021 yılları arasında vadesi geldiği halde tahsil edilmeyen 320.009.773,76 TL tutarında kira ve irtifak hakkı bedelidir. Yine rapora yansıdığı üzere bu miktarın yalnızca 933.860,65 TL tutarındaki kısmı için takibe geçilmiştir. Bu yöndeki örnekler çoğaltılabilir olmakla birlikte kamu alacakları açısından bir tahsil sorununa ek olarak tahsil etme çabası sorunu da olduğu görülmektedir. Bu durum Kamu kurumlarının iş yükü ve kaynak yetersizliğine bağlanabilir olsa da bu sebeple devlet her yıl büyük miktarda gelir kaybına uğramakta alacak envanteri gün geçtikçe birikip büyümektedir.

Bu yönü ile tahsilat aşamasının özelleştirilmesi sadece vergi tahsilatı açısından değil, tüm kamu alacakları için uygulama olanı olan bir sistemdir. Özelleştirme uygulamaları ile hali hazırda yoğun iş yükü altında olan ya da tahsilat prosedürü hakkında yeterli bilgi ve teknik imkana sahip olmayan kamu kurumlarının

alacakları özel şirketler vasıtası ile toplanırken aynı zamanda kamu sektörü üzerindeki iş yükü azaltılarak kurumları asli görevlerine ağırlık vermeleri sağlanabilir. Bu esnada özel sektör tahsil edilemeyen ve birçok durumda tahsil edilmeye dahi çabalanmayan kamu gelirlerinin peşine düşecektir.

4.2. Denetimin Özelleştirilmesi

Vergilendirme sürecinde tarh, tahakkuk, tahsilat gibi aşamaların denetiminin özelleştirilmesi, özel şirketlere belli bir ücret ve/veya tespit ettikleri usulsüzlükler üzerinden prim ödenmesi yolu ile özel sektöre gördürülebilecek bir başka işlemdir. Türkiye hali hazırda bağımsız denetim ve mali müşavirlik şirketleri vardır ancak denetim yaptıkları mükellefler aynı zamanda işveren konumunda olduğu için bu durumda vergi kayıp ve kaçığının tespiti ve bildirilmesi yönünde sağlıklı sonuçlar beklenemez. Denetim kurumları ile şirketler arasındaki işveren bağımlı keserek, denetim şirketlerine yetki verilebilir ve özel sektörden denetim hizmeti satın alınabilir. Böylelikle kamu işgücü ve kaynak ihtiyacı azalacak kamu kaynaklarından tasarruf sağlanacaktır.

Yaşam boyunca kişiler çeşitli açıklamalar yapmakta, sayısız isteklerde bulunmakta, kararlar almakta, belirli görüş ve iddialar ileri sürerek bunların doğruluk ve güvenilirliğini savunmaktadır. Günlük hayatta bir öğrenci bir öğrenci, belli bir konuyu öğrendiğini ve bu konu hakkında yeterli bilgi sahibi olduğunu öğretmeni tarafından verilen bir ödevi tamamlayarak kanıtlamaya çalışırken, kamu gücü karşısında da bir gelir vergisi mükellefi, gelir vergisi bildirimini doğru ve güvenilir olduğunu imzası ile onaylamaktadır. Bazı hallerde bildirim alan kişi veya kurum ayrı bir incelemeye gerek görmeden bu bildirim doğru ve güvenilir olduğunu kabul edebilir. Bu durumda, açıklanmış bilginin güvenilirliği öznel bir yargıya dayanırken çoğu hallerde ise, bildirim geçerliliğinin kabul edilebilmesi için ayrıca bir incelemenin yapılır ve doğrulanması halinde artık nesnel bir doğru söz konusu olur. Örneğin yukarıda bahsettiğimiz öğrencinin örneğinde öğretmeni ödevi kontrol edecek, gelir vergisi yükümlüsünün bildirimini ise maliye uzmanlarının tarafından incelenerek güvenilirliği hakkında bir yargıya ulaşılabilecektir. İş bu nesnel doğruya ulaşma ihtiyacından denetim kavramı ortaya çıkmıştır (GÜREDİN, 2014 sf:3-4).

Başta yöneticiler olmak üzere işletme ile ilgili pek çok kişi ve kuruluş kendi menfaatleri açısından finansal kararlar almak durumundadır. Bunlara örnek olarak

ortakları, işçi ve sendikaları, kredi verenleri, satıcıları, müşteri ve devleti gösterebiliriz. Yöneticiler işletme ve kurumlarının faaliyetlerini planlama, örgütleme, yürütme ve kontrol etmek için bir takım seri kararlar alırlar. İş bu kararların sağlıklı alınabilmesi için en önemli etken doğru finansal verilere ulaşabilmektedir. Devlet, vergi gelirlerinin doğruluğunu veya bir işletmeyi bu bakımdan incelemeye alıp almamayı, maliye ve iktisat politikalarını bu finansal verileri inceleyerek alacağı kararlar çerçevesinde belirler (Çömlekçi, 1989).

4.2.1. Denetim türleri

Denetim sürecinde uygulanacak yöntem ve ilkeler ihtiyaçlar doğrultusunda uygulanacak denetim türüne göre farklılık göstermektedir. Denetim türlerinin belirlenmesinde denetim tekniği, denetçinin statüsü, denetlenenin statüsü, denetimin amacı, kapsamı, konusu vb. ölçütlerden yararlanılırken konunun içeriğine göre bu ölçütler çeşitlendirilebilir. Bu ölçüt çeşitliliği karşısında denetim türleri de bir o kadar çoğalmakta ve bir kavram karmaşasına sebebiyet vermektedir. Bu sebeple kavram karmaşasının önlenmesi ve konunun dağılmaması açısından çalışmamızın konusunun vergi sisteminin özelleştirilmesi olduğu göz önüne alınarak sadece sistemle yakından ilgili denetim sınıflandırmalardan yararlanılacak ve sadece bu sınıflandırmalar açıklanacaktır.

Bu bağlamda denetim türlerini denetimin amacına göre finansal denetim, usul denetimi ve performans denetimi olarak; denetçinin statüsüne göre ise iç denetim ve dış denetim olarak sınıflandırabiliriz.

4.2.1.1. Amacına göre denetim türleri

Denetimin, denetim çalışmasının ne amaçla yapıldığına göre sınıflandırılması durumunda karşımıza amacına göre denetim türleri çıkar. Denetim faaliyeti ile ulaşılmak istenen amaca göre finansal denetim ve performans denetimi olmak üzere iki başlıkta altında sınıflandırma yapılabilir. Finansal denetim ise mali doğruluk denetimi ve uygunluk denetimi olarak iki alt başlığa ayrılabilir.

a. Finansal denetim

Devlet, kamu yönetiminde idare eden ve idare edilenlerin hukuka uygun davranmalarını sağlamak için faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu denetleme gereği duyar. Bu denetim türü Finansal denetim adı yanında geleneksel denetim,

yasallık denetimi, biçimsel denetim, düzenlilik denetimi olarak da adlandırılabilir. Finansal denetimin; hesapların kontrolü ve uygunluklarının onaylanması amacı taşıyan mali doğruluk denetimi ve işlemlerin kanun, tüzük, yönetmelik vb. deki hukuki kriterlere uygunluklarının araştırılması amacını taşıyan uygunluk denetimi olmak üzere iki boyutta gerçekleştirilir (ALTUĞ, 2000 sf:14).

Finansal denetim bir işletmelerin muhasebesinin sağlıklı bir şekilde işleyip işlemediğinin tespiti amacı ile mali tablolarının denetimi anlamına gelmektedir. Bir işletmenin faaliyetleri ve sonuçları sadece o işletmenin sahip veya ortakları değil o işletme ile ekonomik ilişki içerisindeki diğer özel ve tüzel kişiler, işletmeler, finans ve yatırım kuruluşları ile belli kamu kurumları da bu kurumların faaliyetleri ve faaliyetlerinin sonuçları ile ilgilenmektedir. Bu sebeple bu kurumların muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolar ile ilgili doğru bilgilere sahip olmak istemektedirler (1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992).

26 Aralık 1992 tarihli 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (1992) "Muhasebe bilgilerinin sunulduğu mali tablolara dayanılarak karar alma durumunda bulunan ilgililerin karar almalarında en önemli etken, bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır. Makro açıdan milli gelir hesapları ve benzeri istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının hazırlanmasında, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde, ekonomik faaliyetlerin Devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesinde muhasebede tekdüzeliğin sağlanması büyük önem arz etmektedir." denilerek finansal verilerin doğruluğunun önemi vurgulanmıştır.

b. Performans denetimi

Performans denetimi kaynakların hukuka uygunluk denetimi dışında yerinde, zamanında, tutumlu ve etkin biçimde kullanılıp kullanılmadığının tespiti, varsa olumsuzlukların giderilmesi, sorumlulukların saptanması amacı ile gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Bu denetim türünde de belge üzerindeki finansal verilerden yararlanılmakla beraber, asıl inceleme, denetim konusu hizmet üzerinde gerçekleştirilir.

Vergi her ne kadar devler tarafından herhangi bir karşılığı olmadan toplansa da bu ve benzeri yükümlülükleri yerine getiren vatandaşlar karşılığında kamudan

hizmet bekleyecektir. Vatandaşların fedakarlığı karşısında kaynakların en etkin şekilde kullanılması son derece önemlidir. Bu noktada performans denetiminin önemi ortaya çıkar. Performans denetimi ile hizmet için ayrılan ödenekler, istenen hizmet miktarı ve hizmet kalitesi, hizmetten beklenen fayda ve maliyet, birlikte değerlendirilmektedir. Finansal denetimin önemi açık olmakla birlikte, performans denetiminin de sağlıklı gerçekleşmesi harcamalarındaki savurganlığı önleyecek, kıt kaynaklar ile en yüksek faydaya ulaşılmasına hizmet edecektir (ALTUĞ, 2000 sf:17-18).

4.2.1.2. Denetçinin statüsüne göre denetim türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türlerini iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayırabiliriz. İşletmelerin verimliliğini arttırmak, kayıpları en aza indirmek, işletmenin iç faaliyetlerini istenilen ideal düzene mümkün olduğunca yaklaştırmak ve bu amaçların aksi sonuçlara sebebiyet verebilecek olayların önlenmesi amacı ile işletmelerin bizzat iç kaynakları ve kendi çalışanları ile işletme yönetimine rapor vermek için gerçekleştirilen denetim türüdür. Dış denetim ise denetim konusu faaliyetlerin ve sonuçlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin uzman kişilerce incelenip, raporlanması işlemidir. Dış denetim ile işletmelerin ürettikleri verilerin doğru, tarafsız, tutarlı olmasını sağlar (Ertürk, 2007).

a. İç denetim

İç denetim, bir organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve bu faaliyetleri geliştirmek için tasarlanmış bağımsız ve objektif bir değerlendirme faaliyetidir. Sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmeye ve iyileştirmeye yardımcı olur. İç denetimin odak noktası zaman içerisinde genişleyerek çıkış noktası olan kontrol faaliyetleri ile ön alıcı faaliyetleri de içerisine almıştır(Hass vd., 2006).

Moeller, (2016) iç denetimi “bir işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla işletmeye hizmet veren, işletme içerisinde kurulu, bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu” olarak tanımlamıştır.

b. Bağımsız dış denetim

İktisadi kuruluşların sayısı her geçen gün artmakta, boyutları büyümekte, ürettikleri mallar ve verdikleri hizmetler çeşitlenmektedir. Bu durum iç denetim

sistemlerinden elde edilmesi beklenen yararları azaltmaktadır. Buna karşın, işletmelerin devlete, ortaklarına, kredi kuruluşlarına, müşterilere, çalışanlarına ve diğer ilgililere işletme ile ilgili alacakları kararlar için sağlıklı verilere ihtiyaç duymaktadır. Bu noktada işletmelerin kendileriyle ilgili yine kendileri tarafından hazırlanan mali tabloların güvenilirliği sorunu ortaya çıkacaktır. Bu sorunun aşılması mali tabloların denetimi için konusunda uzman ve bağımsız profesyonel kişi ve kurumlara başvurulması ile sağlanacaktır. İş bu bağımsız profesyoneller “bağımsız dış denetçi”, sağladıkları hizmet ise “bağımsız dış denetim” hizmetidir (Ertürk, 2007).

c. Kamu denetimi

Kamu denetimi özel işletmelerin faaliyetlerinin hukuki mevzuata, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına uygun gerçekleşme derecesini çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olan denetim birimleri eli ile araştırılmasıdır. Örneğin, vergi denetmenlerinin bir mükellefin mevzuata ne ölçüde uyduğunu ölçerek bağlı bulunduğu kamu kurumuna rapor etmesi bir kamu denetimi faaliyetidir (ALTUĞ, 2000 sf:6).

4.2.2. Vergi sistemlerinde özelleştirilmiş denetim uygulamaları

Denetim uygulamaları sağlıklı bir vergi sistemi açısından büyük önem taşımaktadır. Vergi denetimi mali faydalarının yanı sıra vergi sisteminde bir denetim mekanizmasının varlığının hissedilmesi ve devlet otoritesinin tesisine katkısı sebebi ile vergi uyumu ne kadar yüksek olursa olsun çalıştırılması gereken bir sistemdir. Bununla birlikte özellikle beyan esasının kabul edildiği sistemlerde sağlıklı işleyen bir denetim mekanizmasının faydası en üst düzeyde görülecektir. Denetim faaliyetleri genellikle devlet ve mükellef ayakları üzerinde değerlendirilmekle birlikte bu sürece özel sektörün dahil edilmesi ile denetim faaliyetlerinin daha sağlam bir temele oturtulması sağlanabilir.

Mükellefin vergi memurları tarafından denetlenmesini kamu denetimi ve dış denetim başlıkları altında sınıflandırabiliriz. Mükellefi denetleyen vergi dairesi ve kamu kurumları memuru ise bir kamu denetçisidir. Birçok hizmette olduğu gibi kamunun denetim hizmeti de özel sektör eli ile görülebilir. Bu durumda önceden kamu tarafından yerine getirilen bu denetim iltizam sisteminde veya ABD'nin özel

tahsilat şirketlerinde olduğu gibi belli bir pay ya da sabit ücret karşılığı özel denetçiler tarafından gerçekleştirilecektir.

Yukarıda açıklandığı üzere denetim kavramı; denetim tekniği, denetçinin statüsü, denetlenenin statüsü, denetimin amacı, kapsamı, konusu vb. ölçütlerden yararlanarak birçok alt başlığa ayrılabilir. Bu ayrımın bir gereği olarak her ayrı denetim hizmeti birbirinden bağımsız olarak özelleştirilebilecektir.

Örnek vermek gerekir ise vergi dairelerinin verdiği hizmet kalitesinin ölçümü için yıl içerisinde vergi dairesinden fiilen, internet üzerinden ya da çağrı merkezi aracılığı ile hizmet alan vatandaşların memnuniyetinin ölçümü için özel bir denetim şirketi ile anlaşarak performans denetimi yapılabilir. İş bu performans denetimi niteliği itibari ile vergi denetimi değildir ancak vergi sisteminin bir ucunun denetlenmesine hizmet etmesi sebebi ile çalışmamızın konusu kapsamına girmektedir.

Yapılan bu denetim her ne kadar basit bir memnuniyet anketi gibi gözükse de vergi sisteminin özelleştirilmesinde karşımıza çıkan bazı sorunlar burada da karşımıza çıkacaktır. Bunlardan en önemlisi mükelleflerin mahremiyetinin korunmasıdır. Denetimi yapan özel şirketi mükelleflere ait hassas bilgilerin verilmemesi gerekir. ABD tahsil edemediği vergi alacaklarının tahsili için özel tahsilat şirketlerine yetki verse de Hizmet kalitesi ölçümünden çok daha kapsamlı bu iş için söz konusu şirketlere müvekkillere ait son derece sınırlı bilgi (Ad, soyadı, adres, telefon ve vergi borcu miktarı) verilmiştir. Esas itibari ile bu tarz bir denetim için mükelleflere ait hassas bilgilerin işlenmesine gerek olmayıp mahremiyet tartışması yaratacak hiçbir uygulamaya gidilmemesi gerekir. Asıl sorun mükelleflerin hassas finansal bilgilerinin incelenmesini gerektirecek, vergi tarhının denetlenmesi kısmında ortaya çıkacaktır.

Bu bağlamda öncelikle vergi mahremiyeti kavramına değinirsek; vergi sistemi içerisinde yer alan kamu çalışanları görevlerini yerine getirirken, mükelleflerin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, ailevi durumlarına, mal varlıklarına, mesleklerine, faaliyetleri ve faaliyet alanlarına, gelir durumlarına ilişkin olarak öğrendikleri bilgileri açıklayamaz ve kendileri ya da üçüncü kişiler hesabına kullanamazlar. Bu ilkenin temel amacı mahremiyetin korunması olmakla birlikte

mükellef ile idare arasında karşılıklı güven ortamının oluşması sağlanan kazanımlar arasındadır (Ünsal, 2003).

Mahremiyet ilkesi Türk hukukunda da yer etmiştir. Özel hayatın gizliliği anayasal bir ilke olmakla birlikte vergi sistemi özelinde VUK m. 5 ile vergi mahremiyetinin tanımı yapılmıştır. VUK m.362 “vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlerin” TCK m. 239 kapsamında cezalandırılacağını düzenlenmiştir. TCK’nın ilgili maddesi “bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası” öngörmektedir. Mahremiyete ilişkin benzer düzenlemeler sadece Türk hukukunda değil, tüm modern kanun sistemlerinde yer almaktadır. Arslan, (2013) Alman Hukukunda da benzer yaptırımlar ve ihlali gerçekleştirenler hakkında disiplin ve tazminat sorumluluğu öngörüldüğünü ifade etmiştir.

Vergi sistemlerinde yapılacak bir özelleştirme halinde özel şirketler ve çalışanlarının da benzer görevdeki devlet memurlarının tabi olduğu kanun ve düzenlemelerin kapsamı altına alınması mükellef haklarının korunması açısından önemlidir. Zira bu ve benzeri düzenlemelerin devlet memurları açısından caydırıcı olması halinde özel sektör çalışanları açısından da caydırıcılığı sağlayacağı çıkarımında bulunabiliriz. Bununla birlikte özel sektörün devlet teşkilatı içerisinde yer almadığı dikkate alınarak özel sektöre özgü ek düzenlemelerde yapılabilir. Resnick, (2005) mevcut düzenlemelere ek olarak özel şirketlerin çalışanları tarafından gerçekleştirilen ihlallerden sorumlu tutulmasının, özel şirketlerin çalışanlarını mevcut düzenlemelere uygun davranmaya zorlayıcı tedbirler almaya ve denetimler gerçekleştirme zorlayacağı ve mükellef haklarının korunmasına hizmet edeceği görüşündedir.

Özel sektör çalışanları tarafından müvekkil haklarına yönelik bir ihlal gerçekleştirildiğinde uygulanacak yaptırım sorunundan ayrı olarak uğranılan zararın telafisi sorunu ortaya çıkacaktır. Denetim faaliyeti örneğinde mükellef bilgileri devlet tarafından ya da devlete güvenen mükellef tarafından kendi rızası ile özel denetim şirketine teslim edilmektedir. Bu süreçte özel şirket kaynaklı bir ihlal gerçekleştiğinde mükellef özel şirketle mi, yoksa devletle muhatap olmalıdır?

Benzeri bir ihlalin devlet memurları tarafından gerçekleştirilmesi halinde ihlalden zarar gören mükellef ya da ilgililer vergi mahremiyetinin ihlali veya bir

sırrın ifşa edilmesi sebebi ile uğradıkları mağduriyetin giderilmesi için ihlali gerçekleştiren görevliler ve görevlilerin bağlı bulunduğu idare aleyhine maddi ve manevi tazminat talepli davalar açabilecekler, idare ise bu fiil sebebi ile ödemek zorunda kaldığı tazminatı ihlali gerçekleştiren görevliye rücu edebilecektir (Ateşgaoğlu, 2019).

Özel şirket çalışanları tarafından gerçekleştirilen ihlallerin neden olduğu zararlar için devletin müteselsilen sorumlu tutulması mükellef haklarının korunması açısından yerinde bir uygulama olacaktır. Yine benzer bir düzenleme yapılarak devletin özel şirket çalışanlarının gerçekleştirdiği ihlal sebebi ile ödemek zorunda kaldığı tazminatı ihlali gerçekleştiren özel şirket ve özel şirket çalışanına rücu etmesine izin verilebilir. Bu durumda devletin üzerine devlet kadroları tarafından gerçekleştirilmeyen bir fiilin sorumluluğunun yüklendiği ve bunun özelleştirme ile ulaşılmak istenen amca aykırı olduğuna yönelik eleştiride bulunulabilecek olsa da kanaatimizce bu sorumluluk aslen kendisine ait bir devlet işlevini özel sektör eliyle gören devletin katlanması gereken bir sorumluluktur. Kaldı ki devlet bu ve benzeri zararlıların özel şirketlerden teminini garantiye alacak düzenlemeler yapabilir, özel şirketlerden bu tür durumlara karşı ödeme gerçekleştirecek finansal güçleri olup olmadığı denetlenebilir ya da teminat sunması istenebilir. Şüphesiz ki böylesi bir durum karşısında devlet kendisini ve vatandaşını koruyacak ekonomik ve hukuki silahlara sahiptir.

Çalışmanın bu bölümünü vergi denetiminde özel sektör uzmanlığından yararlanan bir örnek ile sonlandırmayı uygun gördük. Bu amaçla IRS ve Microsoft arasındaki tartışmalı denetim sürecine uzmanlık alanının “dava kazanmak” olduğunu beyan eden bir hukuk şirketinin dahil olması ile gelişen sürecin incelenmesi özelleştirilmiş denetim kavramına bakış açımızı genişletmekte ve somut bir temele oturtmakta faydalı olacaktır.

4.2.3. ABD’den bir uyumsuzluk örneği: IRS ve Quinn Emanuel, Microsoft’a karşı

Vergi denetiminde özel sektörden yararlanması konusunda da ABD bize güncel bir örnek sunmaktadır. Olay Microsoft, ABD tarafından vergilendirilmesi gereken en az 39 milyar dolarlık kârını, şirketin vergi danışmanlarının bölge hükümetini, Microsoft'a neredeyse yüzde 0'lık bir vergi oranı vermeye ikna etmesi

üzerine Porto Riko'ya kaydırması ile başlamıştır. Microsoft bu transferi kulağa gülünç gelen bir anlaşma ile aklamaya çalıştı. Şirket kendi beyanına göre en değerli varlığı olan fikri mülkiyet haklarını Porto Riko'nun küçük bir şehrinde sahip olduğu 85 kişilik bir fabrikaya satmıştı (Kiel, 2020).

Ancak Microsoft'un açıklaması IRS'i ikana etmek için yeterli olmaktan çok uzaktı. IRS hem ABD'nin yoksun kaldığı bu vergi gelirinin peşine düşmek hem de benzer yöntemler ile ABD'de vergilendirilebilir gelirlerini vergi sığınaklarına aktaran diğer şirketler için emsal oluşturmak istemekteydi. Ancak IRS iç kaynaklarının bu denli büyük bir dosya için yetersiz olduğu görüşündeydi. Bu sebeple kurum, Microsoft'un 2004 ve 2009 yılları arası vergi beyannamelerinin incelenmesi ile bağlantılı olarak Quinn Emanuel Urquhart & Sullivan adlı bir hukuk şirketi ile Microsoft'a karşı dava dosyasını oluşturulmasında yardım almak üzere 2,2 milyon dolar karşılığında sözleşme kurmuştur. Bu sözleşmenin önemi ABD'nin bu tür bir vergi denetimi için bir özel şirket ile kurduğu bilinen ilk sözleşme olmasıdır (Hackbarth, 2015).

IRS Quinn Emanuel ile kurulan Mayıs 2014 yılında Microsoft'tan habersiz olarak sözleşme imzalamış, sözleşmenin imzalanmasından haftalar sonra şirketin "zorunlu ve yeminli ifade almasına" izin veren geçici düzenlemeyi herhangi bir bildirimde bulunmadan derhal yürürlüğe girmek üzere yayınlamıştır. Microsoft ancak ağustos ayında Quinn Emanuel'in "değerlendirilmesine ve incelenmesine yardımcı olması" yönünde bilgilendirilmiştir ("Judge in Microsoft Tax Case to Decide If IRS Improperly Hired Quinn Emanuel", 2015).

IRS tarafından Baş Hukuk Müşaviri Yönergeleri El Kitabına göre çok sayıda vergi mükellefini etkileyen, tekrar eden, önemli yasal sorunlar ortaya çıkaran belli dosyalarda, benzer olaylara karşı emsal oluşturmak, kaynakları korumak, usul ekonomisi, kamu ve mükellef açısından dava masraflarını düşürmek amaçları ile doğrudan dava yoluna başvurulur. Böylece sektör çapında, başta vergi sığınakları olmak üzere, sorunların çözümü için rehberlik sağlayacak, sorunların erken çözülmesine, devletin ve vergi mükellefi kaynaklarının korunmasına hizmet edecek içtihatlar yaratılması hedeflenir (*Internal Revenue Manuals 33.3.6, t.y.*).

Çok uluslu teknoloji şirketleri üzerlerindeki vergi sorumluluğunu azaltmak için kendi birimleri arasında her yıl değeri milyar dolar ile ölçülen uluslararası

işlemler yapmaktadır. IRS'e göre Microsoft dosyası milyarlarca dolar değerinde vergilendirilebilir geliri ilgilendirmektedir ancak dosya ile sadece Microsoft özelinde bir yaptırım uygulamak değil Amazon, Google, Pfizer vb. çok uluslu şirketlerinin benzer faaliyetlerinin de önlenmesi için bir emsal oluşturulmak istenmekteydi. Zucman'ın, (2017) tahminlerine göre ABD, şirket kârlarının vergi cennetlerine kayması nedeniyle her yıl 70 milyar dolara yakın vergi gelirinden mahrum kalıyor. Bu rakam her yıl toplanan kurumlar vergisi gelirinin yüzde 20'sine yakın. Bahsedilen rakamların büyüklüğü IRS'in dosyaya verdiği önemin anlaşılmasında faydalı olacaktır.

IRS'i uzman bir özel şirketten yardım alma arayışına iten de bu dosyaya verdiği önemdi. IRS yetkilileri geçmişte benzer büyük ve karmaşık dosyalarda kurumun yetersiz kaldığı, mahkeme önünde başarısız olduğu düşüncesindeydi. Yetkililere göre IRS geçmiş davalarda delil toplama konusunda zayıf kalmış, bu sorunun çözümü konusunda aşama kaydetse de mahkeme önüne etkili bir dosya çıkarma konusunda hala zayıftı. Böylece devasa bir düşmana karşı son derece karmaşık bir davayı kazanma deneyimi olan ve büyük firmaların etkileyemeyeceği seçkin bir hukuk firması arayışına girdiler. Böylece Quinn Emanuel ile sözleşme imzalandı. Yapılan bildirimden ardından Microsoft mahremiyet ve etik kaygıları gerekçe göstererek IRS ile Quinn Emanuel arasındaki protokolün bir örneğini talep etse de IRS bu talebi yanıtsız bıraktı. Buna karşın Microsoft avukatları, IRS'in şirket çalışanlarına gönderdiği ifade çağrılarının ve belge taleplerinin Quinn Emanuel avukatlarının tanıkları sorgulamasına izin verilmesi ve esasen denetimin başına getirilmeleri sebebi ile yasaya aykırı olduğunu savunmuştur (Kiel, 2020).

Bilgi edinme talepleri yanıtsız kalan Microsoft, Bilgi Edinme Özgürlüğü Yasası (Freedom of Information Act, 1966) çerçevesinde IRS'in hukuksuz işlemine karşı dava yoluna başvurmuş, mahkeme "Microsoft Corp. V. Internal Revenue Service" (2014) kararı ile IRS'in bilgi edinme taleplerini yanıtsız bırakmasını hukuksuz bulmuş ve Microsoft IRS ile Quinn Emanuel arasındaki protokole ulaşmıştır. Böylece isteklerini alamayan her iki kurum arasında bir dava süreci başladı.

Microsoft tarafından ifade çağrıları ve belge talepleri olumsuz karşılanan IRS delilleri toplamak için mahkemeye başvurmuştur. Buna karşı Microsoft'un savunması yine Quinn Emanuel avukatlarının tanıkları sorgulamasına izin verilmesi

ve esasen denetimin başına getirilmelerinin yasaya aykırı olduğu, istenilen belgeleri sunması durumunda ise ticari sırlarının üçüncü kişi konumunda bir özel şirket olan Quinn Emanuel'in eline geçeceğini savunmuştur. Mahkeme *United States of America v. Microsoft Corp.*, (2015) kararı ile IRS'in uygulamasında bir kanun ihlali tespit edememiş olmasına rağmen Quinn Emanuel'in bu denetime dahil olma düzeyinden rahatsızlığını dile getirmiş ve kurum tarihinde daha önce hiç görülmemiş bu uygulamanın sonrasında kongre tarafından detaylıca incelenebileceğini belirtmiştir. Buna karşı bu dava özelinde IRS'in belge ve ifade çağrılarında “en azından bir haklı nedeninin olduğu” ve bu nedenin “doğru rakamı bulmak” olduğu gerekçesi ile ABD'nin başvurusu üzerine IRS'in çağrılarını icra edilebilir olduğuna karar vermiştir. Karar ile mahkeme bir kanun ihlali tespit edememiş olsa da karar yine de IRS için ikaz ve uyarı işlevi gördü.

Bu tartışmalar altında dönemin Senato Finans Komitesi Başkanı Orrin Hatch'ın da dikkatini çekmiştir. Hatch, (2015) IRS şefine gönderdiği 13 Mayıs 2015 tarihli mektubu ile kurumunun, IRS üzerinde vesayet yetkisine sahip olduğunu ve İç Gelir Kanununun doğru bir şekilde uygulanmasını sağlama sorumluluğu bulunduğunu hatırlatarak başlamıştır. Devamında değinilen noktalar özetle:

Birleşik Devletler İç Gelirler Kanunu (Internal Revenue Code - IRC, t.y.) 7601/a maddesi ile, Hazine Bakanına vergi yükümlülüğü ile ilgili soruşturma yapma yetkisi verilmiş ve bu yetkiyi Hazine Bakanlığı memurlarına veya çalışanlarına devretmesine izin verilmiştir. Kongre açıkça daha geniş yetki vermedikçe, herhangi bir yetkilendirme Hazine Bakanlığının memurları, çalışanları veya temsilcileri ile sınırlıdır. Yetkinin içeriği aynı kanunun takip eden 7602/a maddesi ile açıklanmış olup defterlerin, evrakların, kayıtların ve diğer verilerin incelenmesini ve yeminli ifade alınmasını içerir. Buna ek olarak kanunun mahremiyeti düzenleyen 6103'üncü maddesi ile ABD memurlarının ve çalışanlarının sınırlı durumlar dışında vergi mükellefi bilgilerini ifşa etmesini yasaklayarak gizli vergi mükellefi bilgilerinin kullanılmasını engelleyen bir güvence oluşturmuştur. Kongre, bu hükümler ile belirli işlevlerin yalnızca Hazine Bakanlığının belirli görevlileri tarafından yürütülmesini ve vergi mükellefi verilerinin yalnızca sınırlı durumlarda açıklanabilmesini güvence altına almak istemektedir. Mektupta buna rağmen IRS, yeminli ifade alınması da dahil olmak üzere Microsoft'un gelir vergisi denetimine ve soruşturulmasına

yardımcı olması için 2,2 milyon dolarlık bir sözleşme ile Quinn Emanuel tuttuğuna değinilmiştir.

Bu durumda, Quinn Emanuel avukatlarına, bir tanığın yeminli ifadesini almaları ve sorgulamaları için saatte 1.000 dolar ödenmektedir. Ayrıca, şirket avukatlarına vergi mükellefinin gizli bilgilerine erişme izni verilmekte, bu durum mükellef bilgilerinin mahremiyetinin ne denli korunduğuna dair soru işaretleri oluşturmaktadır. Geçici düzenleme, inceleme sürecinde dış yüklenicilerin rolünün benzeri görülmemiş bir şekilde genişletilmesi ve yukarıda bahsedilen IRC hükümlerini ihlal etmesine rağmen IRS tarafından "aydınlatma metni" olarak yayınlanmıştır. Bu süreçte IRS'in geçici düzenlemeye dayanarak hareket etmeye başladığı, Microsoft ve ilgili kişilerin Quinn Emanuel nezdinde ifade vermesi için çok sayıda celp çıkardığı ortaya çıkmıştır. Bu durum karşısında Hatch, (2015) endişelerini IRS'nin eyleminin federal yasayı ve Kongre'nin açık iradesini ihlal etmesi; doğası gereği devlete ait olan bir eylemin özel yükleniciler tarafından yerine getirilmesine izin vererek vergi mükelleflerine sağlanan korumaların kaldırması ve IRS'in devletin sınırlı kaynaklarını kullanım şekli olarak sıralamıştır.

Kongre, IRC'yi ve özellikle 6201, 7602 ve 7701 numaralı bölümleri yazarken, kasıtlı olarak denetim ve yeminli ifade alma gibi belirli gelir işlevlerinin yerine getirilmesini Hazine Bakanı ve Bakanlıkça yetki verilen Hazine Bakanlığı memur ve çalışanları ile sınırlamayı seçtiği, bu yetkinin genişletilmesi için açık yasal düzenleme ile yapılması gerektiği bu sebeple IRS'in, sayılan görevlerde özel yüklenicilerin kullanımını gerekli görmesi halinde Kongre'ye danışması ve ek yetki alması gerektiği görüşüne yer verilmiştir. Ancak belirtmek isteriz ki AJCA ile IRC'de yapılan düzenleme ile kanunun "Nitelikli Vergi Tahsilat Sözleşmeleri" başlıklı 6306'ncı bölümü uygulamanın kanuni çerçevesini oluşturmuştur. Bölümün ilk bendinde "Kanunlardaki hiçbir yasal hükmün Hazine Bakanının nitelikli bir vergi tahsilatı sözleşmesi yapmasını engelleyecek şekilde" yorumlanamayacağı düzenlenmiştir. Kanaatimizce bu iki düzenleme kanun sistematığı açısından tartışmaya açık olsa da AJCA ile getirilen hükümlerin anlamı açıktır.

Hatch, (2015) tarafından değinilen diğer bir endişe Quinn Emanuel ile kurulan sözleşmenin vergi mükelleflerinin korunması için getirilen hükümlerin ruhuna uygun olmadığı yönündedir. Özel yüklenicilerin aksine, Hazine Bakanlığı yetkililerinin Anayasa üzerine yemin etmeleri gerekir ve vergi mükellefleriyle

etkileşimleri düzenleyen davranış kurallarına ve federal yasalara uymakla yükümlüdürler. Kongre bu yüzden sayılan faaliyetleri kamuya hesap verme zarureti olan emir komuta zinciri içerisinde faaliyet gösteren kişiler ile sınırlandırmak istemiştir. IRS'in doğası gereği devlet işlevi olan vergi denetimi faaliyetlerini özel yüklenicilere devretmesi yalnızca vergi mükelleflerinin haklarını tehlikeye atmakla kalmamış, aynı zamanda denetim sürecini karıştırmakta ve denetçiler ile vergi mükellefleri arasındaki iyi düzenlenmiş ilişkiyi kontrolsüz şekilde değiştirmektedir. Hal böyle iken Senato Finans Komitesinin bu durumdan rahatsızlık duyduğu belirtilmiştir.

Son olarak yukarıda açıklandığı gibi mevcut durumda, IRS ile Quinn Emanuel arasındaki sözleşmenin değeri 2,2 milyon dolardır. IRS aslen kendi görevi olan bu işlevi yerine getirmesi için özel avukatlara saatte 1000 doların üzerinde ödeme yapmaktadır. IRS'nin, 36 binden fazlası değerlendirilme ve incelenme ile görevli olmak üzere 40 binden fazla çalışanı vergi uyumunun sağlanması ile ilgili yaptırım faaliyetleri ile görevlidir. Hatch bu durum karşısında haklı olarak IRS Baş Hukuk Müşavirliği veya Adalet Bakanlığı vergi avukatları başta olmak üzere bu çalışanlardan hiçbiri incelemeyi üstlenmek için yeterli uzmanlığa sahip değilse, IRS işe alma uygulamaları ve işe alım ihtiyaçları hakkında kurumla daha geniş bir görüşme yapılması gerektiğini ifade etmiştir.

Hatch, Senato Finans Komitesi Başkanı sıfatı ile IRS şefi Koskinen'e hitaben yazdığı uygulama açısından son derece önemli bu mektubun sonuç kısmında Özel yüklenicilerin kayıtların incelenmesi ve yeminli ifade alınması amacıyla kullanılmasına derhal son verilmesini rica etmiş ve uygulama ile ilgili yukarıda sayılan endişelerinin açıklığa kavuşturulması için bazı açıklamalar talep etmiştir.

Görüldüğü üzere IRS'in uygulaması ABD'de hem yargı hem de idare tarafından tepki ile karşılanmış ancak tamamen reddedilmemiştir. Uygulamaya gelen somut tepkiler IRS'in vergi denetimi sürecinde özel yüklenici kullanmasından ziyade, uygulamada şeffaflığın yokluğu ve kanuni alt yapının muğlaklığı üzerinedir. Buna karşın IRS tarafından göz dağı verilmek isten ABD'nin devasa çok uluslu şirketleri süreç içerisinde IRS'e ve özel yüklenicilerin denetim faaliyetlerinde kullanılmasına karşın yoğun bir lobi faaliyeti yürütmüştür. İş bu lobi faaliyetlerin ne derece başarılı olduğu tarafımızca kesin olarak tespit edilemese de IRS Quinn

Emanuel vakasından sonra günümüze kadar bir daha benzer bir uygulamaya gitmemiştir.

4.3. Vergi Toplama Yetkisinin Devri

Kapsayıcılığı ve hızı gün geçtikçe artan ulaşım ve haberleşme ağları hem nitelik hem de nicelik açısından çoğalan teknolojik imkanlar günümüz dünyasında coğrafi anlamda ulaşılamaz ülke toprakları kavramını neredeyse ortadan kaldırmıştır. Günümüzde çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere vergi sisteminin çeşitli aşamalarında özel sektörden yararlanılmasına ilişkin örnekler vardır. Ancak tarihi iltizam sistemi uygulamalarında olduğu gibi bir bölgenin, bazı ürün gurupları, faaliyetlerin ya da toplum kesimleri üzerindeki verginin açık arttırma usulü ile kiraya verilmesi gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde nadir bir kavram olsa da varlığını sürdürmektedir.

Vergi, basit bir anlatım ile vergi mükelleflerim mal varlığından çıkararak devletin kesesine giren bir değerdir. Bu değer aktarımı sırasında ne mal varlığında azalma olan taraf ne de mal varlığında artış gerçekleşecek taraf aktarılan değer bir kısmının kaybolmasını ya da üçüncü kişilerin mal varlığına geçmesini arzu etmeyecektir. Optimum sistemde vergi mükellefi fedakarlığının devlete ulaşması ve vergisinin en verimli şekilde kullanılması, devlet ise vergi alacaklarını zamanında ve eksiksiz elde etme beklentisindedir. Ancak çeşitli nedenler ile doğrudan kaynağa ulaşmak her zaman en uygun çözüm olmamaktadır. Bu sebeple dünyanın vergi bilinci en yüksek, en toplumlarında dahi vergi müfettişleri vardır.

Sistemde oluşan aksaklıkların aşılması için devletler tedbirler almaya çalışmaktadır. Bu tedbirler kimi zaman sonuç verirken kimi zaman faydasız kalmakta veya başka sorunlar doğurmaktadır. Devlet kaynakları ile aşılması imkânsız hale geldiğinde ise özelleştirme uygulamaları vergi idarelerinin eline bir çözüm imkânı sunabilir. Yoksa hiçbir devlet vergi gelirlerini üçüncü kişiler ile paylaşmak istemeyecektir. Belirli bir vergiyi ya da vergileri toplamakta yetersiz kalan vergi idaresi sorunların aşılammaması, devletin sorunların aşılması için yeterli kaynağa sahip olmaması, oluşacak masrafin toplanacak vergi gelirinden fazla olması ya da sadece verim artışı beklentisi ile devletler söz konusu vergi gelirlerini toplama hakkını iltizam sistemi ile özel sektöre devredebilir.

4.3.1. Periyodik pazarlar üzerine: Uganda ve Tunus örneği

Çalışmamızın önceki bölümlerinde vergi tahsilatının özelleştirilmesine yönelik iki örnekler incelenmiştir ancak bu iki ülkede biri 2021 yılı verileri ile 23 trilyon dolar ile dünyanın en büyük gayri safi yurt içi hasılasına (GSYİH) sahip ABD diğeri ise 1,5 trilyon dolar GSYİH ile dünyanın en büyük 13'üncü ekonomisidir. Her iki ülkede yerleşik kurumları, oturmuş devlet yapısı, sivil hak ve özgürlüklere bakış açıları ile ileri demokrasiler arasında yer almaktadır. 40 milyar dolar GSYİH ve demokrasi indekslerinde orta sıralardaki yeri ile mütevazı bir örnek ülke olan Uganda hem ekonomik ve sosyal yapısı hem de özelleştirme uygulamasının kapsamı itibarı ile çalışmamızın kapsadığı alanı genişletecek bir örnek olacaktır (*GDP (current US\$) / Data, 2021*).

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, kalkınmanın sağlanması amaçları ile belli planlamalar yapılmaktadır. Bu planlamalar içerisinde kamu sektörünün daha duyarlı hale getirilmesi için yönetimi ademi merkezileştirilmesine yönelik önlemler benimsenmiştir. Gelişmekte olan ülkeler arasında genel olarak ademi merkeziyet modası 1980'lerin ortalarından itibaren yaygınlaş; Dünya Bankası, nüfusu beş milyonu aşan yetmiş beş gelişmekte olan ve geçiş ekonomisinden altmış üçünde ,başarılı ya da başarısız, bir tür ademi merkeziyetçilik uygulamalarını gerçekleştirmekte olduğunu beyan etmiştir (World Bank, 1992).

Ancak unutulmamalıdır ki ademi merkeziyetçi uygulamaların başarılı olabilmesi için, buna bir finans transferi eşlik etmelidir. Aksi takdirde, ortaya bir politika boşluğu çıkacak, merkez yönetimin üzerinden attığı sorumluluğu yerine getirmekle görevli yerel kurumlar bu sorumlulukları üstlenecek donanımına erişemeyecek, ademi merkeziyetçi uygulamalar başarısızlığa mahkûm olacaktır. Bu sorun karşısında yerel kurumların ekonomik anlamda da yeterli silahlarla donatılması gerekir. Bunun için merkezden yapılacak finansal transferlerin yanı sıra yerel düzeyde gelir yaratılması büyük önem arz etmektedir (World Bank, 1992).

Uganda'yı vergi sistemi açısından radikal bir çözüm arayışına iten bir diğer neden ülkenin zayıf vergi idaresi ve sorunlu vergi sistemidir. Bu durumun başlıca nedenleri arasında ülkede yerleşik bir vergi kültürünün olmaması, vergi idaresi çalışanlarının düşük ücretleri, kötü çalışma koşulları ve düşük motivasyonu, yolsuzluğun tespit edilmeme ve cezalandırılma ihtimalinin düşüklüğü gösterilebilir.

Ülkedeki yüksek vergi oranları, karmaşık vergi yasaları ve yolsuzluğun tespitini neredeyse mümkün olmaması vergi mükellefleri için rüşvet vererek vergi sorumluluklarını azaltmayı kanuna uyararak ödemeleri gereken vergi miktarını ödemekten daha kârlı ve cazip bir hale getirmiştir. Buna karşın ortalama bir vergi idaresi çalışanın ücreti ortalama bir özel sektör çalışanın ücretinin çok altındadır. İşe alım standartları belirsizdir. Terfi, prim vb. motivasyon artırıcı uygulamalar yeterince düzenlenmemiş ve keyfi olarak uygulanmaktadır. Bunlara ek olarak vergi idaresinin fiziki ve teknolojik imkanları son derece kötü şartlardadır. Vergi idareleri için kabus olarak değerlendirilebilecek tüm bu etmenler bir araya geldiğinde vergi sistemi açısından önüne geçilemez bir yolsuzluk ve verimsizlik sistemin ana sorunu haline gelmiştir (Fjeldstad, 2006).

Bu sorunlar karşısında Uganda bazı sorunlu yerel vergi gelirlerini yerel yönetimlere devrederek hem sorunlu vergi gelirlerinin verim sorununu hem de yerel yönetimlerin finans sorununu çözmeyi amaçlamıştır.

1997 Tarihli Uganda Yerel Yönetimler Yasası (Local Governments Act, 1997) ile yerel yönetimlere vergi toplama yetkisi verilmesinin kanuni çerçevesi oluşturulmuştur. Kanun yerel yönetimlere “graduated tax” olarak anılan ve yerel yönetim sınırlarında ikamet eden on sekiz yaşında veya daha büyük olan her erkekten ve on sekiz yaşında veya üzerinde olan ve kazanç sağlayan herhangi bir iş ile uğraşan ya da istihdam olan her kadın üzerinde bir tür kelle vergisi ve yerel yönetim sınırları içerisindeki emlak vergileri, damga vergileri, pazar harçları vb. dolaylı vergileri merkezi hükümet adına tahsil etme yetkisi vermektedir. Ancak vergi idaresinin dahi toplamakta başarısız olduğu bu vergileri toplamakta yerel yönetimler uzmanlık ve kaynak bakımından çok daha yetersizdir. Bu sebeple yerel yönetimlere tahsis edilen vergi gelirleri için özel sektörün uzmanlığından faydalanacak ve mali yılın başında risksiz ve sabit bir gelir yaratacak iltizam sistemi özendirilmiş ve Yerel Yönetimler Finans Komitesi (Local Government Finance Commission, 2021) tarafından tavsiye edilmiştir.

İhaleye yönelik temel prosedürü tüm bölgelerde benzerdir. Öncelikle özelleştirmeye konu yerel gelir kaynağı için öncelikle kaynağın gelir potansiyeline ilişkin bir tahminden elde edilen bir rezerv fiyat belirlenir. Ardından ihale şartları ve konusu ihale tarihinde en az iki hafta önce ilan edilir. İlan usulü bölgeden bölgeye değişkenlik göstermektedir. İhaleye katılım için katılımcılardan geri iade edilmemek

üzere bir başvuru bedeli alınır. Rezerv fiyat taban ihale bedelidir. Kimi bölgelerde rezerv fiyatı aşmak kaydı ile en yüksek teklifi veren ihaleyi kazanırken bazı bölgeler verilebilecek teklifler için bir tavan sınır belirlenir. Örneğin rezerv fiyatın yüzde 10 üstü tavan sınır ise bu sınırı aşan teklifler verilmemiş sayılır. İhaleler açık ihale kapalı teklif usulü ile yapılır. Kapalı teklifler şeffaflığı sağlamak için son teklif tarihinden hemen sonra açılarak halka okunur. İhale kazananı verilen teklif miktarı ile birlikte çeşitli kriterlere göre belirlenir. Hem mali dönemin başında gelir elde etmek hem de bir mali güç şartı olarak kazananlar bölgeden bölgeye değişen miktarlarda ön ödeme yapmak zorundadır. Ön ödeme ile birlikte sözleşme imzalanır. Sözleşme süreleri üç, altı ve on iki ay olmak üzere değişim gösterir (Wilson, 2002).

Tekliflerin açıklanmasının ardından Teknik Değerlendirme Komitesi (Technical Evaluation Committee - TEC) teklifleri değerlendirir ve Bölge İhale Kuruluna (District Tender Board - DTB) öneride bulunur. DTP en az ikisi kadın ve biri engelli olmak üzere yedi üyeden oluşan yapısı itibari topluluğu temsil gücü yüksek bir kuruldur. Bu sebeple ihalenin verilmesinde, DTB önemli ölçüde takdir yetkisine sahip kılınmıştır. Katılımcının son teklifi bir takım diğer kriterler ile birlikte değerlendirilir. Bu kriterler bölgeler arasında küçük farklılıklar göstermekle birlikte genelde; teklif verenin önceki performansı, mali durumu, tecrübesi, ikameti vb. ölçütlerden oluşmaktadır (Iversen vd., 2006). Bunlara ek olarak Wilson, (2002) teklif verenin etnik kimliği, siyasi aidiyeti ve politik bağlantıları gibi keyfi ölçütler ile hareket edildiğini ve sistemin siyasi müdahaleye açık hale geldiğini tespit etmiş ve uygulamada katılımcının az tercih edilen bir siyasi partiden olması yada DTB ile bağlantılarının zayıf olması halinde bir ihaleyi kazanmasının imkansız olduğunu belirtmiştir.

İltizam sistemi denildiğinde tarihi uygulamalarından dolayı akla ilk gelen sorun iltizam sahiplerinin daha fazla kâr elde etmek için aşırı vergilendirme yoluna başvurarak mükellefler ile devlet arasındaki bağa zarar vermesidir. Ancak Iversen vd., (2006) çalışmalarında Uganda uygulamasında böylesi bir soruna rastlanmamış ve hatta bazı bölgelerde gerektiğinden daha az vergilendirme yapıldığını tespit etmişlerdir. Bu durum tesadüf eseri ortaya çıkmış bir öz düzenleme mekanizmasından kaynaklanmaktadır. Butiru bölgesi örneğinde birbirine nispeten kısa bir mesafede bir dizi haftalık yerel pazara kurulmaktadır. Bu sebeple, aynı zamanda vergi mükellefi olan satıcılar haftalık olarak, hangi pazarlara katılacakları

yönünde bir karar almaktadırlar. Mültezimlerin aşırı vergilendirme yoluna gitmesi durumunda mükellefler vergi yükünün daha külfetli olduğu pazarlardan çıkmaya karar vermekte ve netice itibari ile vergi gelirini arttırmak isteyen mültezim, kârını arttıramadığı gibi, gelir kaybına uğramaktadır. Böylece piyasa mültezimlerin vergi külfetini arttırıcı eylemlerini cezalandırmaktadır. Butiru bölgesinde mültezimler uygulayacağı vergi oranlarını belirlerken yetki alanındaki ticari hayat üzerindeki etkilerini de gözetmek mecburiyetinde kalmış ve uygulamada mültezimler bazı kalemlerde vergi oranları kanuni oranın yarısına varan oranlarda düşürerek toplamaktadır.

Bu etki öz denetim mekanizması ile mükellef haklarının korunmasını sağlaması nedeni ile son derece önemlidir. Uganda örneğinde mükellefler iltizam sisteminden, vergilerin devlet eli ile toplanmasına oranla daha karlı çıkmıştır. Ancak Fransa ve Osmanlı gibi 18. Yüz yılın büyük ekonomilerinde böylesi bir öz denetim mekanizması ortaya çıkamamış ve uygulama devlet ile mükellef arasındaki ilişkiye büyük zarar vermiş ve hatta büyük halk ayaklanmalarının ortaya çıkmasının nedenleri arasında gösterilmiştir.

Uganda Yerel Yönetimler Finans Komisyonu tarafından hazırlanan yetmiş üç sayfalık raporun sonuç kısmında yerel yönetimlerde özelleştirme uygulamalarının gelirleri artırdığına ve giderleri düşürdüğüne dair güçlü kanıtlara ulaşıldığı vurgulanmıştır. Bununla birlikte, özelleştirme süreçlerinde ve iltizam sistemlerinde ortaya çıkan daha önce de değindiğimiz belli başlı sorunlar vardır. Yerel yönetimlerin kamu ihale süreçlerini yönetim kabiliyetlerini geliştirmeleri ve süreci liyakat ve adalet ile yönetmeleri ortaya çıkabilecek sorunların önlenmesinde son derece önemlidir. Eğer bu hususlara önem verilir ise özelleştirme sürecinin, yerel yönetimlerin gelirlerini önemli ölçüde arttırabileceği ve yaygın olarak yanlış uygulamaların olduğu ve bilindiği alanlarda hesap verebilirliğe katkı sağlayarak yerel yönetimlere ve yerel yönetim personeline duyulan güveni arttırabileceği sonucuna varılmıştır (Local Government Finance Commission, 2021, s. 71).

Periyodik pazarların vergilendirilmesinde özelleştirme uygulamalarından yararlanılması üzerine yakın tarihten bir uygulama örneği de Tunus'ta gözlenmiştir. 16'ncı yüzyılın son yarısı ile 19'uncu yüzyılın son yarısı arasında Tunus, Osmanlı İmparatorluğu'nun kontrolü altındaydı. Bu nedenle, İltizam sistemi Osmanlı İmparatorluğunun kontrolü altındaki birçok bölgede olduğu gibi Tunus'ta yaygın

olarak uygulanmıştır. 19'uncu yüzyılın ortalarında, devlet teşkilatının birçok alanında olduğu gibi vergi idaresinde de yapılan reformlar ile vergi toplanması görevi, toplanan tüm vergileri yetkililere teslim edecek olan sabit maaşlı devlet görevlileri aracılığıyla yeniden yönetilmeye başlandı. Aynı zamanda, kabile bölgelerinde vergi toplamak için ordunun kullanılması yasaklandı. Bu dönem, iltizam sisteminin düşüşünün ve vergi toplama faaliyetlerinde sabit ücret tipi sözleşmelerin geri dönüşün başlangıcı oldu. Bu eğilim, Fransız işgali döneminde daha ileri gitmiş ve hem kırsal hem de kentsel alanlarda ücret tipi sözleşmeler baskın hale gelmiş, Tunus'un bağımsızlığını kazanması ile devlet politikası olarak uygulanmıştır (Azabou & Nugent, 1987). Sistemin yürürlükte olduğu döneme dair;

Kentleşmemiş topluluklarda pazarlar, her gün ticarete açık olmamaları, belli esaslara göre periyodik olarak ticari etkinlik yaşanması, genellikle idari merkezlerden uzak olması vb. sebepler ile kendine has bir ekonomik düzen içerisinde işler. Bu tür pazarlar periyodik pazar olarak anılmaktadır. Periyodik pazarların etkinlik sıklığı haftada bir iki gün olabileceği gibi bazı görece gelişmiş bölgelerde her gün ticari etkinlik yaşanan periyodik pazarlarda gözlenebilir. Periyodik pazarlarda satıcıların çoğu hareket halindedir. Bir bölgede pazar kurulmadığı günlerde, pazar kurulan bir diğer bölgeye gidebilmekte, fiziki şartlar, hava durumu, ekonomik durum vb. etmenler altında Pazar tercihi yapabilmektedirler (Webber & Symanski, 1973). Uganda örneğinde değindiğimiz vergi gelirleri yerel yönetimler tarafından iltizam sistemi ile toplanan haftalık pazarlarda periyodik pazar olarak sınıflandırılmaktadır.

Tunus'ta günlük pazarlar genellikle belirli bir büyüklük ve konumdaki pazar tezgahının kullanım hakkı için kira toplamaktan başka bir şey yapmak zorunda olmayan sabit ücretli görevliler tarafından doğrudan vergilendirilirken, çoğu kırsal bölgelerde olan periyodik pazarlar genellikle pazarın bulunduğu bölge yerel yönetimi tarafından iltizam sistemi ile mültezimler tarafında vergilendirilmektedir. İltizam sözleşmesi; kira tipi, pay tipi ya da sabit ücret tipi olarak belirlenebilmekle birlikte sisteme kira tipi sözleşmeler hakimdir (Azabou & Nugent, 1987).

İhale süreci, açık artırmanın tarihi ve yerinin Cumhuriyet Resmî Gazetesinde önceden ilan edilmesi ile başlar. Uganda uygulamasının aksine katılım için ikamet şartı aranmaz. Rekabetin mümkün olduğu kadar az kısıtlaması ve ulusal düzeyde olması hedeflenmektedir. Katılım için mümkün olduğunca az sayıda kısıtlama

getirilmiştir. Katılımcıların dahil oldukları önceki iltizam sözleşmelerinde temerrüde düşmemiş olmamaları, dönemsel pazarlara ilişkin kanunları ihlalden (tacirleri kanuni hadlerden daha fazla vergi ödemeye zorlamak gibi) hüküm giymemiş olmaları gerekir. Her katılımcı, bir önceki yıl sözleşme bedelinin yüzde 10'u miktarında depozito yatırmak zorundadır. Kazanan teklif sahibinin ayrıca, seçilmesini takip eden yirmi dört saat içinde, kazanan teklifinin dörtte birini miktarında garanti ödemesi yatırması gerekmektedir. Garanti ödemesi yapılmaz ise, yerel yönetim başka bir katılımcının teklifini kabul edebileceği gibi ihaleyi yenileme yoluna da başvurabilir. Garanti ödemesi şartını yerine getirmeyen katılımcı, kendi teklifi ile yeni teklif arasındaki fiyat farkının oluşturduğu zararı telafi etmekle yükümlüdür. Bakiye ihale bedeli mültezimler tarafından aylık eşit taksitler ile ödenir (Azabou & Nugent, 1987).

İş bu düzenlemeler bir kamu ihalesi usulü olmanın ötesinde sistem içerisinde ortaya çıkabilecek belli başlı sorunlara karşı da birer önlem niteliğindedir. İkamet şartı aramayı ve katılım kısıtlamaları azaltılarak ve bakiye miktar için aylık taksitler ile ödeme kolaylığı sağlanarak ulusal düzeyde etkin bir rekabet ortamı oluşturulmak istenmiştir. İltizam sistemi içerisinde sisteme ilişkin suç işleyen kişiler bir güvenlik tedbiri olarak, sözleşme sorumluluklarını yerine getiremeyen ve temerrüde düşen kişiler finansal güvenlik açısından bir daha ihalelere katılamayacaklardır. İhale katılım bedeli ve garanti bedeli katılımcılar açısından finansal yeterlilik koşulu olarak kullanılmakta böylece devlet alacakları belli ölçüde garanti altına alınmaktadır. Garanti ödemesi şartını yerine getirmeyen katılımcının kendi teklifi ile yeni teklif arasındaki fiyat farkından sorumlu tutulması hem ihale ciddiyetinin korunması sağlayacak hem de ihale fiyatını düşük tutmak amacı ile stratejik teklif vererek ihalenin sonraki en yüksek teklif verene bırakılması vb. ihale hilelerinin önlenmesi yönünde tedbir işlevi görecektir. Kaldı ki bu durumda idarenin ihaleyi yenileme hakkı da saklıdır.

Azabou ve Nugent, (1987) Uganda örneği ile benzer şekilde sistemde aşırı vergilendirme sorunu ile karşılaşmamışlar, sistemin kayıt dışı ekonominin daraltılması yönünde olumlu etkileri olduğunu tespit etmişlerdir. Görüldü üzere iltizam sistemi uygulaması gelişmiş ve gelişmekte olan bölgelerinin periyodik pazarlarının kendine has yapısı içerisinde başarılı olmuştur.

4.3.2. Yerel yönetimlerin gelirleri ve Adana örneği

Günümüzde yerel yönetimler devletin politikalarının bölgesel bazda en etkin şekilde uygulanması, yerel ihtiyaçlara en hızlı şekilde cevap verilmesi ve demokratikleşme adımları yönünde artan önemdedir. Yerel yönetimlerin artan önemiyle merkezi yönetim sorumluluklarını ve üzerindeki yükü azaltmak amacıyla yerel yönetimlere birçok görev vermektedir. Bir kısmı uzmanlık gerektiren tüm bu görevlerin yerel yönetimlerin sınırlı kaynakları ve personeli ile yerine getirilmesi çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Yerel yönetimlerin üstlendikleri her görev için kaynak ayırması, uzman kişileri istihdam etmesi, gerekli malzeme ve ekipmanları temin etmesi oldukça zor ve israf derecesinde masraflıdır. Bu durum karşısında özel sektörün uzmanlığından yararlanılması hem maliyet hem de hizmet kalitesi açısından son derece olumlu sonuçlar vermektedir.

Katı atık toplaması, yol yapım çalışmaları, hasta bakım hizmetleri, cenaze nakil ve defin hizmetleri, park ve bahçelerin işletmesi ve bakımı vb. birçok farklı görevi yerine getirmeye çalışan yerel yönetimlere kaynak arayışı çalışmaları bazı yerel gelir kaynaklarının yerel yönetimlere devrini beraberinde getirmiştir. Bu arayışın sonucunda vergi alt başlığı içerisinde en yaygın uygulama *yerel yönetimlerin sınırları içerisindeki gayrimenkullere dayalı vergi gelirlerinin tamamının ya da bir kısmının yerel yönetimlere tahsis edilmesidir*. Türkiye’de de belediyelerin görev tanımını genişledikçe ortaya çıkan kaynak arayışı neticesinde bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Çizelge 4.2: Yerel Yönetimler İle Federe Devlet ve Eyaletlerin Vergi Gelirlerinin, Genel Devlet Toplam Vergi Geliri İçerisindeki Yüzdesi

	Yerel Yönetimler	Federe Devletler/Eyaletler
ABD	15,3	20,8
Almanya	8,2	24,0
Avusturalya	3,4	15,8
Avusturya	3,2	2,1
Belçika	5,1	11,1
Birleşik Krallık	5,6	..
Bulgaristan	5,2	..
Çekya	1,0	..
Danimarka	26,9	..
Finlandiya	24,7	..
Fransa	13,5	..
Hollanda	3,5	..
İspanya	8,9	16,6
İsviçre	15,7	25,6
İtalya	11,1	..
Japonya	23,0	..
Kanada	10,0	38,9
Kolombiya	13,3	4,8
Kore	19,0	..
Meksika	1,5	3,9
Norveç	16,7	..
Polonya	12,4	..
Portekiz	7,2	..
Türkiye	9,4	..
Yunanistan	2,5	..

Not. Tablo, verileri OECD, (2023) Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries adlı kaynaktan alınarak oluşturulmuştur, OECD, Paris, <https://doi.org/10.1787/9d0453d5-en>. 2020 yılı verileri.

Çizelge 4.2Hata! Başvuru kaynağı bulunamadı.'de seçili ülkelerde yerel yönetimler ile federe devlet ve eyaletlerin vergi gelirlerinin, genel devlet toplam vergi geliri içerisindeki yüzdesi verilmiştir. Üniter devletler yapısı gereği federe devlet ve eyalet benzeri yapılar içermediği için, tabloda karşılığı boş bırakılmıştır. Devletlerin kamu yönetimi ve vergi politikaları gereği yerel yönetimler, federe devletler ve eyaletlerin vergi gelirlerinin, genel devlet toplam vergi gelirinine oranı değişiklik göstermektedir.

Hata! Başvuru kaynağı bulunamadı. Çizelge 4.2Hata! Başvuru kaynağı bulunamadı.'de de görüldüğü gibi benzer ekonomik, siyasi ve toplumsal gelişmişlikteki ülkeler arasında anlamlı bir benzerlik yoktur. Ancak verilen örnekler

arasında en düşük değer olan yüzde bir bile ana değerın devletın tüm vergi gelirleri olduğu göz önüne alındığında anlamlı bir değerdir.

*Türkiye’de belediye gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin önemini vurgulamak için tarafımızca **Hata! Başvuru kaynağı bulunamadı.**Çizelge 4.3 hazırlanarak, belediyelerin toplam gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin oranı ortaya konulmuştur. Türkiye’de toplam belediye gelirlerinin yaklaşık onda birini belediyelere bırakılan “öz gelir” niteliğindeki vergiler oluşturmaktadır.*

Çizelge 4.3: Belediyelerin Alt Gelir Kaynaklarının, Toplam Gelirleri İçerisinde Yüzdesi

	2020	2021	2022	2023
Vergi Gelirleri	10,52	9,70	8,18	7,30
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	18,12	17,03	16,75	16,64
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	5,68	6,10	6,59	6,53
Faizler, Paylar ve Cezalar	60,06	61,06	61,18	61,36
Sermaye Gelirleri	5,11	5,74	6,90	7,95
Alacaklardan Tahsilatlar	0,51	0,36	0,40	0,22

Not. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, (t.y.) verileri kullanılarak hesaplanmıştır. (muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce- istatistikleri)

Türkiye’de 1980’li yıllar belediye teşkilatlarının başta ekonomik olmak üzere önemli yapısal değişikliklere uğradığı yıllar olmuştur. 12 Eylül darbesinin ardından belediyelerin mali durumunun iyileştirilmesi amacı ile 1981 yürürlük tarihli 2380 sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nu yürürlükten kaldıran 1981 yürürlük tarihli 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve 1970 tarihli Emlak Vergisi Kanunda 1985 yapılan değişiklikler ile yapılan düzenlemeler, belediyelerin mali açıdan rahata kavuşmasını sağlamış ancak bu düzenlemelerle sağlanan rahatlığın belediyeler tarafından ne ölçüde rasyonellikle kullanılabildiği tartışmalı bir konu olagelmiştir (Acer, 2007).

Türkiye’de emlak vergisi tarhi ve tahsilâtı 1986 yılından beri belediyeler tarafından yürütölmektedir. İlan ve Reklam Vergisi, Eğlence Vergisi ve Yangın Sigorta Vergisi büyükşehir belediyesi tarafından tahsil edilmektedir. Çevre Temizlik Vergisi ilçe belediyeleri tarafından tahsil edilmekle büyükşehir belediyelerine yüzde 20 oranında pay verilmektedir. Yangın Sigorta Vergisi ise büyükşehir belediyelerinin bulunduğu illerde itfaiye hizmetleri büyükşehir tarafından yürütöldüğü için büyükşehir belediyeleri tarafından tahsil edilmektedir (Arıkboğa, 2016).

Çizelge 4.4: Belediyelerin Tahsil Ettikleri Vergi Gelirleri

Vergiler	Büyükşehir Dışındaki Belediyeler	Büyükşehir Belediyeleri	Büyükşehir İlçe Belediyeleri
Emlak Vergisi	x		x
Çevre Temizlik Vergisi	x	%20 Pay	x
Yangın Sigorta Vergisi	x	x	
Eğlence Vergisi	x	x	x
İlan ve Reklam Vergisi	x	x	x
Haberleşme Vergisi	x		x
Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi	x		x

Not. Arıkboğa, (2016) Türkiye’de Belediyelerin Gelir Yapısı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 13(33) sf:281 makalesinden alınmıştır. (dergipark.org.tr/tr/pub/mkusbed/issue/19579/209005)

Yapılan düzenlemeler öncesinde vergi idaresine ait olan birtakım vergilerin toplanılması görevi kademeli olarak belediyelere devredilmiştir. Ancak belediyelerin vergi idaresi tarafından yerine getirilen bu görevin gereğince yerine getirecek uzmanlığa ve teknik imkanlara sahip olduğu söylenemez. Emlak vergisi kanununda 1985 yılında yapılan değişiklik ile 1986 yılından itibaren bu verginin tarh ve tahakkuku görevi belediyelere verilmiş, 1986 – 1989 yılları arasında Adana Büyükşehir Belediyesi emlak vergisi başta olmak üzere belediyenin birtakım vergi gelirlerinin tahakkuk ve tahsilat işlemleri özel bir şirkete devredilerek çalışmamız için bir uygulama örneği sunmuştur.

1986 yılı öncesinde, Adana’da emlak vergisinin tarh ve tahakkuku görevi 200 personel ve 10 minibüs ile hizmet veren Tepedağ ve Seyhan vergi daireleri tarafından yürütmüştür. Buna karşın vergi tarh ve tahakkuku belediye için yeni bir kavramdı. Adana Büyükşehir Belediyesi 1986 yılında mali kaynak yetersizliği ve konuda uzman teknik eleman sıkıntısı nedeni ile bu görevin belediye denetiminde, özel sektör araç-gereç ve personeli ile gördürülmesi için ELSAN A.Ş. ile sözleşme kurmuştur (Acer, 2007).

Tam adı “Adana Belediyesi Emlak Vergileriyle İlgili İşlemlerin Bilgisayarla Yapılmasına Dair Bilgisayar Kira Sözleşmesi” olan sözleşmenin birinci maddesi ile uygulamanın kapsamı “Adana Belediyesi Emlak Vergisi Dairesi'nde yapılacak, mükelleflerce verilecek beyannamenin kabulü, tarh, tahakkuk, tahsilat ihbarname, ödeme emri tanzimi, dava ve icra, haciz işlemleri, kaçakçılık ve usulsüzlük hallerinde uygulanacak hükümler ve usuller ile mükellef ve gayrimenkullere ait tüm

bilgilerin bilgisayarlara aktarılması, sistem analizi, programlama, veri girişleri, eski vergi dairelerindeki kayıtların taranması suretiyle beyanda bulunmayanların tespiti, raporlar hazırlanması, Başkanlıkça istenilen zamanlarda ve istenilen konularda gerekli bilgilerin verilmesi, genel anlamda Belediye Emlak Vergisi Dairesi'nde yapılacak tüm işlerin, belediyece kiralanmış bilgisayarlarla yapılması işleri” olarak tanımlanmıştır (Ay & Merter, 2013).

Sözleşme hükümlerine göre ELSAN A.Ş.'ne 250 bin mükellef için 160 milyon TL ödeme yapılacak, her türlü kırtasiye ve malzeme gideri yüklenici üzerine bırakılacaktır. Çalışmada yüklenici ilk etapta 8 ve daha sonra 20 bilgisayar ile 40 çalışan istihdam ederek beyannamelerin kabulüne başlamıştır. Mükelleflerin beyanda bulunmasını sağlamak amacı ile önce Tapu Dairesi ve Emlak Vergisi Dairesinde kayıtlı mükelleflerin listeleri bilgisayarlara yüklenmiştir. Ardından bilgisayarlara yüklenen listeler karşılaştırılarak beyanname vermeyen mükellefler tespit edilmiştir. Beyanname vermeyen mükelleflerin ev ve iş yerlerine giderek tebligat yapılmış, tutanak tulumuş ve bütün emlak sahiplerinin vergilerinin tarh ve tahakkuk işlemleri gerçekleştirilmiştir (Ay & Merter, 2013).

Program ile teknolojik imkanlardan da faydalanılarak tüm emlak vergisi mükellefleri tespit edilmiş, saha ekipleri yerinde incelemede bulunmuş ve vergi kaçakları en aza indirilmiş, *sonuç olarak kayıtlı mükellef sayısı yaklaşık üç kat artmıştır*. Tahsilat oranları ise 1986 yılında yüzde 88,9 iken 1988 yılında yüzde 95,3'e yükselmiştir. 1985 yılında 550 milyon TL tahsil edebilmek için 500 milyon TL harcanırken, sonraki yıllarda yaklaşık rakamlar ile; 1986 yılında 2,1 milyar TL için 129 milyon, 1987 yılında 2,2 milyar TL için 155 milyon TL, 2,5 milyar TL için 178 milyon TL harcanmıştır. Görüldüğü üzere programın ilk yılında vergi kaleminden elde gelirler yaklaşık dört katına çıkarken, masraflar dört kat azalmıştır. Takip eden yıllarda da gelirler artmaya devam etmiştir. Yani öncesinde toplanan gelirin yüzde 90'ı masraf olarak yazılmakta iken daha programın ilk yılında bu oran yüzde 6'ya düşmüştür. Elimizdeki veriler ışığında programın finansal düzeyde başarılı olmanın çok ötesinde geçtiğini söyleyebiliriz (Acer, 2007; Ay & Merter, 2013).

Diğer bir iyileşme hizmet kalitesi açısından sağlanmıştır. Teknolojik imkanlardan yararlanılması ile bilgisayar ortamına aktarılan bilgilerden faydalanılarak vergi borcunu ödemek isteyen mükellefler bekletilmeden tahsilat

yapılabilmesi sağlanmıştır. Programın kısa süreli uygulanması sebebi tarafımca emlak vergisi mükellefleri tarafından nasıl karşılandığı konusunda bilgiye ulaşamamıştır. Ancak 1989 yerel seçimleri ile Adana Belediye Başkanlığı Anavatan Partisinden (ANAP), Sosyal demokrat Halkçı Partiye (SHP) geçmiş ve program sonlandırılmıştır. Devlet İstatistik Enstitüsü, (1989) kayıtlarında belediyenin 1994 yılında tekrar ANAP'a geçtiği görülse de program tekrar yürürlüğe alınmamıştır. Bu durumun iltizam sisteminin siyasi sonuçları arasında görülüp, görülemeyeceği ise dönemin birçok diğer unsuru ile birlikte değerlendirilmelidir

Sayıştay Temyiz Kurulu 21.04.2003 tarihli 2003/26334 karar numaralı kararı ile emlak vergisi, çevre temizlik vergisi ve ilan-reklam vergisi mükelleflerinin fiili olarak taranması, yoklamalarının yapılması, çağrı mektuplarının tanzimi, tebliği ve tahakkuk işlemlerinin hizmet alımı yolu ile yaptırılmasını kanuna aykırı bulmuştur. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4'üncü maddesi "Kamu hizmetleri; memurlar, sözleşmeli personel, geçici personel ve işçiler eliyle gördürülür." düzenlemesine yer verilmiştir. Yine Anayasanın 128'inci maddesi "Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle" görüleceğine hükmetmektedir. Sonuç olarak yukarıda mahiyeti belirtilen işin memurlar eli ile görülmesi gerektiği, hizmet alımı şeklinde ihale edilerek yaptırılması mümkün olmadığına karar verilmiştir.

Sistemle ilgili diğer bir endişe mükelleflerin mahremiyetinin korunması noktasında ortaya çıkmaktadır. Büyükşehir Belediyesi Tapu Dairesi ve Emlak Vergisi Dairesi kayıtlarını özel şirkete ve çalışanlarına teslim etmiştir. Mükelleflerin kimlik, adres ve telefon bilgileri tasarrufuna bırakılan özel şirket çalışanları bu bilgileri kullanarak mükelleflere tebligat çıkarmış, telefonla aramış ve hatta ev ve iş yerlerine giderek mükellefler ile doğrudan iletişime geçmişlerdir.

Türk Medeni Kanunu'nun 1020'nci maddesi "Tapu sicili herkese açıktır. İlgisini inanılır kılan herkes, tapu kütüğündeki ilgili sayfanın ve belgelerin tapu memuru önünde kendisine gösterilmesini veya bunların örneklerinin verilmesini isteyebilir. Kimse tapu sicilindeki bir kaydı bilmediğini ileri süremez." Demekle tapu kayıtlarının aleniliği ilkesi ifade etmektedir. Ancak program gereği yerine getirilen görevler bu ilkenin kapsamının çok ilerisindedir. Tapu kayıtlarına ek olarak

mükelleflerin tanımlayıcı bilgileri ve iletişim bilgileri de özel şirkete açılmış, özel şirketin mükelleflerle doğrudan iletişime geçmesine izin verilmiştir. Sistemle ilgili mahremiyet kaygılarının yerinde olduğu söylenebilir, ancak bu sorun mükellef mahremiyetinin korunması için gerekli düzenlemeler yapılarak aşılabılır.

Programın uygulamasına kısa süre içerisinde son verilmesi ve doğurduğu tartışmalara rağmen, getirdiği kazanımlar birlikte değerlendirildiğinde, özellikle yerel yönetimler için üzerinde durulmaya değer bir uygulamadır. Özellikle doğrudan belediyeler tarafından toplanan emlak vergisi, ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, çevre temizlik vergisi ve benzer mahiyette diğer belediye gelirleri açısından özelleştirme uygulamalarından yararlanılabilir. Adana uygulamasında görüldüğü gibi mevcut sistem altında toplamaya değer olup olmadığı tartışılacak bir vergi kalemi, özel sektörün sisteme dahil edilmesi ile belediye açısından verimli bir gelir kaynağına dönüşmüştür. Eğer ki benzer sonuçlar alınabilirse yeni kaynak yaratma ihtiyacı olmadan yerel yönetimlerin finansman ihtiyaçlarının karşılanması ile merkez üzerindeki finansal yükü azaltacaktır. Ayrıca yerel yönetimler için merkeze bağımlılığın azaltılması, demokratikleşme adımlarına katkı sağlayacaktır.

4.4. Vergi Sisteminde Özelleştirmenin Etkileri

Özelleştirme gibi günümüzde Türk vergi sisteminde bulunmayan ve dünyada sınırlı sayıda uygulaması bulunan bir düzenlemenin, sistem üzerine çeşitli etkileri olacaktır. Bu etkilerden öngörülebilir olanları bu bölümde alt başlıklar halinde incelenecektir.

4.4.1. Vergi etkinliğinin arttırılmasında özelleştirme uygulamaları

Vergi kayıp ve kaçaklarının ekonomik, siyasi, hukuki, idari, sosyal ve psikolojik vb. birçok nedeni vardır. Genel olarak devletin vergi kayıp kaçaklarını en aza indirerek mümkün olan en yüksek geliri elde etmek isteyeceği var sayılsa da yine sayılan nedenler ile bazı istisnai hallerde devletlerin vergi kayıp ve kaçığına müsaade ettikleri söylenebilir. Gerekçesi ne olursa olsun devlet gelirlerinin yetersiz kalması halinde vergi oranlarında artış, yeni vergiler, matrah değişiklikleri devletler tarafından başvuru ilk silah olmaktadır. Ancak bu uygulamalar zaten vergi ödevini gerektiği gibi yerine getirmeyen kesimlerden ziyade hali hazırda vergi ödevini gerektiği gibi ifa eden kesimler üzerindeki yükü arttırmaktadır. Hal böyle iken hali

hazırda etkin olarak toplanamayan, gerçek potansiyelinden uzak vergi kalemlerinin gerçek potansiyeline ulaştırılması amacı ile bu kalemler özelinde özelleştirme uygulamalarından yararlanmak üzerinde durmaya değer bir konudur. Böylece vergi gelirlerinin artırılması için daha adil bir yöntem ihdas edilecektir.

Sarisoy, (2018) “Gayrimenkul Sermaye İradı Vergileme Sürecinin Özelleştirilmesi” adlı çalışmasında Sarisoy, (2018) Türkiye’de toplam vergilerin yaklaşık 1/3 tahsil edilemediğine, bu oranın gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) üzerinden alınan vergilerde daha yüksek olduğu tahminine değinerek GMSİ üzerinden alınan vergilerde, vergileme sürecinin özelleştirilmesinin, bu vergilerin tam potansiyelinde toplanmasına katkı sağlayacak dolaysız vergilerden olması hasebiyle de vergi gelirlerindeki dolaysız vergi payını arttırarak vergi adaletinin sağlanmasına hizmet edeceği çıkarımında bulunmuş ve bu yönde önerilerde bulunmuştur.

Bu örnek bazında bir incelemede bulunursak; GMSİ kavramının tanımı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 70. Maddesi ile yapılmıştır. Kanun maddesi ile sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir. Sayılan mal ve haklar; “arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların tamamlayıcı parçaları ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar, arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, gemi ve gemi payları, telif hakları...” olarak sayılmaya devam edilmiştir. Görüldüğü üzere GMSİ kavramı oldukça geniş bir alanı kapsamaktadır.

Bu çeşitlilik göz önüne alındığında vergi idaresi tarafından her gayrimenkul kira ilişkisinin ayrı ayrı incelenmesi, mahiyetinin ve bedelinin tespitinin uygulamada pek mümkün olmadığı değerlendirilmesinde bulunulabilir. Bu sebeple belirlenen hadleri aşan mükelleflerin beyanname vererek GMSİ gelirlerini bildirmeleri beklenmektedir. Bu durum karşısında mükellefler kira gelirlerini bu hadlerin altında göstererek, kira gelirlerini hiç bildirmeyerek ya da kira ilişkisinin asıl mahiyetini saklayarak muvazaalı olarak kanunda düzenlenen istisnalardan yararlanarak beyanname ve vergi verme sorumluluğundan kaçmaya çalışabilir.

Bu ve benzeri sorunların önlenmesi için 29 Temmuz 2008 Maliye Bakanlığı tarafından, Resmî Gazete’de yayınlanan 268 numaralı “Gelir Vergisi Genel Tebliği” ile konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kiraların (haftalık, günlük vb. kısa süreli konut kiralama için tutara bakılmaksızın) ve işyerlerinde, işyeri kiralarının banka veya PTT üzerinden yatırılması zorunluluğu getirilmiştir. Bu uygulama, kayıt dışılığın azaltılması ve vergi kayıp, kaçığının önlenmesi yönünden önemlidir.

Ek olarak GVK’nin 73’üncü maddesi ile kiraya verilen mal ve hakların kiralarının emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının kullanıma bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı düzenlenmiştir. Bu düzenleme gerçek kira bedelinin tespit edilememesi, kira ilişkisinin gizlenmeye çalışılması veya muvazaalı olarak gerçek bedelin altında beyan edilmesi hallerinde bir vergi güvenlik tedbiri vazifesi görmektedir.

TÜİK verilerine göre 2021 yılı konut mülkiyet durumları incelendiğinde, konut sayısının 40 milyona yaklaştığı, hane halkının %57,5’inin oturduğu konutun kendilerine ait olduğu, %26,8’inin ise kiracı olduğu, %1,2’sinin lojmanlarda oturduğu, %14,6’sının ise kendi konutunda oturmamasına rağmen kira ödemediği tespit edilmiştir (TÜİK, 2021). Tarafımızca kiradaki iş yerlerinin toplam iş yeri sayısına oranı hakkında veri elde edilemese de SGK verilerine göre Eylül 2022 itibari ile Türkiye’deki toplam iş yeri sayısı 2.160.166 olarak tespit edilmiştir (SGK Veri Uygulaması, 2022). Rakamları boyutları incelendiğinde GSMİ kaleminin vergi sistemi içerisindeki potansiyeli anlaşılacaktır.

GSMİ beyanlarında, hiç beyan edilmeyen iratların büyük bölümünü konut kiraları oluşturmakta, iş yeri kiraları ise büyük çoğunlukla bildirilmekle birlikte kira bedelinin düşük gösterilmesi sorunu gözlenmektedir. Konut kiralarının beyan edilmemesinde; konut için ödenen kiraların bazı istisnalar hariç gider olarak gösterilememesi, hane halkının vergi idaresine iş yerlerine göre görece yabancı olması ve istisna tutarları gösterilebilir. İş yerleri için ise; ödenen kiraların gider olarak gösterilebilmesi, iş yeri kiralarının tutardan bağımsız olarak banka ya da PTT yolu ile yatırılması beyanname verilmesi oranlarını yükseltirken daha az vergi vermek için kiranın düşük gösterilmesi, bir kısmının elden verilerek bu durumun gizlenmeye çalışılması vb. uygulamalar gözlenmektedir (Sarısöy, 2018).

Sistemde her bir kira ilişkisini bir kira sözleşmesi olarak kabul edersek, her bir sözleşmenin ve gerçek kira bedelinin tespiti ve muvazaalı olarak kira dışı gösterilen kira ilişkilerinin asıl mahiyetinin tespiti için yapılacak bir denetim vergi idarelerinin kaynakları ile gerçekleştirilmesi beklenemeyecek kadar büyük çapta olacaktır. Bu sebeple emsal kira uygulaması bir vergi güvenlik tedbiri olarak düzenlense de uygulamada bu denetimden ne kadar yararlanıldığı tartışmalıdır.

Emsal kira uygulaması açısından karşılaşılan bir diğer sorun, emsal değerlerin gerçek değerlerin altında kalmasıdır. Emsal kira bedeli GVK madde 73 gereği vergi değerinin yüzde 5'idir. Bahsi geçen vergi değeri VUK madde 268'in işaret ettiği üzere EVK madde 29'a göre belirlenen emlak vergisine esas değerdir. Emlak vergisine esas değer ayrıca kamulaştırma davalarından değer hesabı için kullanılan ölçütlerden biridir. Ancak bu değer genellikle hesap edilen kamulaştırma bedelinin çok altında kalmaktadır. Bu durum ölçümlerdeki bir yetersizliğe ya da idarelerin bu yöndeki politikasına bağlanabilir. Ancak bu durumun nedeni ne olursa olsun vergi kaynağı değer boyutunun doğru olarak belirlenmesi önem arz etmektedir.

Bu noktada yeniden çalışmamızın ana konusuna dönersek; eğer emsal değerlerin belirlenmesinde idarenin bir yetersizliği söz konusu ise özel sektör bu boşluğu doldurabilecek kabiliyettir. Eğer ki vergi yükünün azaltılması amacı ile ekonomik, sosyal ya da siyasi tercihlerden kaynaklı bir politika söz konusu ise kaynak değer tam olarak belirlenmesi ve vergi oran ve istisnalarının gerçek değerlere göre belirlenmesi hukuki ve idari düzen açısından daha doğru ve daha adaletli bir uygulama olacaktır.

Bu durumda sadece vergi kaynağı değer olan gayrimenkul değerinin ölçümü konusunda özel sektörden faydalanılması, vergi matrahını etkileyeceği için çalışmamızın konusuna dahil edilebilir. Böylece vergi kaynağı değer doğru bir şekilde belirlenmek ile kalmayacak ülkenin gayrimenkul envanterinin hassas bir şekilde çıkarılması da sağlanacaktır. Yukarıda belirttiğimiz gibi örnek vergi esas değeri, emlak vergisi, GSMİ üzerinden alınan gelir vergisi, kamulaştırma bedelleri olmak üzere birçok alanı etkilemektedir. Sigorta ve emlak şirketleri hali hazırda benzer değerlendirmeleri hassasiyet ile yapabilmektedir. Bu sebeple özel sektörün yeterliliğinden şüphe etmeye gerek yoktur.

GSMİ vergilendirme sürecinin tamamen özelleştirilmesi halinde ise özel sektör yapısı gereği değerlendirme konusunda en uygun çözümü bulmak isteyecektir. Bu hususta dikkat edilmesi gereken sorun kira tipi ve pay tipi sözleşmelerde ortaya çıkabilecek aşırı vergilendirme sorunudur. Bu durumda özel sektör vergi kaynağı değeri gerçekten yüksek hesap ederek vergi gelirini ve dolayısı ile kendi gelirini artırma yoluna gidebilir. Şüphesiz böyle durumlara karşı vergi mükellefinin itiraz hakkı saklı tutulacaktır. Ancak itiraz hakkından faydalanamayacak bilinçsiz kesimlerin de korunması gerekmektedir. Denetim ve caydırıcı düzenlemeler bu konuda en yaygın iki yöntemlerdir. Ancak ne derece başarılı olacakları birçok farklı faktöre bağlıdır.

Sarısoy, (2018) GSMİ vergilendirme sürecinin özelleştirilmesinin sağlayabileceği kazanımları; verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının artırılması, dolaysız vergilerin payının artırılması, elde edilen bir gelir vergilendirildiği için vergilemede adaletin sağlanması, verginin tabana yayılması ve vergi bilincinin oluşturulması olarak sıralamıştır. Ancak yukarıda açıkladığımız üzere doğru uygulama ile olası kazanımlar sayılanların ötesine geçebilir.

4.4.2. Özelleştirmenin vergi uyumu üzerindeki etkisi

Vergi, devletlerin gerçek ve tüzel kişilerden egemenlik hakkına dayanarak hukuki zorlama ile aldığı herhangi bir karşılığı olmayan bedel olarak tanımlanmaktadır (Şen & Sağbaş, 2019). Bu kişiler vergi ödediğinde servetlerinde bir azalma olmakta doğal olarak servetteki bu azalma mükellefin harcamalarında ve tasarruf miktarında daralmaya sebep olmakta ve hayat standartlarını doğrudan etkilemektedir. Vergi bu nedenle mükellefler tarafından külfet olarak görülmektedir.

Buna karşın mükellefler katlandıkları bu külfet karşılığında bir beklenti içerisine girmektedir. Vergi ödevinin yerine getiren vatandaş devlet ile yazılı olmayan bir sosyal sözleşme içerisine girer. Vatandaş katladığı külfet karşısında devletten ödediği verginin en etkin şekilde kullanılmasını, harcamalarında şeffaf olmasını, kamusal mal ve hizmetlerden zamanında, etkin ve eşit bir şekilde yararlanmayı beklemektedir. Devletin sosyal sözleşmede üstüne düşen yükümlülükleri yerine getirmemesi durumunda vatandaş üzerine düşen vergi ödeme ödevini yerine getirmek istemeyecek, vergi ödeyenlerde vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışları artış gösterecektir (Karyağdı, 2016).

Vergi mükelleflerinin bu ve benzeri davranışlarının anlaşılması için “vergi ahlakı” ve “vergi uyumu” kavramları son derece önemlidir. Vergi uyumu beyannamenin verildiği tarihte uygulanan vergi yasaları, ilgili yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beynamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesi olarak; bu tanımda belirtilen standartlara aykırı olarak vergi yükümlülüğünün gerçekten farklı gösterilmesi ise vergi uyumsuzluğu olarak tanımlanır (Tunçer, 2015).

Vergi ahlakı ise vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır ve sosyal ve psikolojik pek çok unsurdan etkilenmektedir. Gönüllü vergi ödemeyi etkileyen önemli faktörlerden biri olan vergi ahlakı, vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır ve sosyal ve psikolojik birçok unsurdan etkilenmektedir (Bilgin, 2011).

Hükümetlerin izlediği doğru politikalarla vergi ahlakı arttırılabileceği gibi izlenen yanlış politikalar sonucunda vergi ahlakında düşüş görülebilir. Buna bağlı olarak vergi ahlakındaki artış vergi uyumunu arttırıcı etki gösterecek, vergi ahlakındaki azalma ise vergi uyumunu azaltıcı etki gösterecektir. Bu yönü ile vergi uyumu ve vergi ahlakı kavramları ekonomi biliminin sınırlarını aşmakta, toplum psikolojisi veya sosyoloji gibi farklı sosyal bilim disiplinlerinden de faydalanmaktadır (Torgler, 2007).

Luttmer ve Singhal'a, (2014) göre hükümet politikaları, vergi mükellefinin devlet ile vergi dışı ilişkileri, kamu harcamalarının şeffaflığı, vergi yükünün adil dağılımı, kamu hizmetlerinin kalitesi ve bu hizmetlerin mükellef gözündeki değeri, vergi ahlakını ve vergi uyumunu etkileyebilecek faktörlerdir.

Bunlara ek olarak vergi sisteminin özelleştirilmesi halinde, toplumun özelleştirmelere karşı algısının, vergi uyumu üzerinde etkisi olup olmayacağı değerlendirilmesi gereken bir diğer konudur. Çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere vergi sisteminin özelleştirilmesinin tarihi çok eskidir ve geniş uygulama alanları bulmuştur. Ancak sistemin sonu genellikle imparatorlukların çöküşü ile ya da halk isyanları ile gelmiş bu sebeple sisteme karşı haklı ya da haksız olumsuz bir algı vardır. Ulpianus Romanın mültezimleri “publicani”lerden “halka ait olanı kullanmaktan hoşlananlar” olarak bahseder (Brunt, 2001). İncil’de mültezimler ile günahkârlar yan yana anılır (*New American Bible*, t.y., Matt. 11). Louis-Sébastien

Mercier Fransız iltizam sistemini “Her vatandaşı boğazından yakalayan ve kanını emen devasa ve cehennemi makine” olarak tanımlamıştır. Tanzimat Fermanında “tahrip edici aletlerden olup, hiçbir zaman yararlı ürünleri görülmeyen iltizamlar zararlı usulü...” olarak yer almıştır. Hal böyle iken sisteme karşı olumlu bir algı olduğundan söz edilemez. Ancak bu algının aşılması şeffaf ve iyi yönetilen bir sistem ile sağlanabilir.

JOHNSON, (2021) çalışmasında vergi sisteminin özelleştirmelerinin vergi uyumuna etkisini ölçmeyi amaçlamıştır. Çalışmada katılımcıların kamu sektörüne sempati duymasına karşın, vergi sisteminde yapılacak özelleştirmelerin vergi uyumunu üzerine oluşturulan istatistiksel modellere etkisi gözlenmemiştir. Bu durumun oluşmasının olası nedenleri arasında katılımcıların konuya ilgi duymaması ve özel sektör – kamu sektörü ayrımını yapamamaları olasılığı değerlendirilse de çalışma bulguları bu olasılıkları çürütmektedir. Bu bağlamda vergi uyumu üzerindeki global tavrın vergi politikasındaki değişimden etkilenecek kadar esnek olmadığı kanısına varılmıştır. Ancak sonuçlar üzerine etkisi muallak olmakla birlikte dikkat edilmesi gerektiğini düşündüğümüz bir husus çalışmanın kamu sektöründe özel yüklenici kültürünün çok yaygın olduğu ABD’de yapılmış olmasıdır.

4.4.3. Özelleştirmenin kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisi

Doğası gereği kayıt dışı ekonominin boyutlarının tespiti mümkün olmamakta, bazı diğer ölçütlere ve varsayımlara dayanarak ulaştığı boyuta yönelik tahminlerde bulunmaktadır. Bu tahminlere göre ekonomiler büyüdükçe, içerisindeki kayıt dışı ekonomide büyümekte ve hatta toplam ekonomik faaliyetler içerisindeki payı artmaktadır. Kayıt dışı ekonomi içerisindeki ekonomik faaliyetler vergi ve diğer yasal sorumluluklardan kaçmak ya da konusu yasa dışı olan faaliyeti saklamak gibi amaçlar ile resmi makamlara bildirilmemekte veya resmi makamlardan saklanmaktadır. Schneider vd., (2010) kayıt dışı ekonomin ana nedenleri olarak; vergi ve sosyal güvenlik harcamalarından kaçmak, yasal düzenlemelerin yoğunluğu, kanunun sunduğu hizmet ve ürettiği malların ekonomide oluşturduğu yük ve ülkenin kayıtlı ekonomisinin genişliği olarak sıralamıştır. Bu sebeple boyutları tam olarak bilinemese de devasa olduğu tahmin edilen ve vergilendirilemeyen bir alan ortaya çıkmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi sabit ücretli devlet memurları ile vergi toplanmasının görece avantajlı olduğu muhasebe yöntemleri gelişmiş, teknolojiden faydalanma oranı yüksek, ekonomik yapısı köklü ve gelişmiş, devlet otoritesinin güçlü olduğu gelişmiş ülkelerde dahi yaygın bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu tür ülkelerin toplam ekonomik faaliyetleri içerisinde kayıt dışı ekonominin payına yönelik tahminler ülkeye ve tahmin yöntemine bağlı olarak yaklaşık yüzde 5 ile yüzde 50 arasında değişmektedir. Ayrıca, kayıt dışı ekonominin payının hızla büyüdüğüne yönelik genel kabul görmüş tahminler gelişmiş ülkeler içinde geçerli kabul edilmektedir. Kayıt dışı ekonominin ulaştı boyutlara yönelik tahminler kamu maliyesi açısından endişe ile takip edilmektedir. Çünkü hükümetlerin bu ekonomik faaliyet alanından vergi toplama yeteneği neredeyse yok denecek kadar azdır (Azabou & Nugent, 1987).

Watson, (1985) tarafından geliştirilen modele göre vergi oranları arttıkça kayıt dışı ekonomiye yönelim artmaktadır. Ancak vergi oranların azalması her zaman kayıt dışı ekonomim daralmasını peşinde getirmemektedir. Uygulamada ise adeta bir kısır döngü yaşanmaktadır. Kayıt dışı ekonomi büyüdükçe vergi gelirleri azalmakta ya da istenen oranda artmamaktadır. Devlet gelir kaybı karşısında vergi oranlarını arttırmakta bu durumda yine kayıt dışı ekonomiye yönelim artmaktadır. Kayıt dışı ekonomiye kayan ticari faaliyetleri kayıtlı ekonomiye geri döndürmek ise son derece zordur. Bu noktada temel amacı vergi oranlarını arttırmadan vergi gelirlerinin artırılması olan özelleştirme uygulamaları büyük önem taşımaktadır.

Kayıt dışı ekonominin denetimi, içerisindeki aktörler vergi sorumluluklarından kurtulmak amacı ile satışları, ücretleri ve gelirleri eksik bildirmeleri ve bu sebeple kasıtlı olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini kullanmaktan kaçınmaları sebebi ile oldukça zordur. Kaçakçılığı tespit etmeye ve kanıtlamaya çalışmanın gerektirdiği iş gücü ve maliyeti devletler için caydırıcı derecede yüksektir. Ekonomilerin boyutu arttıkça hem rakamsal bazda hem de oransal olarak büyüyen kayıt dışı ekonomiler bu yapısı itibari ile gelişmiş ülkeler için dahi önemli problem olarak literatüre yansımıştır.

Dünya devletlerinin ortak sorunu olan kayıt dışı ekonomi ile mücadele yöntemleri ya son derece masraflıdır. Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkardığı vergi kaybının giderilmesi için vergi oranlarında yapılacak artış ise mücadeleyi sonuçta kayıt dışı ekonominin payını büyüten bir kısır döngüye sokmaktadır. Hal böyle iken

özelleştirme uygulamaları devletlere günümüz için radikal sayılabilecek bir çıkış yolu sunmaktadır. Kayıt dışı ekonominin faaliyet alanları hakkında bilgi sahibi olan ve gerekli uzmanlık ile motivasyona sahip özel şirketler vergi konusu faaliyetlerin takip ve tespitinde, vergi matrahının hesaplanmasında ve verginin tahsilinde kamuya göre daha donanımlıdır. Özel sektörün bu özellikleri sebebi ile iltizam sistemi uygulamaları kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almakta, etkinliğini azaltarak vergilendirilebilir alanı ve dolayısı ile vergi gelirlerini arttırmakta başarı sağlayabilir.

Kayıt dışı ekonomi devletler için büyük vergi kaybına neden olmasının yanında içerisindeki unsurlar açısından sosyal güvence ve haklardan yoksun, denetimsiz ve sağlıksız bir çalışma ortamı yaratmaktadır. Devletin ekonomik yapıyı ve çalışma hayatını koruyucu düzenlemeleri yapısı itibari ile kayıt dışı ekonominin içerisine nüfus edememektedir. Zaten kayıt dışı ekonominin oluşmasında en büyük pay devletin denetiminden ve getirdiği sorumluluklardan kaçmaktadır. Hal böyle olunca kayıt dışı ekonomi içerisinde çalışanlar sosyal güvenlik haklarından yoksun, yetersiz iş güvenliği tedbirleri altında, sağlıksız çalışma ortamlarında faaliyetlerini sürdürmektedir. Kayıt dışı mal ve hizmet arzının vergilendirmesi için özel sektörün yaptığı çalışmalar, bu sektörleri devletin denetleme alanına sokmakla, devletin kanunlara uygun çalışmaya zorlayıcı düzenlemelerinin önceden kayıt dışı olan bu sektörlerle ulaşmasını sağlayarak çalışma hayatı üzerinde de olumlu etki sağlayacaktır.

4.4.4. İltizam sisteminin teminat fonksiyonu

Bireysel ölçekte gerçek veya tüzel kişiler kredi bulmada çeşitli riskler sebebi ile sıkıntı çekebilirler. Bu durum karşısında kredi kurumunun üstleneceği riski bir ölçüde karşılamak için kefil, ipotek, teminat vb. müesseseler öngörülmüştür. Örneğin bir gerçek kişiye taşıdığı risk sebebi ile kredi vermek istemeyen banka, kişinin ekonomik durumu yeterli ve düşük risk taşıyan bir kefil göstermesi ya da üzerinde şerh bulunmayan bir taşınmazını ipotek ettirmesi halinde aynı krediyi onaylayabilir. Benzer bir durum devletler içinde geçerlidir. Borçlanma yolu ile kaynak bulmak isteyen devlet, taşıdığı ülke riski sebebi ile uygun şartlarda kredi bulmakta zorlanması halinde bir teminata ihtiyaç duyabilir. Bu noktada iltizam sistemi teminat vazifesi görebilecektir.

Bu görüŖe göre vergi sisteminin özelleŖtirilmesi sığ ve kredi piyasalarında, iltizam hakları karŖılığında riskli kredilerin temini için bir teminat görevi görebilir. Bu görüŖün dayanağı öncekilerde olduğu gibi özel sektörün kamuya göre daha verimli çalıŖması değil iltizam anlaşmalarının feshinin basit kredi anlaşmalarına göre daha zor olmasıdır. Bu varsayımın bir miktar geçerliliği vardır, çünkü devlet, özelleŖtirilmiŖ vergi sisteminde, sistemini kısa sürede devralmak için gerekli kabiliyete sahip olmayacaklardır. Bu nedenle, iltizam, hükümet adına bir ön taahhüt olarak hizmet edecektir (Stella, 1993).

Burada önemli olan husus iltizam haklarının teminat olarak kullanılmasının ve sistemin devletçe kredi kapasitesini arttırmak için kullanılmasının ne derece doğru olduğudur. Devletin gelirleri teminat olarak gösterilerek yüklü borçlanmalar yapılması bir bütçe dönemi değil devletin gelecek on yıllarını etkileyebilir. Borçlanma ile elde edilen gelirler eğer ki etkili kullanılmaz ise devletin geleceğini ipotek altına sokar. Türk tarihinden örnek vermek gerekirse ekonomik sorunlar ve savaşlar sebebiyle borçlarını ödeyemeyen Osmanlı alacaklıları ile anlaşarak bazı vergi gelirlerini belirli yıllığına alacaklılara devretmiŖtir. Bu vergilerin idaresi Düyun-u Umumiye kurumunca yapılmıŖ borçların tamamen ödenmesi ise bir asır sürmüŖtür.

4.5. Kanuni Çerçeve

Verginin kanuniliği ilkesinin tarihi kanlı isyanlar ve devrimler ile doludur. Hükümdarın haksız ve hukuksuz vergilerine karŖı halk ayaklanmalarının hikayesi çoğu toplumda anlatılmaktadır. Tarihten alınan dersle bir verginin sahip olması gereken ilk ilkenin sağlam bir kanuni temel olduğu söylenebilir. Çoğu ülkede, herhangi bir vergilendirme eyleminin yasal bir temeli olması gerektiğine dair temel bir anayasal ilke vardır. Verginin kanuniliği ilkesi olarak tanımlayacağımız bu ilke kanun ile izin verilmedikçe vergi toplanamayacağı anlamına gelir(Thuronyi, 1996, s. 16).

Bu bağlamda 1982 Anayasasının 73 maddesi “vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, deđiŖtirilir veya kaldırılır.” düzenlemesi ile verginin kanuniliği ilkesine yer vermiŖtir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, Danıştay Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu,

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve sair mevzuat ile vergi hukuku Türk kanun sistematüğindeki en hacimli disiplinlerden biri olduğunu söyleyebiliriz. Bu durumun verginin kanuniliğı ilkesinin önemini gözler önüne serdiğini düşüncesindeyiz.

Hal böyle iken vergi alanında bir özelleştirme yapılacaksa, bu sürece dahil edilen özel sektör kişilerinin görev, yetki ve sorumluluklarının yine kanunla düzenlenmesi gerektiğı görüşündeyiz. Buna ilişkin olarak IRS ve özel tahsilat şirketleri örneğinde olduğu gibi, özel sektöründe kanunen vergi idaresinin benzer işler için uymakla yükümlü olduğu tüm yasal düzenlemeler ile bağılı olduğuna yönelik bir kanuni düzenleme kabul edilebilir. Buna ek olarak çalışmamızda ortaya çıkan sorunların giderilmesi ve ortaya çıkabilecek sorunlar açısından özel şirketlerin sorumluluğunu kanuni çerçevesinin çizilmesi için yürürlükteki mevzuattan ayrı düzenlemelere yer verilebilir. Yine vergi kavramının özel yapısı gereğı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun ve Kamu İhale Kanunu'na vergi sisteminde yapılacak özelleştirmelere ilişkin özel hükümler getirilebileceğı gibi bu özel hükümler tek bir başlık altında özel kanunla da düzenlenebilir.

Yine çalışmamızda değindiğimiz Devlet Memurları Kanunu'nda ve Anayasa'da yer alan kamu hizmetlerinin; memurlar, sözleşmeli personel, geçici personel ve işçiler eliyle görüleceğı ve devletin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerektirdiğı asli ve sürekli görevlerin, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görüleceğine yönelik hükümler bulunmaktadır. ABD'de benzer bir şekilde IRC ile "Hazine Bakanı ve Bakanlıkça yetki verilen Hazine Bakanlığı memur ve çalışanları" şeklinde bir düzeme yer verilmiş, aynı kanunda nitelikli özel tahsilat sözleşmeleri tanımlanırken, hükümde değışikliğı gidilmeden "Kanunlardaki hiçbir yasal hükmün Hazine Bakanının nitelikli bir vergi tahsilatı sözleşmesi yapmasını engelleyecek şekilde" yorumlanamayacağı hükmü getirilmiştir. Ancak Türkiye'de bu yönde anayasal bir hükmün bulunduğu dikkate alınarak yapılacak düzenlemenin Anayasal ölçekte olması gerekir.

5. METODOLOJİ

Bu bölümde, vergi toplama süreçlerinde özelleştirme uygulamaları hakkında mali müşavirler, mükellefler ve vergi uzmanlarının görüşleri incelenecektir. Bu bağlamda araştırmanın hedefleri, türü, kapsamı, kısıtlılıkları, veri toplama yöntemi ve aracı, analiz tekniği ve bulgulara yer verilip anket sonuçları yardımcı programlar ile meslek guruplarının bakış açısının ayrı ayrı gözlenebileceği grafiklere dönüştürülecektir.

5.1. Araştırmanın Hedefleri

Katılımcılara sunulan anket; mükellef, mali müşavir ve vergi uzmanlarının bu konudaki bilgi düzeylerini, uygulamaların potansiyel faydaları ve etkileri hakkındaki düşüncelerini ve özelleştirme uygulamalarına olan bakış açılarını ölçmek amacıyla hazırlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda belirlenen araştırma hedefleri aşağıdaki gibidir:

Katılımcıların vergi toplama süreçlerindeki özelleştirme uygulamaları hakkında bilgi sahibi olup olmadığını ölçmek.

İncelenen sistemlere etkinlik, verimlilik, iş yükü ve hizmet kalitesi yönünden sağlayabileceği olası faydaların katılımcıların bakış açısını değerlendirilmesi.

Katılımcıların şeffaflık ve adalet yönünden kaygılarının ölçülmesi.

Özel şirketlerin imkân ve motivasyonunun kamunun imkân ve motivasyonu ile karşılaştırılması.

Değerlendirilen sistemler ışığında, Türk Vergi Sisteminde özelleştirme uygulamalarının uygulanabilirliği üzerine çeşitli meslek guruplarına mensup katılımcıların görüşünün alınması.

5.2. Araştırmanın Türü

Vergi sisteminin özelleştirilmesinin geçmiş ve günümüz uygulamaları ışığında kavramsal olarak incelendiği çalışmamıza katkı sağlamak amacı ile sistemin paydaşlarının görüşlerinin fotoğrafını çekmeye yönelik tanımlayıcı bir çalışmadır.

5.3. Araştırmanın Kapsamı, Evreni, Örneklem, Süre ve Yer

Araştırma Vergi Sisteminin her ayağının görüşlerini alabilmek üzere 50 vergi mükellefi, 50 mali müşavir ve 30 vergi uzmanının görüşlerini alarak gerçekleştirilmiştir.

Araştırmanın evrenini Türkiye'de vergi mükellefleri, mali müşavirler ve vergi uzmanları oluşturmaktadır.

Araştırma örnekleme ağırlıklı olarak Sakarya ilindeki vergi mükellefleri, mali müşavirler ve vergi uzmanlarından seçilmiş, ancak diğer illerden de katılım sağlanmıştır. Toplamda 130 katılımcıya ulaşılmıştır. Mali müşavirler ve vergi uzmanları yerel ofisler ve vergi daireleri aracılığıyla, mükellefler ise sosyal çevreden telefon görüşmesi ile desteklenmiş anket linki paylaşımı yoluyla seçilmiştir.

Araştırma, 2024 yılı Temmuz-Eylül ayları arasında gerçekleştirilmiştir.

Çalışma, ağırlıklı olarak Sakarya ili ve çevresinde yapılmıştır.

5.4. Araştırmanın Kısıtlılıkları

Araştırmanın örnekleme ağırlıklı olarak Sakarya iline dayanmaktadır ve diğer bölgelerden sınırlı sayıda katılım sağlanmıştır. Bu durum, bulguların Türkiye geneline genellenebilirliğini kısıtlayabilir. Ankete katılanların vergi mükellefi, mali müşavir ve vergi uzmanı olmak üzere üç gruba ayrılması, her grubun kendine özgü perspektiflerinin farklılaşmasını sağlamakta olup, bu durum araştırmanın amaçladığı şekilde, farklı kesimlerin vergi sisteminde özelleştirme uygulamalarına bakış açılarının ölçülmesine olanak tanımaktadır. Anket çalışması, destekleyici bir veri kaynağı olarak kavramsal incelemeye katkı sağlamaktadır.

5.5. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

Anket çalışması hem fiziksel hem de dijital yöntemlerle gerçekleştirilmiştir. Mali müşavirler ve vergi uzmanları, doğrudan ziyaretler yoluyla anket formunu doldurmuşlardır. Bu süreçte Sakarya ilindeki mali müşavirlik ofisleri ve vergi daireleri ziyaret edilmiştir. Katılımcılara ayrıca aynı meslek gurubundan tanıdıkları ile dijital anket linkini paylaşmaları istenmiştir. Vergi mükelleflerinde ise daha çok sosyal çevre aracılığı ile vergi mükellefi olduğu bilinen kişiler telefonla aranarak bilgi verilmiş ve sonrasında gönderilen dijital anket linkini doldurmaları istenmiştir. Bununla birlikte fiziksel anketlerde gerçekleştirilmiştir.

Anket formu iki bölümden oluşmaktadır:

1. Bölüm: Yaş, cinsiyet ve meslek grubuyla ilgili bilgi toplanan ve katılımcıların vergi toplama süreçlerindeki özelleştirme uygulamaları hakkında bilgi sahibi olup olmadığının sorulduğu bu bölüm, katılımcıların temel özelliklerini belirlemeye yöneliktir.

2. Bölüm: Bu bölüm, özelleştirme uygulamaları hakkında katılımcıların görüşlerini ölçmek amacıyla beş dereceli Likert ölçeği kullanılarak hazırlanmış 12 sorudan oluşmaktadır.

5.6. Analiz Tekniği

Bu çalışmada, anketlerden elde edilen verilerin analizi için SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) yazılımı kullanılmıştır. Anket formunun iki bölümünden elde edilen veriler, aşağıdaki tekniklerle analiz edilmiştir:

Temel İstatistikler: Demografik bilgilerin ve Likert ölçeği ile yanıtlanan soruların analizi için toplam, ortalama gibi temel istatistiksel ölçütler kullanılmıştır. Bu ölçütler, katılımcıların yaş, cinsiyet, meslek grubu gibi demografik özelliklerini ve konu ile ilgili görüşlerini değerlendirmek amacıyla hesaplanmıştır.

Grafiksel Analiz: Meslek gruplarının görüşlerini daha açık bir şekilde sunmak için çeşitli grafikler oluşturulmuştur. Grafikler, cevap dağılımlarını ve seçilen grupların vergi bakış açılarını ve görüşlerini görselleştirmektedir.

Nitel Analiz: Likert ölçeği ile elde edilen veriler, araştırmacının mantıksal yorumlaması ile nitel bir analiz sürecine tabi tutulmuştur. Bu süreç, verilerin

derinlemesine değerlendirilmesini ve özelleştirme uygulamalarına dair perspektiflerin genel ve farklı guruplar açısından karşılaştırılmasını sağlamaktadır.

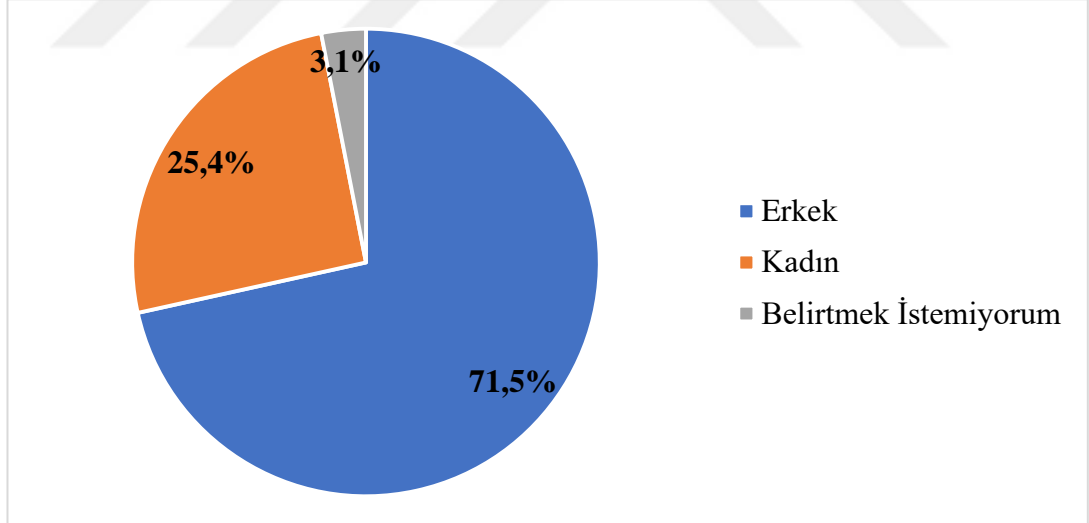
Bu analizler, anket sonuçlarının detaylı bir şekilde incelenmesine özelleştirme uygulamalarına dair görüşlerin doğru grafiklerle görsel olarak sunulmasına olanak tanımaktadır.

5.7. Bulgular

Bu bölümde, anket sonuçlarının detaylı bir şekilde sunulması ve değerlendirilmesi yapılacaktır. Bulgular, soruların gruplandırılması ve her grubun kendi içinde analiz edilmesi veya tek tek soru başlıkları altında incelenmesi şeklinde organize edilmiştir.

5.7.1. Demografik bilgiler

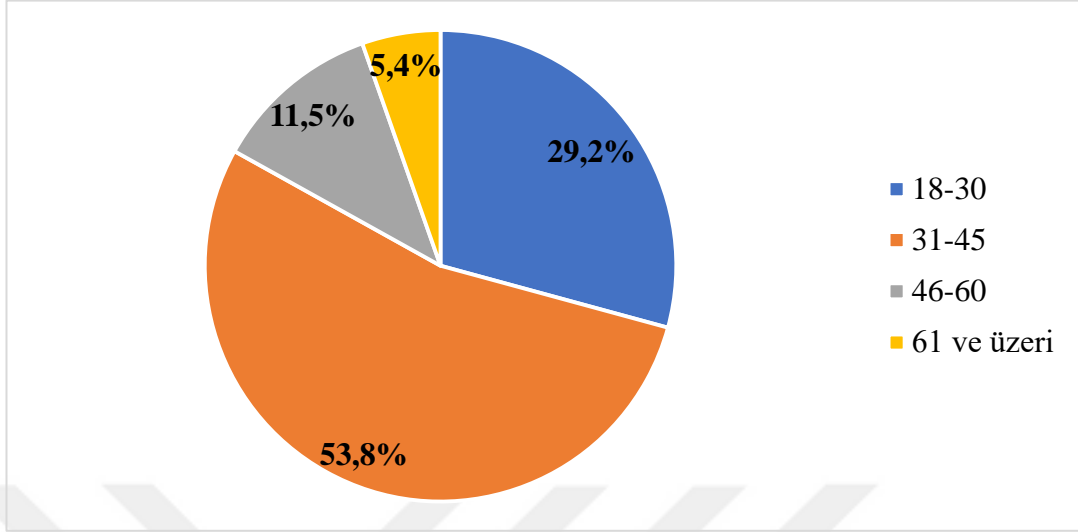
Bu alt başlıkta, katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin analiz sonuçları sunulmaktadır. SPSS kullanılarak oluşturulan grafiklerle katılımcıların demografik bilgilerinin dağılımı görselleştirilmiştir.



Şekil 5.1: Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı (Yüzde %)

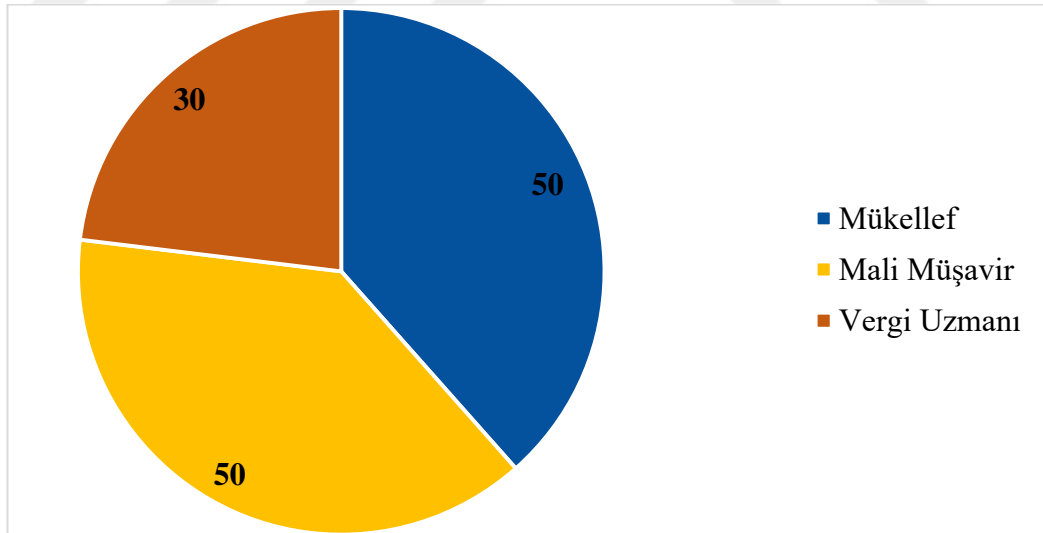
Katılımcıların cinsiyet ve yaş dağılımı incelendiğinde, katılımcıların büyük çoğunluğunun erkeklerden oluştuğu görülmektedir. Toplamda 130 katılımcı arasında, 93 kişi (%71,5) erkek iken, 33 kişi (%25,4) kadındır. Cinsiyetini belirtmek istemeyen 4 katılımcı ise toplamın %3,1'ini oluşturmaktadır. Erkek katılımcılar ile kadın katılımcıların cevapları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık

gözlenmemiş, bu sebeple çalışmada cinsiyet guruplarına göre ayrıca değerlendirme yapılmamıştır.



Şekil 5.2: Katılımcıların yaşa göre dağılımı (Yüzde %)

Yaş dağılımı açısından bakıldığında, katılımcıların büyük bir kısmının 31-45 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Bu yaş grubunda 70 katılımcı (%53,8) bulunurken, 18-30 yaş aralığında 38 katılımcı (%29,2), 46-60 yaş aralığında 15 katılımcı (%11,5) ve 61 yaş ve üzeri grupta ise 7 katılımcı (%5,4) yer almaktadır.



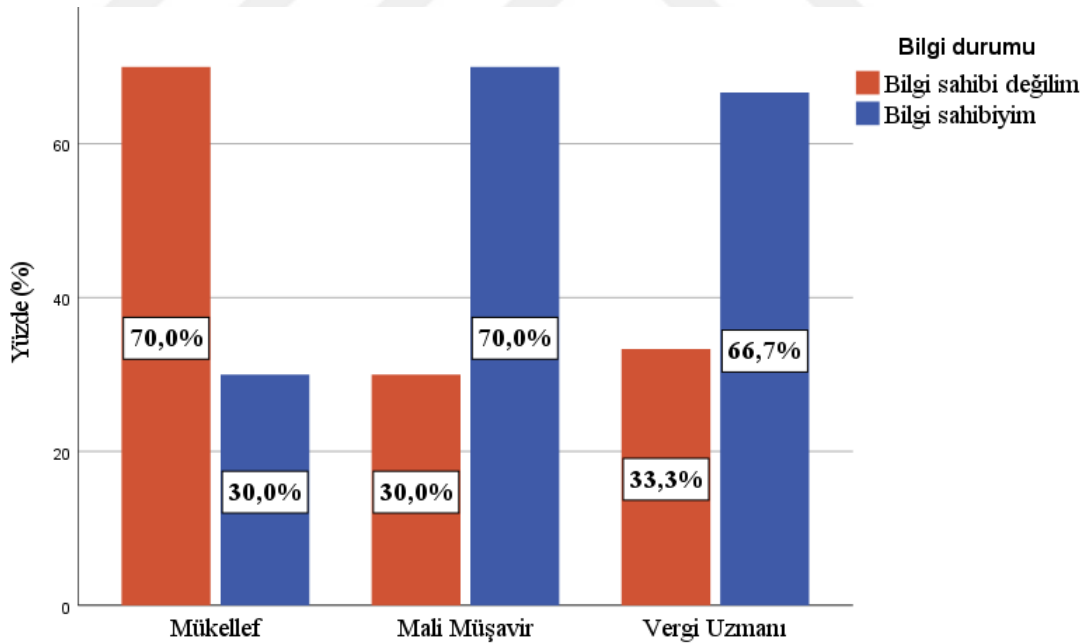
Şekil 5.3: Meslek Gruplarına Göre Katılımcı Sayısı

Daha önceden de belirtildiği gibi, çalışmada 50 mükellef, 50 mali müşavir ve 30 vergi uzmanı olmak üzere üç farklı meslek grubundan toplam 130 katılımcı yer almıştır. Vergi uzmanlarının sayısının diğer gruplara göre daha düşük olmasının temel nedeni, vergi dairelerinde çalışan memurlardan veri toplamada yaşanan objektif ve kişisel zorluklardır. Vergi uzmanlarına erişim mesai saatleri içerisinde

doğrudan ziyaretlerle sınırlı olması, devlet memuru katılımcıların mali müşavirlerin aksine dijital anket linkini meslek guruplarında paylaşmaktan çekincelerini ve mesai saatleri içerisindeki yoğun iş yükü altında olduklarını belirtmeleri vb. nedenler ile anket doldurma süreci daha uzun sürdüğü için bu gruptan 50 katılımcıya ulaşmak mümkün olmamış ve ulaşılan rakamın anlamlı sonuç çıkarmaya uygun olduğu değerlendirilmesi üzerine çalışma sonlandırılmıştır. Ancak, mevcut 30 vergi uzmanının görüşleri çalışmaya önemli katkı sağlamaktadır.

Vergi uzmanlarının iş yüküyle ilgili yakınmaları, ileride ayrıntılı olarak inceleneceği üzere "İş yükü azalan vergi idaresi daha etkin çalışır" sorusuna verdikleri yüksek puanlarda kendini göstermektedir.

Anketin birinci bölümünün son sorusunda katılımcıların vergi toplama süreçlerindeki özelleştirme uygulamaları hakkında bilgi sahibi olup olmadıkları sorgulanmıştır. Genel olarak, katılımcıların %53,8'i özelleştirme uygulamaları hakkında bilgi sahibi olduğunu belirtirken, %46,2'si bu konuda bilgi sahibi olmadığını ifade etmiştir.



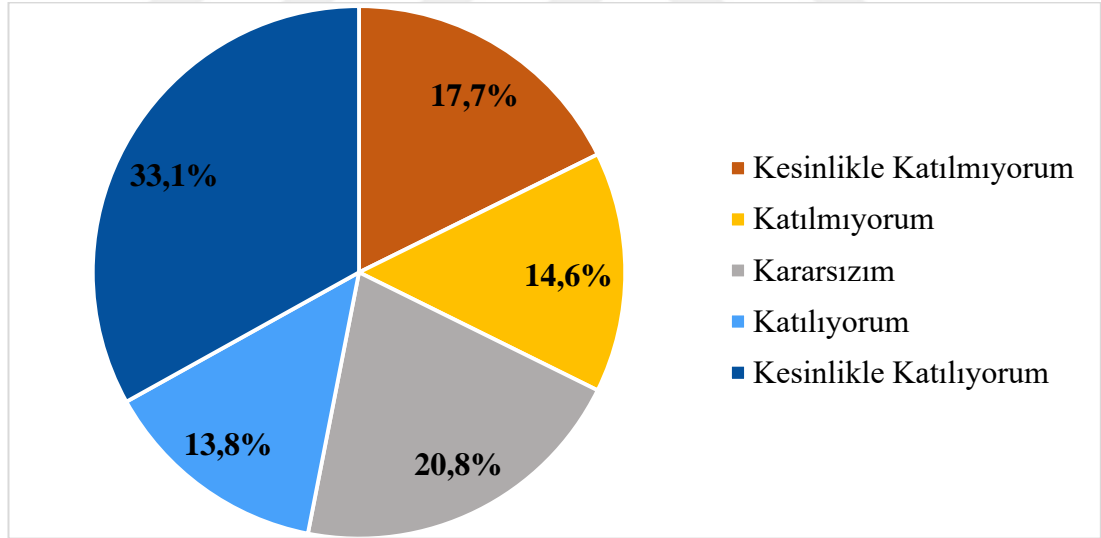
Şekil 5.4: Meslek Guruplarına Göre Bilgi Durumu

Meslek guruplarına göre değerlendirildiğinde ise vergi mükelleflerinin sadece %30'u bilgi sahibi olduğunu belirtirken, mali müşavirlerin %70'i, vergi uzmanlarının ise %66,7'si bilgi sahibi olduğunu belirtmiştir (Hata! Başvuru kaynağı bulunamadı.Şekil 5.4). Bu sonuçlar, vergi mükellefleri ile meslek mensupları

arasında beklendiği üzere vergi sistemlerinde özelleştirme uygulamaları konusundaki bilgi düzeylerinin farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır. Ayrıca, meslek grupları arasındaki bu farklılıkların, özelleştirme uygulamalarına yönelik algı ve tutumları üzerinde etkili olabileceği değerlendirilmektedir. Yönelimlerin analizinin yapılması, bu bilgi düzeylerinin özelleştirme uygulamalarına yönelik görüşlerle ilişkisini daha ayrıntılı bir şekilde incelemeye olanak sağlayacaktır.

5.7.2. Etkinlik ve verimlilik

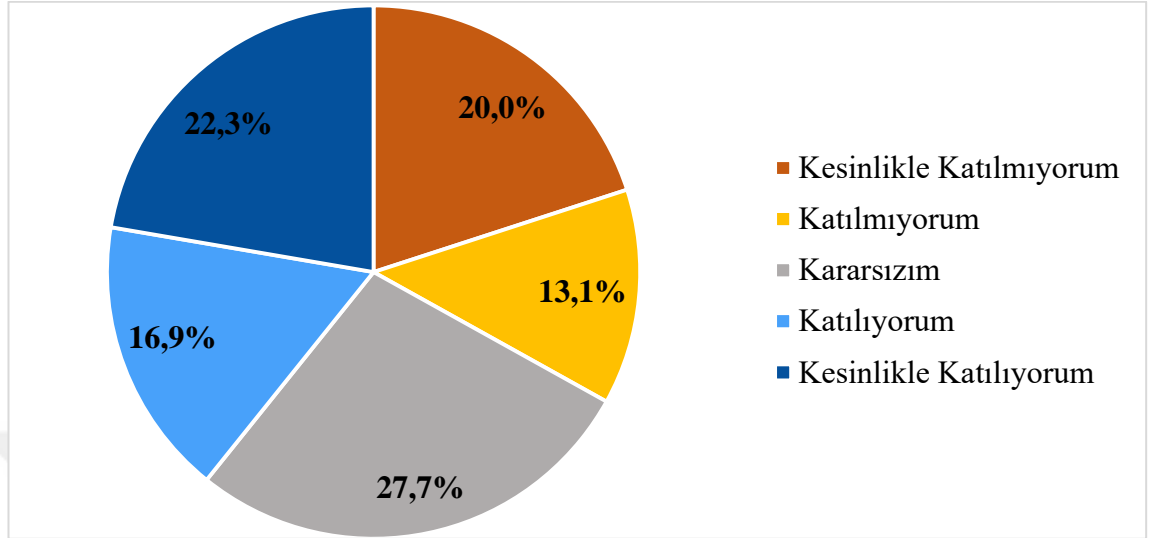
Etkinlik ve verimlilik, vergi toplama süreçlerinde gerçekleşecek bir reformun başarısının temel göstergeleri arasında yer almaktadır. Vergi kayıp ve kaçığını azaltarak gelirleri artırma (Soru 1) ve kamu harcamalarının etkin yönetimi (Soru 2), bu sürecin doğrudan sonuçlarından biri olarak öne çıkmaktadır. Özel sektörün sağladığı verimlilik artışı (Soru 3) ve iş yükü azalan vergi idaresinin daha etkin çalışması (Soru 5), özelleştirme uygulamalarının kamu yönetimindeki işlevselliğini artırabilecek diğer önemli unsurlar olarak değerlendirilebilir. Bu sorular, özelleştirme uygulamalarının etkinlik ve verimliliği artırma potansiyelini sorgulamaktadır.



Şekil 5.5: Anket Sonuç Grafiği - Soru 1 (Yüzde %)

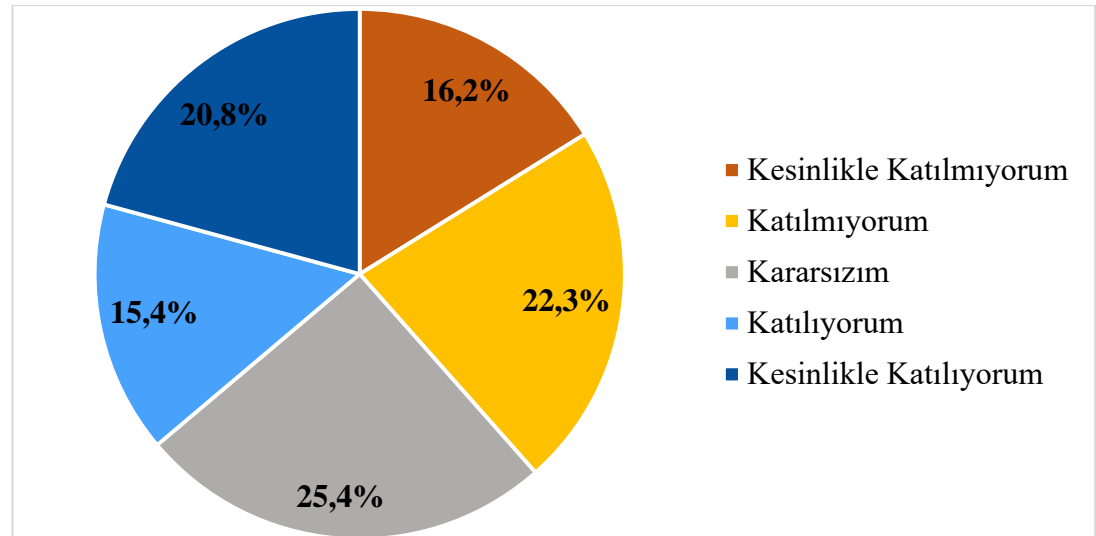
Vergi kayıp/kaçığını azaltarak vergi gelirlerini arttırılmasını sağlar (Soru 1): Katılımcıların %46,9'si bu görüşe katıldığını belirtmiş, %32,3'i ise katılmadığını ifade etmiştir. Bu sonuç, vergi toplama süreçlerinde özelleştirmenin vergi gelirlerini artırma potansiyelinin algılandığını gösterse de kararsız olan %20,7'lik önemli bir dilim mevcuttur. Her ne kadar yaş aralığı ile soru 1 verilen cevaplar arasında SPSS programı ile yapılan analizler neticesinde istatistiksel

anlamlılık tespit edilse de katılımcıların büyük çoğunluğunun 31-45 yaş aralığında olması ve diğer yaş gruplarında katılımcı sayısının azlığı sebebi ile ayrıca değerlendirme yapılmamıştır.



Şekil 5.6: Anket Sonuç Grafiği - Soru 2 (Yüzde %)

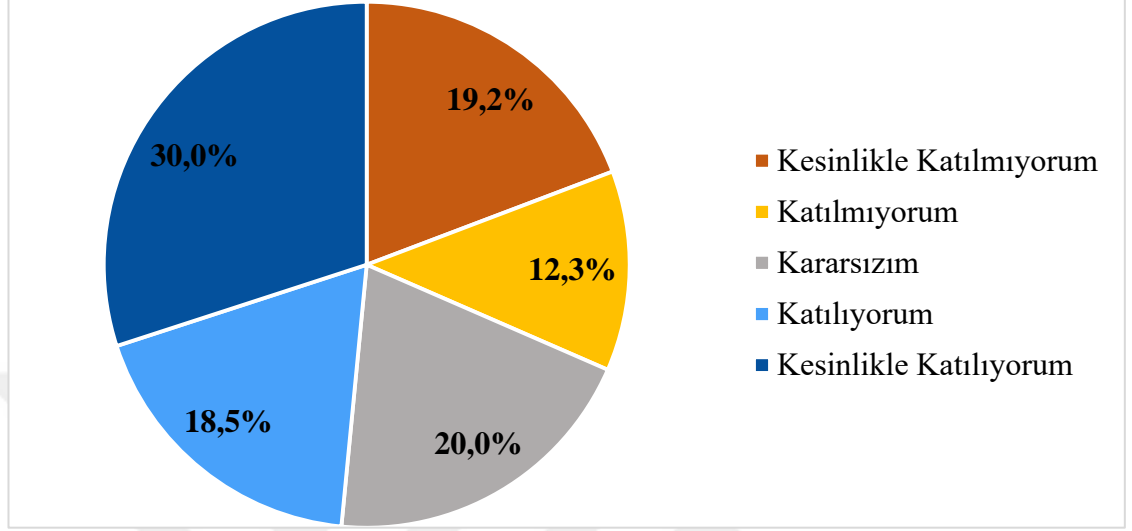
Vergi idarelerinin giderini azaltarak kamu harcamalarının etkin yönetilmesini sağlar (Soru 2): Katılımcıların %39,23'ü bu soruya katılmakla birlikte, %33,08'i karşı çıkmıştır. Kararsızların %27,69'luk oranı, bu konuda daha fazla netlik veya bilgiye ihtiyaç duyulduğunu ima edebilir. Yani özelleştirmenin kamu harcamalarındaki etkinliği artırma konusunda kesin bir inanç oluşmamış görünmektedir.



Şekil 5.7: Anket Sonuç Grafiği - Soru 3 (Yüzde %)

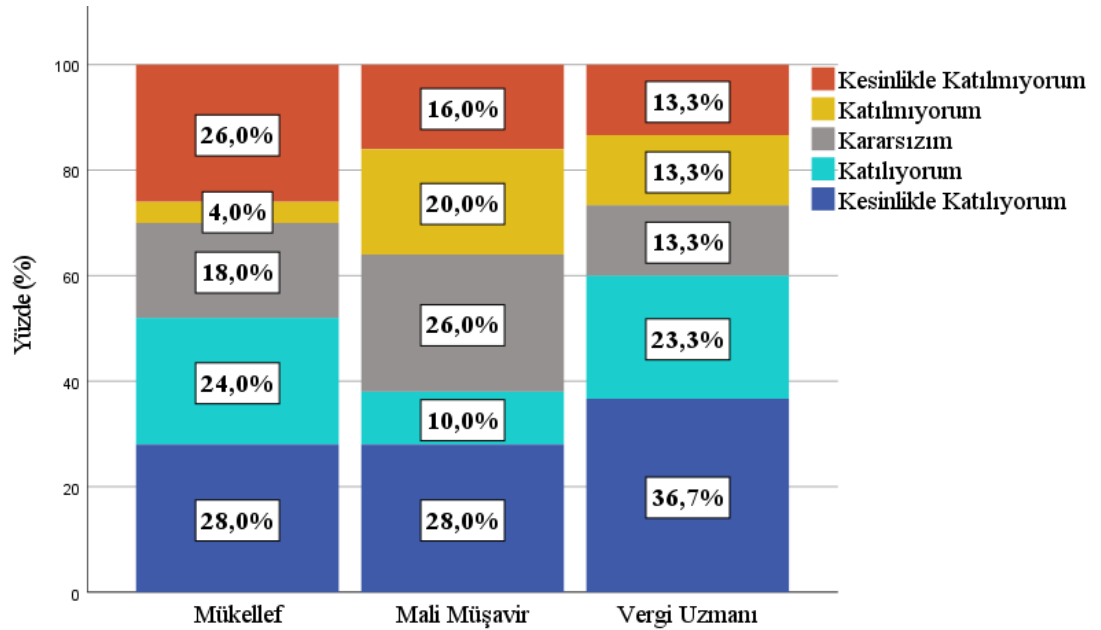
Özel şirketler verimlilik artışı sağlar (Soru 3): Bu soruya %36,15 oranında olumlu görüş bildirilmişken, %38,46'lık bir kesim bu görüşe katılmamaktadır.

Özelleştirmenin verimlilik artışı sağlayabileceği yönündeki umutlar yüksek olsa da katılımcıların neredeyse eşit oranda şüpheli olduğu da dikkat çekmektedir. Buradaki sonuçlar, verimlilik artışı konusunda özel sektörün potansiyeliyle ilgili toplumsal bir bölünmüşlük olduğunu göstermektedir.

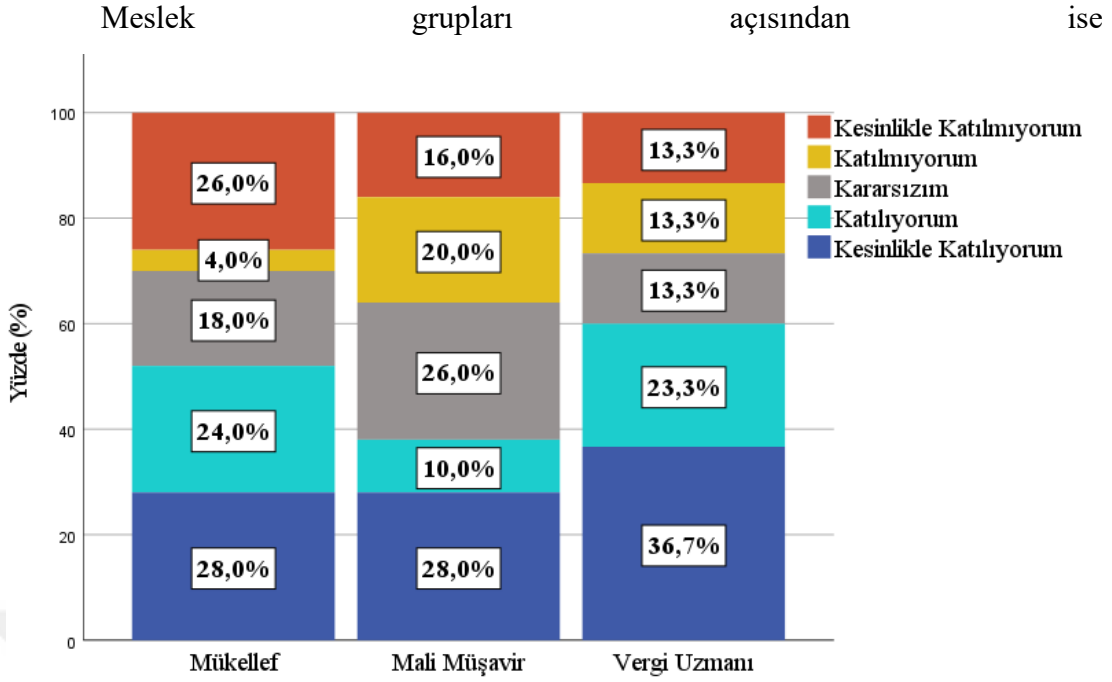


Şekil 5.8: Anket Sonuç Grafiği - Soru 5 (Yüzde %)

İş yükü azalan vergi idaresi daha etkin çalışır (Soru 5): Katılımcıların %48.46'sı bu görüşü desteklerken, %31.54'ü karşı çıkmıştır. Bu sonuç, vergi idaresinin iş yükünün azalmasını genel olarak olumlu karşılandığını ve özelleştirme uygulamalarıyla iş yükünün hafifletilmesi durumunda verimliliğin artacağına inanıldığını göstermektedir.



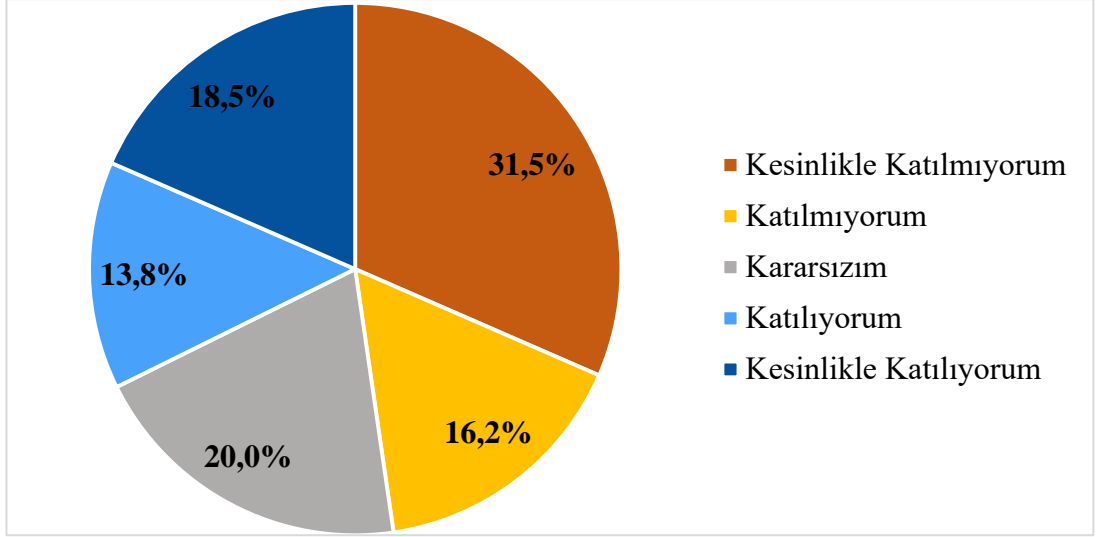
Şekil 5.9: Soru 5'e Verilen Cevaplarının Meslek Gruplarına Göre Dağılımı (Yüzde %)



Şekil 5.9’da görüldüğü üzere, vergi uzmanları %60 ile bu görüşü destekleyen en yüksek grubu oluştururken, mali müşavirlerde bu oran %38, mükelleflerde ise %52’dir. Özellikle vergi uzmanları arasında "kesinlikle katılıyorum" diyenlerin oranı %36,7 olup, mali müşavirler ve mükelleflerde bu oran %28’dir. Bu sonuçlar, vergi uzmanlarının, vergi sisteminde iş yükünün hafifletilmesi için özelleştirme uygulamalarının etkili bir çözüm olabileceğine diğer meslek gruplarına kıyasla daha fazla inandıklarını ortaya koymaktadır. Vergi uzmanlarının görüşü, vergi idaresi üzerindeki iş yükünün öznesi olmaları sebebi ile ayrıca önemlidir.

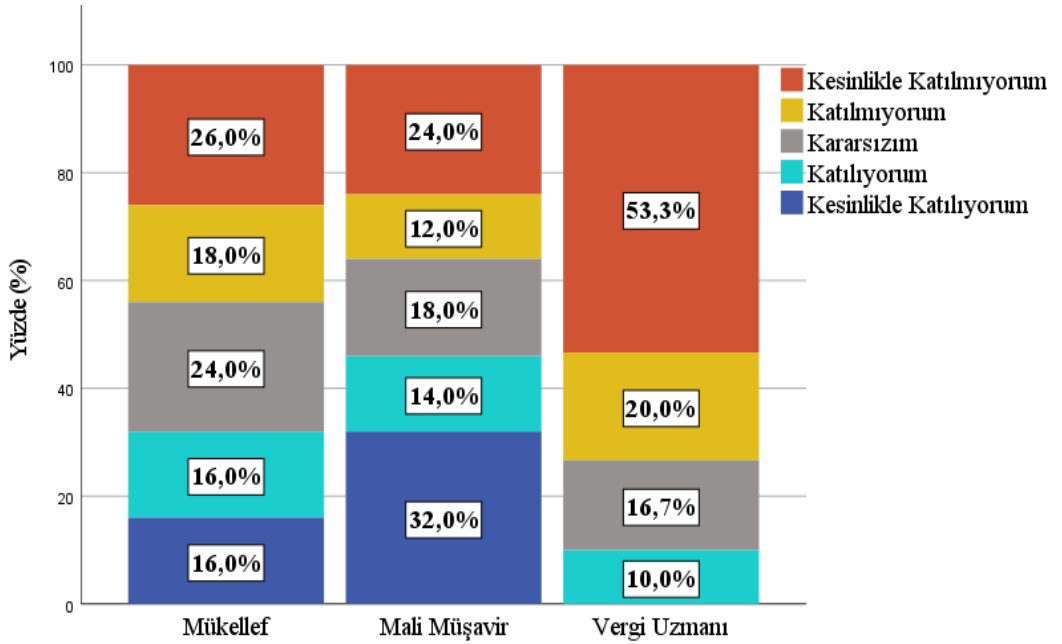
5.7.3. Hizmet kalitesi ve özel sektörün avantajları

Özel sektörün hizmet kalitesi, imkân ve motivasyon başlıklarında ki avantajları çalışmamızda değinilen bir diğer konudur. Özelleştirme uygulamalarının artı yönleri olarak değerlendirilen bu hususlara bakış açısının ölçülmesi ve özel sektörün kamu hizmetlerine sağlayabileceği katkıları ve bu katkıların ne ölçüde desteklendiğini ortaya koyması açısından bu bölümdeki sorular katılımcılara sorulmuştur.



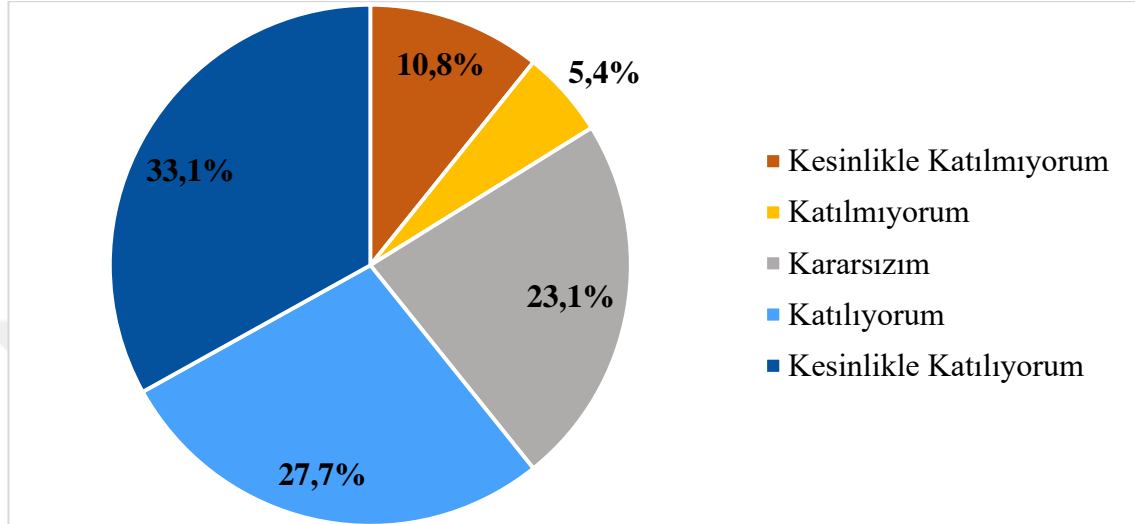
Şekil 5.10: Anket Sonuç Grafiği - Soru 4 (Yüzde %)

Vergi idaresi yerine özel sektörle muhatap olmak kamu hizmetlerinin kalitesini arttırır (Soru 4): Katılımcıların %32.31'i bu görüşü desteklerken, %47.69'u karşı çıkmıştır. Kararsızların oranı %20'dir. SPSS analizi sonucunda Soru 4 için elde edilen sonuçların 0.05 anlamlılık seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Bu, farklı meslek gruplarının bu görüşe verdikleri yanıtların istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiğini belirtir. Bu nedenle, **Hata! Başvuru kaynağı bulunamadı.** Şekil 5.11 üzerinde meslek gruplarına göre ayrı ayrı değerlendirme yapılmıştır.



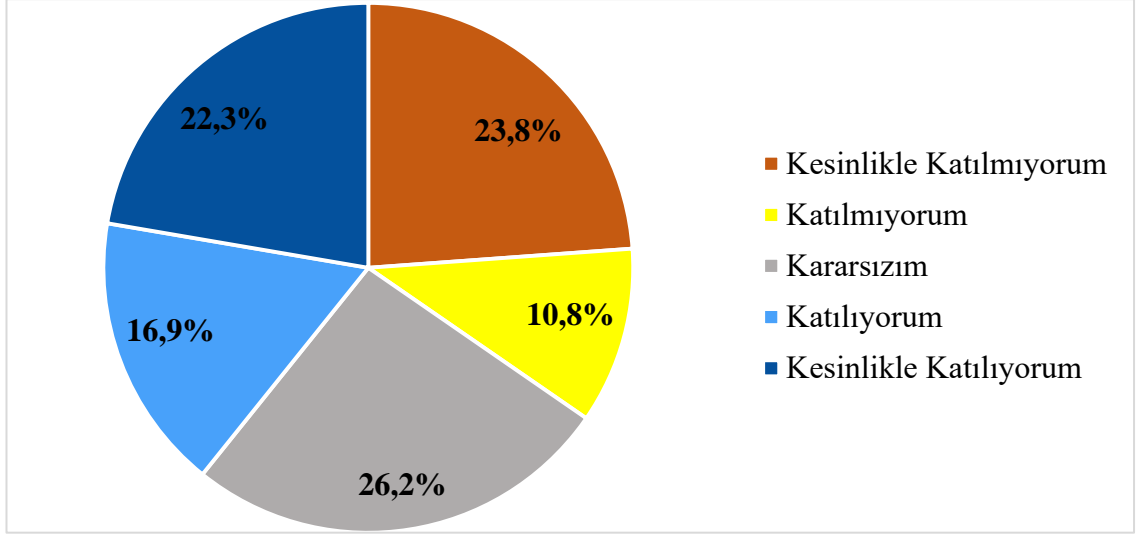
Şekil 5.11: Soru 4'e Verilen Cevaplarının Meslek Gruplarına Göre Dağılımı (Yüzde %)

Bu sonuçlar, vergi uzmanlarının bu görüşü en az destekleyen grup olduğunu göstermektedir. Özellikle vergi uzmanları arasında "Kesinlikle Katılıyorum" seçeneği kullanılmaması dikkat çekicidir. Bu durum, vergi uzmanlarının hizmet kalitesinin özel sektörle artırılması fikrinin kendi meslek gruplarının hedef alındığını düşüncelerinden kaynaklanıyor olabilir.



Şekil 5.12: Anket Sonuç Grafiği - Soru 8 (Yüzde %)

Özelleştirmede görev alan özel şirketler teknolojik yeniliklerden daha çok yararlanır (Soru 8): Bu soruya verilen %60,8 oranındaki olumlu yanıt, özel sektörün teknolojik yeniliklerden daha fazla yararlanabileceğine dair güçlü bir inancı yansıtmaktadır. Olumsuz görüş oranı ise sadece %16,2'dir. Bu durum, süreçte özel sektörden yararlanılmasa dahi kamu sektörünün teknoloji kullanımını artırma ve yenilikçi çözümler geliştirme konusunda ders çıkarması gereken bir husus olduğunu göstermektedir. Kamu sektörü, özel sektörün teknolojiye daha açık ve esnek yaklaşımını model alarak, kendisini geliştirme yolunda adımlar atmalıdır.

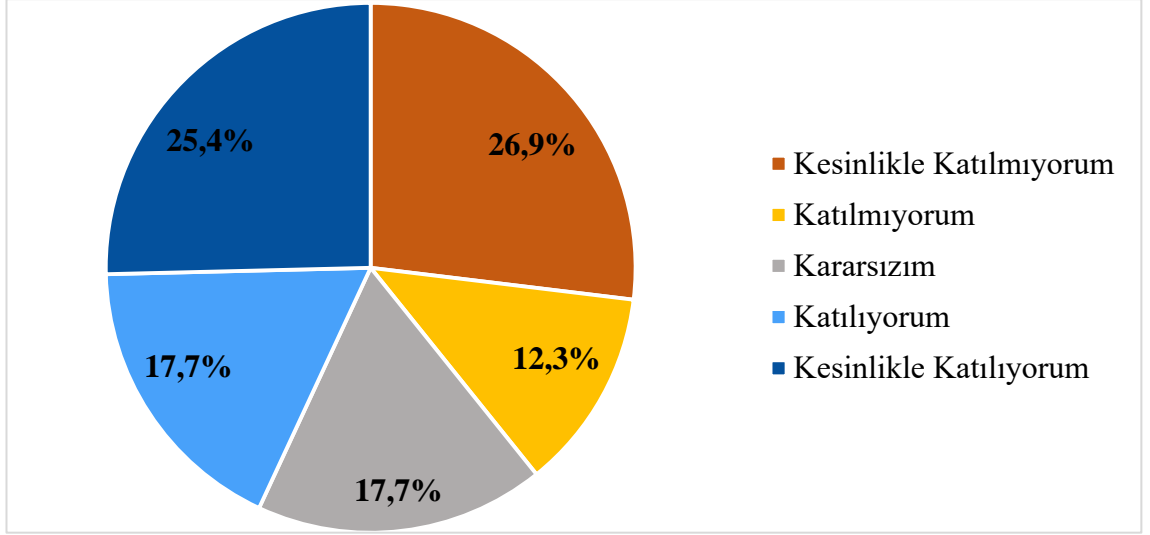


Şekil 5.13: Anket Sonuç Grafiği - Soru 10 (Yüzde %)

Vergi kayıp/kaçığının önlenmesinde özel şirketler sahip oldukları imkân ve motivasyon ile vergi idaresine göre daha etkili olacaktır (Soru 10): Katılımcıların %39,2'si bu görüşü desteklerken, %34,6'sı bu görüşe katılmadıklarını belirtmişlerdir. Kararsızların oranı %26,2'dir. Anket sonuçları, özel sektörün imkânları ve kâr maksimizasyonu güdüsü ile yüksek motivasyona sahip olacağı, bu durumun vergi idaresine göre daha etkili çalışmasına neden olacağı şeklindeki düşüncenin katılımcılar tarafından paylaşılmadığını göstermektedir. Bu konuda baskın bir görüş oluşmamış olup, özel sektörün imkân ve motivasyonu ile vergi kayıp/kaçaklarını önlemedeki etkinliği ve bu etkinliğe kamuoyunun bakışı açısından daha fazla değerlendirme yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

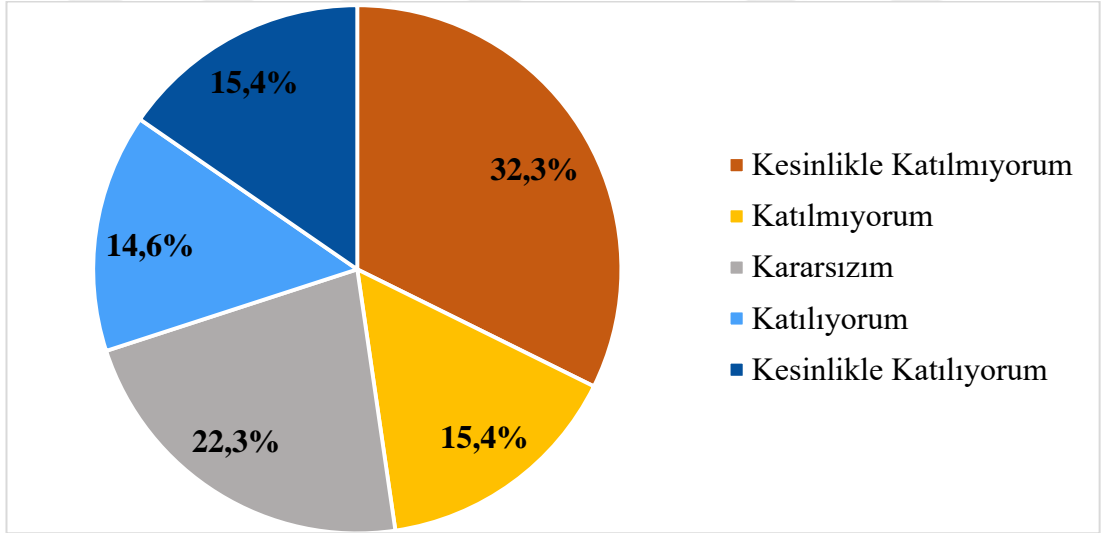
5.7.4. Şeffaflık ve adalet

Özelleştirme uygulamalarının şeffaflık ve adalet üzerindeki etkilerini değerlendirmek, kamu yönetiminde reformların başarısı açısından kritik öneme sahiptir. Bu bölümde, katılımcılara sisteme şeffaflık ve adalet açısından nasıl baktıkları sorulmuştur.



Şekil 5.14: Anket Sonuç Grafiği - Soru 6 (Yüzde %)

Kanuni çerçevesi iyi düzenlenmiş özel şirketler ile süreç daha şeffaf çalışır (Soru 6) sorusunda, katılımcıların %43,1'i özel sektörün şeffaflık konusunda olumlu bir etki yaratabileceğini belirtmiştir. Özel sektörün şeffaflık sağlama potansiyelini kabul eden görüşün baskın olduğu söylenebilir. Bununla birlikte %39,2 karşıt görüş ve %17,7 kararsız oranı, bu konuda hala belirsizliklerin ve karşıt görüşlerin varlığını sürdürdüğünü göstermektedir.



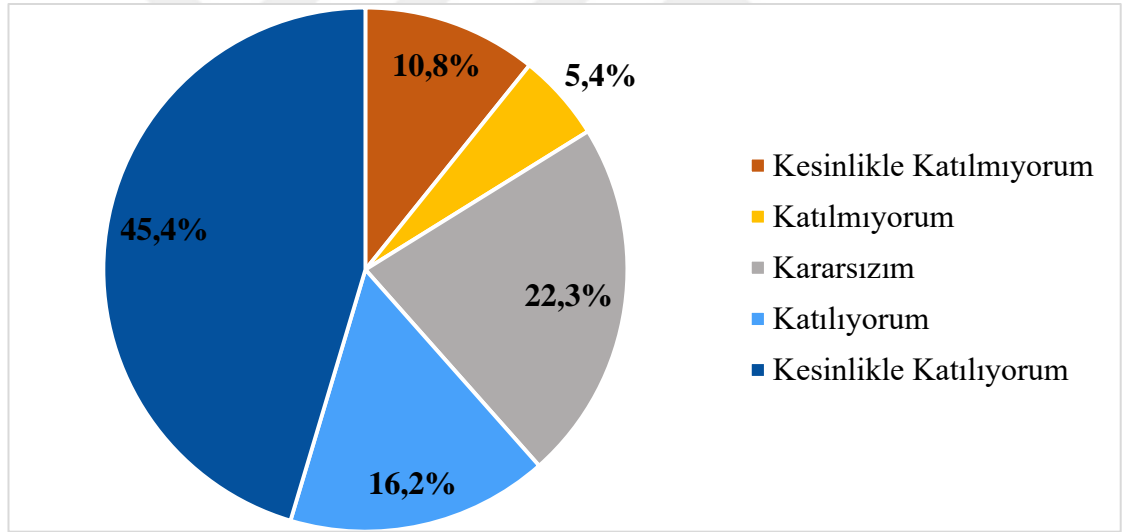
Şekil 5.15: Anket Sonuç Grafiği - Soru 7 (Yüzde %)

Kanuni çerçevesi iyi düzenlenmiş özel şirketler ile süreç daha adil olur (Soru 7) başlıklı soruya verilen yanıtlarda, katılımcıların çoğunluğu (%47,7) özel sektörün adil bir süreç sağlayabileceği görüşüne karşı çıkmış, sadece %30'u bu görüşü desteklemiştir. Bu sonuç, özel sektörün adalet sağlama kapasitesine dair güçlü bir şüphe ve kaygının mevcut olduğunu ortaya koymaktadır.

Genel olarak, katılımcılar şeffaflık konusunda daha olumlu bir görüş sergilerken, özel sektörlerin katılımı ile sürecin daha adil olacağı konusunda daha belirgin bir güvensizlik ve karşıt görüş sergilemektedir. Bu durum, özel sektörün şeffaflık sağlama kapasitesinin desteklendiğini ancak adalet konusunda kuvvetli endişe ve şüphe bulunduğunu ortaya koymaktadır.

5.7.5. Özel sektörün sisteme katılımına dair endişeler

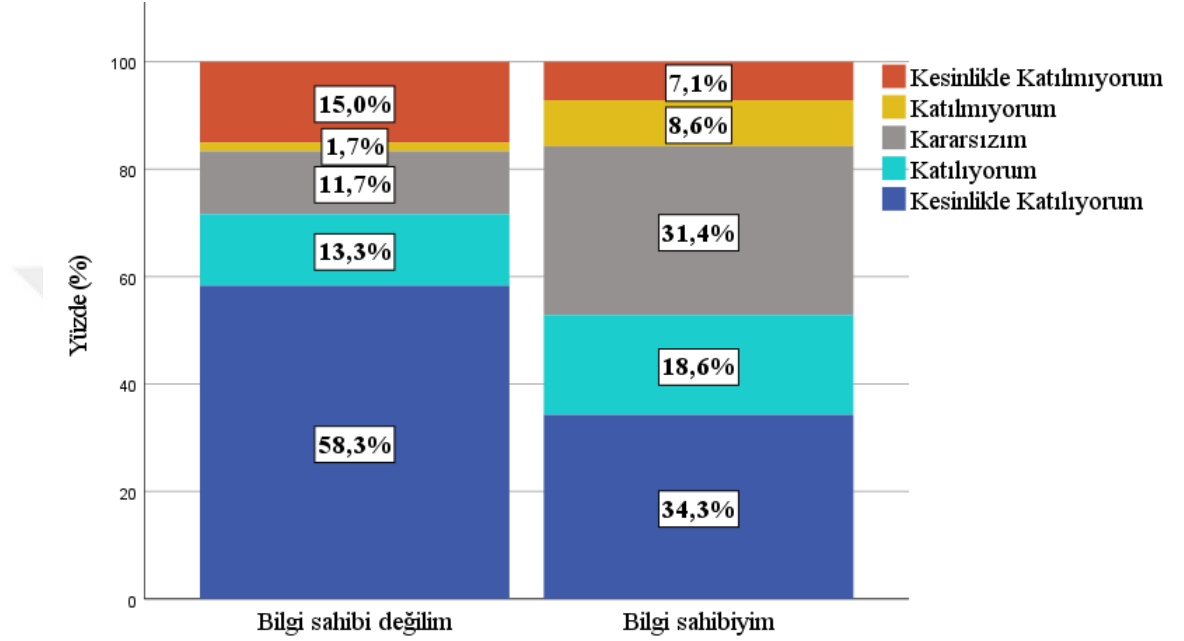
Bu bölümde, özel sektörün vergi sistemindeki olası rolü hakkında katılımcıların endişeleri incelenmiştir. Katılımcıların bilgi durumu ile 11 ve 12 numaralı sorulara verilen cevaplar arasında 0.05 anlamlılık seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki gözlemlenmiştir. Bu, katılımcıların vergi toplama süreçlerindeki özelleştirme uygulamaları hakkında bilgi düzeylerinin, özel sektörün vergi süreçlerine katılımıyla ilgili endişelerini ve yaklaşımlarını etkilediğini göstermektedir. Bu nedenle bilgi durumuna göre ayrıca değerlendirme yapılmıştır.



Şekil 5.16: Anket Sonuç Grafiği - Soru 11 (Yüzde %)

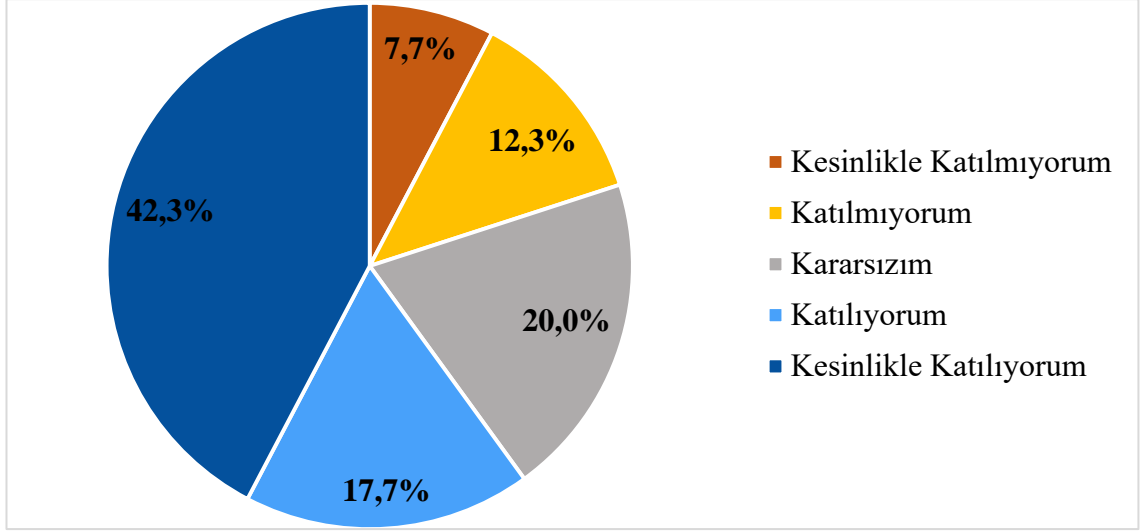
Vergi borcumla ilgili özel bir şirketin tarafımla iletişime geçmesini istemem (Soru 11): Katılımcıların %61,6'sı, vergi borcu ile ilgili olarak özel bir şirketin kendileriyle iletişime geçmesini istemediğini ifade etmiştir. Buna karşın %22,3'i kararsız kalırken sadece 16,2'si bu durumdan rahatsızlık duymayacağını ifade etmiştir. Bu sonuç, özel bir şirketin vergi borçları ile ilgili kendileri ile iletişime geçmesi fikrinin katılımcılarda güçlü bir rahatsızlık oluşturduğunu ve bu duruma karşı olumsuz bir tavır sergilediklerini göstermektedir.

Özel sektörün bu gibi hassas vergi süreçlerine dahil olması durumunda vergi mükelleflerinin hassasiyetlerine dikkat edilerek bir model geliştirilmesinin önemini çalışmamızda da vurgulanmıştır. ABD uygulaması örneğinde, mükellefler ile iletişime geçecek özel sektör çalışanları, tabi oldukları düzenlemeler, iletişim senaryoları ve sınırları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Sahada denenmiş hali ile ABD uygulaması benzer bir uygulama denemesi için önemli bir örnek oluşturmaktadır.



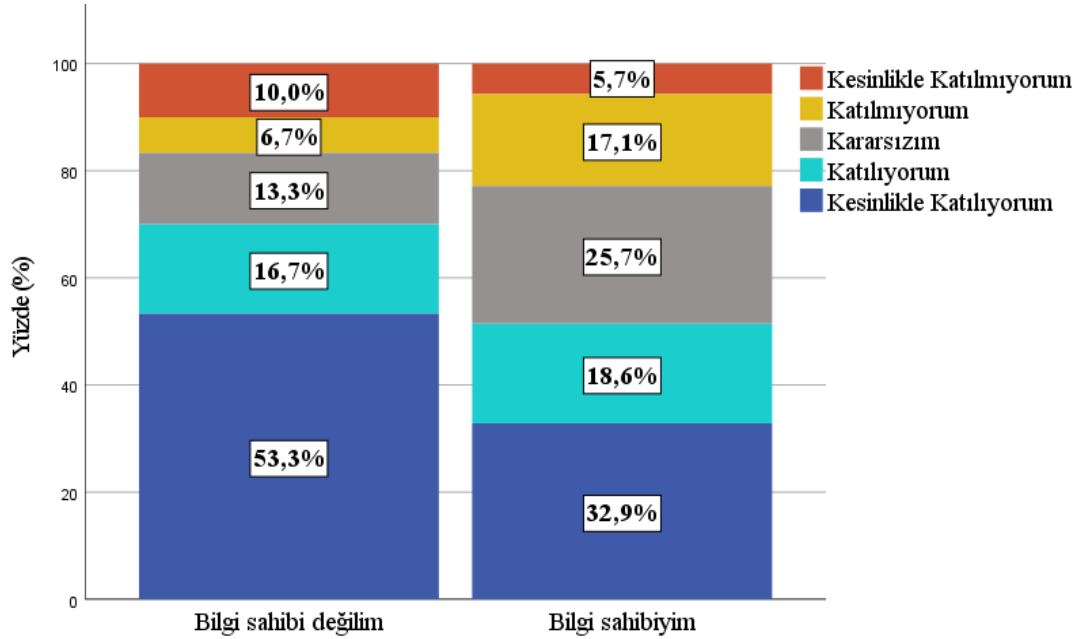
Şekil 5.17: Soru 11'e Verilen Cevaplarının Bilgi Durumuna Göre Dağılımı (Yüzde %)

Bilgi sahibi olmayan katılımcıların büyük çoğunluğu (%71,6), özel bir şirketin vergi borcu hakkında kendileriyle iletişime geçmesini istememektedir. Bilgi sahibi olan katılımcılar arasında bu oran %52,9'a düşmüştür. Buna karşın iletişime geçilmesine karşı olmayanların oranında anlamlı bir değişim yaşanmamıştır (16,7' den 15,7'ye). **Hata! Başvuru kaynağı bulunamadı.** Şekil 5.17'de görüleceği üzere bu düşüş kararsızlar lehine olmuştur. Kararsızlık oranı bilgi sahipliği ile birlikte 11,67'den 31,43'e yükselmiştir. Bilgi sahibi katılımcılar arasında kararsızlık oranının artması, önyargısız bir şekilde konuya yaklaşmaları ancak yine de benzer çekincelere sahip olduklarını, konuyu daha kapsamlı değerlendirmelerine karşın karar vermekte zorlandıklarını işaret ediyor olabilir. Yani, bilgi sahibi olmak önyargıları azaltmakla birlikte, sürecin olası sonuçlarına dair temkinli bir yaklaşımı da beraberinde getirmiştir.



Şekil 5.18: Anket Sonuç Grafiği - Soru 12 (Yüzde %)

Tarafımla ilgili vergilendirme süreçlerinde, kanuni çerçevesi ne kadar iyi düzenlenmiş olursa olsun özel şirketlerin yer almasını istemem (Soru 12): Katılımcıların %60'ı olumsuz anlamlı bu yargıyı destekleyici yanıt vererek, özel şirketlerin vergilendirme süreçlerinde yer almasını istemediklerini belirtmiştir. Yalnızca %20'lik bir kesim bu yargıya karşı çıkarak bu durumdan rahatsızlık duymayacaklarını ifade etmiştir. %20 ise bu konuda kararsız olduğunu belirtmiştir. Bu sonuçlar, katılımcıların özel şirketlerin vergilendirme süreçlerine dahil olmasından rahatsız olduğunu göstermektedir.

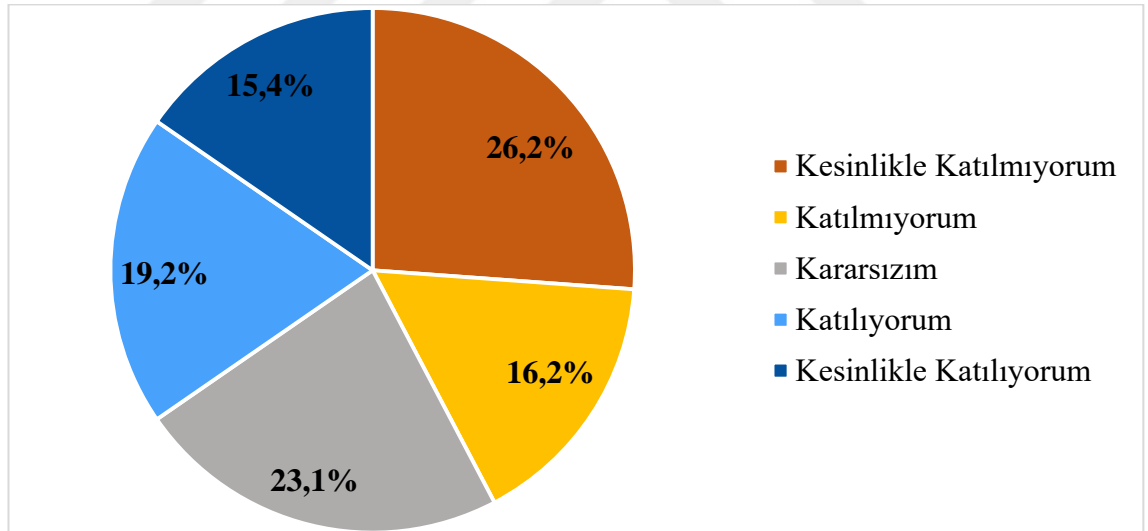


Şekil 5.19: Soru 12'ye Verilen Cevaplarının Bilgi Durumuna Göre Dağılımı (Yüzde %)

Soru 12'ye verilen yanıtlar bilgi durumuna göre incelendiğinde, Soru 11'deki eğilimle benzer sonuçlar gözlemlenmiştir. Bilgi sahibi olan katılımcılar arasında, vergilendirme süreçlerinde özel şirketlerin yer almasına karşı çıkanların oranı düşerken, bu konuda kararsız olanların oranında belirgin bir artış meydana gelmiştir. Bu bulgu, bilgi düzeyinin artmasının, katılımcıların özel sektöre karşı olan direncini azalttığını göstermektedir. Önerilen projenin kapsamı ve sınırları netleştirildiği takdirde, katılımcıların olumlu görüşlerinin artması mümkündür. İleriye yönelik çalışmalarda, bilgilendirme faaliyetlerine ağırlık verilmesi ve sistemin sınırlarının daha açık bir şekilde ortaya konması, katılımcıların endişelerini azaltabilir ve olumlu görüş oranını yükseltebilir.

5.7.6. Genel sonuç

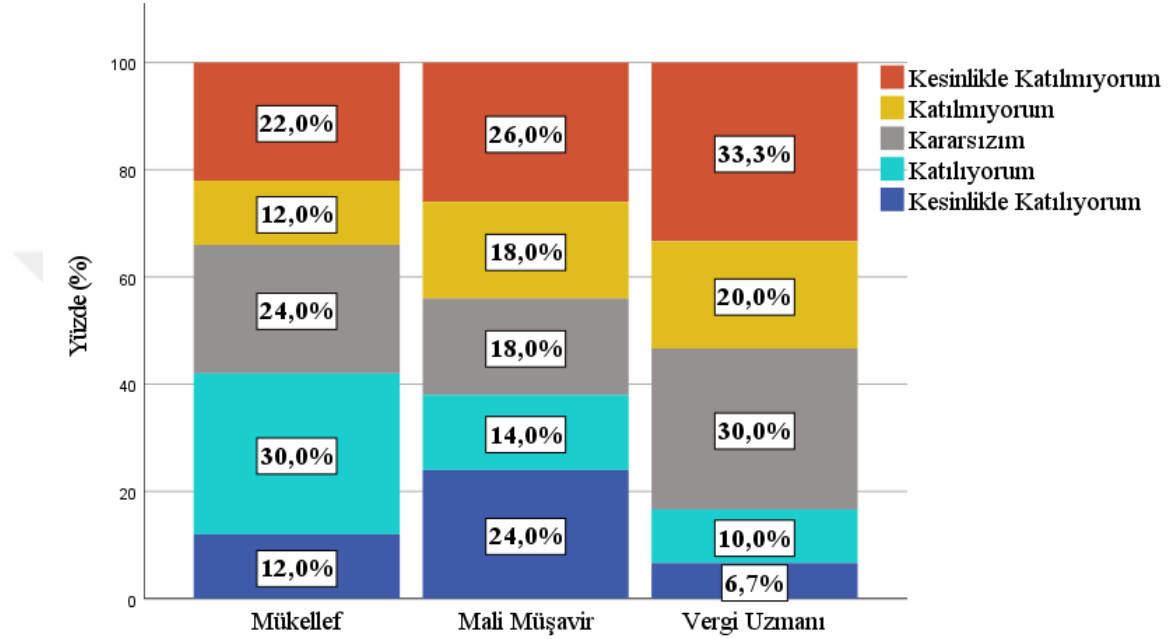
Sonuç olarak, anket bulguları, özelleştirme uygulamalarının vergi sistemindeki etkilerine dair çeşitli görüşleri yansıtmaktadır. Genel olarak, özel şirketlerin vergi borcu ile ilgili mükelleflerle iletişime geçmesine karşı tutumun ölçüldüğü Soru 11 hariç, sisteme karşı güçlü bir direnç gözlenmemiştir.



Şekil 5.20: Anket Sonuç Grafiği - Soru 9 (Yüzde %)

Hata! Başvuru kaynağı bulunamadı. Şekil 5.20'de de görüleceği üzere katılımcıların %42,3'i özelleştirme uygulamalarına karşı olumsuz bir görüş belirtirken, %34,6'sı özelleştirmenin vergi sisteminde faydalı olabileceğini düşünmektedir. Kararsızların oranı %23,1'dir. Bu veriler, vergi sisteminde özelleştirme uygulamalarından yararlanılması konusunda belirgin bir bölünme yaşandığını ortaya koymaktadır. Kararsızlar, özelleştirmenin olası etkileri hakkında

net bir görüş oluşturamadıkları için, gelecekte bu konuda yapılacak bilgilendirme çalışmaları ile karar verme süreçlerinin sistem lehine etkileyebileceği düşünülmektedir. Bu durum, özelleştirmenin potansiyel faydaları ve riskleri hakkında daha derinlemesine bir analiz ve değerlendirme gerektirdiğini göstermektedir.



Şekil 5.21: Soru 9'a Verilen Cevaplarının Meslek Gruplarına Göre Dağılımı (Yüzde %)

Hata! Başvuru kaynağı bulunamadı. Şekil 5.21'de görüleceği üzere sistem lehine görüşler en yüksekten en düşüğe vergi mükellefi, mali müşavir, vergi uzmanı olarak sıralanmıştır. Kabaca vergi dairesine yaklaştıkça vergi sisteminde özelleştirme uygulamalarından yararlanılmasına dair olumlu bakışın azaldığı söylenebilir.

Sonuç olarak, katılımcıların %42,3'ü özelleştirme uygulamalarına karşı olması, bu konuda çeşitli haklı çekinceler ve olası ön yargılara dayandırılabilir. Öte yandan, %34,6 oranındaki olumlu görüş ve %23,1 oranındaki kararsızlar birlikte değerlendirildiğinde sisteme karşıtlığın baskın olduğundan söz edilemeyecektir. Özelleştirme uygulamalarının vergi sisteminde bazı potansiyel faydalar sağlayabileceğine yönelik düşüncelerin ağırlığı da vurgulanmalıdır.

Sonuç olarak, vergi sisteminde özelleştirme uygulamalarına dair ortaya çıkan bu bölünme, çeşitli görüş ve endişelerin bulunduğunu ortaya koymaktadır.

Kamuoyunun ve özellikle vergi mükelleflerinin endişelerinin giderilmesi için bilgilendirici çalışmalar yapılması, pilot uygulamaların denenmesi bu uygulamaların vergi sistemi üzerindeki etkilerinin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olabilir. Bu bağlamda, yapılan bu çalışmanın, özelleştirme uygulamalarının vergi sistemi üzerindeki etkilerini anlamak ve daha etkili bir uygulama süreci geliştirmek adına anlamlı olduğu görüşünderiz.



6. SONUÇ

Özelleştirme; devlete kaynak sağlamak, kamu sektörü üzerindeki yükü azaltmak, piyasaya kamu müdahalesinin yarattığı etkileri azaltmak, özel teşebbüslerin önünü açmak, hizmet kalitesini, verimliliği ve kârlılığı arttırmak, uzmanlaşmayı sağlamak vb. amaçlar ile başvurulabilecek bir kavramdır. Hedeflenen amaçlara ulaşılması ise özelleştirmenin öznesini, yöntemini ve şartlarını doğru belirlemekle, yani doğru uygulama ile mümkün olacaktır.

Vergi sisteminin özelleştirilmesi tarihsel süreçte yabancı bir kavram olmamakla birlikte günümüzde radikal bir uygulama olarak değerlendirilmektedir. Bu durumun nedenleri arasında geçmişteki uygulamalarında merkezi otoritenin zayıflaması ile güçlenen iltizam sahiplerinin gelirlerini arttırmak için halk üzerinde kurduğu baskı, devlet otoritesine karşı çıkan eylemleri, kötü uygulamaları ve kötü uygulamaları dolayısıyla sebep oldukları halk ayaklanmaları sayılabilir. Ancak bu sorunlar günümüz modern devletinde, gelişen teknoloji, ulaşım ve iletişim imkanları ile aşılamayacak sorunlar değildir.

Her ne kadar vergi sistemlerinde özelleştirme uygulamaları söz konusu olduğunda eski uygulamaları literatürde ağırlık taşısa da bu yöndeki uygulamalar günümüzde tamamen ortadan kalkmış değildir. Günümüzde sistemin farklı ölçülerde uygulamalarına çalışmamızda değinilmiş olup, olumlu kazanımlar elde edildiği gözlenmiştir. Hatta iltizam sistemlerinde mültezimin daha fazla kâr elde etme güdüsü ile aşırı vergilendirme sorunu doğuracağı yönünde genel bir kanı olsa da periyodik yerel pazarlar örneğinde tam tersi sonuçlar da gözlenmiştir.

Uygulamada dikkat edilmesi gereken iki önemli husus Kiser ve Kane'in (2007) değindiği üzere kapasite ve istismarın önlenmesi gücüdür. Hem tarihsel süreçte hem de günümüz uygulamalarında ölçeği doğru belirlenmiş uygulamalardan daha etkin sonuç alındığı görünmektedir. İstismarı önleme gücü ise her sistem açısından önem arz eden bir kavram olsa da halkın fedakarlığının bir karşılığı olan vergi müessesinde ayrı bir öneme sahiptir. Bu bağlamda denetim faaliyetlerinde özel

sektörden yararlanılmasına ilişkin teorik çerçeveye ve günümüzden örneklere çalışmada yer verilmiştir.

Günümüzde verginin özelleştirilmesi denildiğinde akıllara ilk olarak gelen dar anlamı ile iltizam sistemi sınırları içerisinde kalınmamalı, vergi sisteminin aksaklıklarının giderilmesi ve performansının artırılması yönünde başvurulacak tüm özelleştirme uygulamaları değerlendirilmelidir. Bu yönü ile denetimin özelleştirilmesi, tahsilatın özelleştirilmesi, vergi dairesinin özelleştirilmesi vb. alt başlıklar çoğaltılabilecek, sistemlerin iyi işleyen yönlerine dokunulmadan ihtiyaçlara yönelik çözümler üretilebilecektir.

Verginin özel yapısı sebebiyle değerlendirilmesi gereken bir diğer konu ise zorlayıcı özelliğidir. Vergi tek taraflı olarak belirlenmesi ve kaynağını vatandaşın mülkiyet hakkına müdahaleden alması gibi kendine has özellikleri nedeniyle son derece hassas bir konudur. Vergi sisteminde bir özelleştirme düşünülecekse işlemin ekonomik ve hukuksal boyutları ile birlikte sosyal boyutunun da özenle ve kapsamlı biçimde değerlendirmesi gerekmektedir. Zira tarihsel süreç içerisinde yer alan uygulamaların sosyal etkileri de yadsınamaz boyuttadır.

Bu konuda vergi sisteminin paydaşlarının tutumunu ölçmek için yaptığımız anket çalışmasında katılımcıların %42,3'ünün vergi sisteminde özelleştirme uygulamalarından yararlanılmasına karşı olduğunu beyan etmiştir. Katılımcıların %34,6'sı özelleştirmenin vergi sisteminde faydalı olabileceğini düşünmektedir. Kararsızların oranı ise %23,1'dir. Çalışmada bazı durumlarda bilgi sahipliğinin kararsızlığı arttırdığı da gözlenmiştir. Bu durumun, sisteme karşıtlıkta kimi haklı endişeler ile birlikte önyargıların da etkili olduğunu gösterdiği söylenebilir. Sistemde ortaya çıkabilecek aksaklıklara her ne kadar kanuni düzenlemeler ve etkin denetimle çözüm getirilebilecek olsa da bilimsel yayın ve çalışmalar ile kamuoyunun kabul ve memnuniyetinin sağlanması, sistemin iyi tanıtılması ve nihayetinde tüm paydaşların ve özellikle vergi verecek olan mükelleflerin çekincelerinin ortadan kaldırılması gerekir.

Tabi ki sistem üzerine tüm değerlendirmeler eksiksiz olarak büyük incelikle yapılsa dahi bu ölçüde köklü bir değişiklik sadece kâğıt üzerinde değerlendirilemez. Bu sebeple, kamu ve özel sektör algısına yönelik geniş kapsamlı anket ve analizler, benzer uygulamaların denendiği ülke vergi idareleri ile staj programları ve ortak

alışmalar ve etkinliği dūřuk yerel vergiler üzerine küçük ölçekli pilot uygulamalar yapılmasının doğru olacağı görüşündeyiz.

Sonuç olarak liberal ekonominin gözde silahlarından ve son yılların popüler kavramlarından biri olan zelleřtirme uygulamalarının, vergi sistemindeki eksikliklerin giderilmesinde, denetim kabiliyetinin arttırılmasında, etkinliği dūřuk ya da beklenenden az olan vergilerden elde edilecek gelirin arttırılmasında, netice itibari ile ihtiyaca göre vergi sisteminde genel bir iyileştirmenin sağlanması ya da belli aksaklıklara lokal olarak müdahale edilmesinde ve devlet gelirlerinin ilave vergiler olmadan arttırılmasında değerlendirilebilir bir alternatif olabileceği sonucuna ulaşılmıştır.



KAYNAKÇA

- 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1992). <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/1-Seri-No-lu-Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Tebliigi-26-12-1992---3997>
- 33.3.6 *Designating a Case for Litigation | Internal Revenue Service.* (t.y.). Geliş tarihi 30 Kasım 2022, gönderen https://www.irs.gov/irm/part33/irm_33-003-006
- Acer, D. Ö. (2007). *Belediye Hizmetlerinde Özelleştirme Uygulamaları: Amaçlar, Yöntemler ve Sonuçlar* [SELÇUK ÜNİVERSİTESİ]. <http://acikerisimarsiv.selcuk.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/9567/217178.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Akdoğan, A. (2019). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi: (Temel ilke ve esaslar, vergileme ve vergiler hukuku, uygulama örnekleri)* (Ondördüncü baskı). Gazi Kitabevi.
- Akyıldız, A., & Özkaya, Y. (2020). Muhassıl. İçinde *TDV İslâm Ansiklopedisi*. <https://islamansiklopedisi.org.tr/muhassil--tahsildar>
- Akyüz, J. (2008). Osmanlı Mutasarrıflarına Bir Örnek; Şerif Paşa. *Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi*, 1(1), Article 1.
- Altuğ, F. (2000). *Mali denetim*.
- American Jobs Creation Act of 2004 (2004). <http://www.congress.gov/>
- Arıkboğa, Ü. (2016). Türkiye'de Belediyelerin Gelir Yapısı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri / Revenue Structure of Municipalities in Turkey: Problems and Solution Proposals. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(33), Article 33.
- Arslan, Ç. (2013). Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362). *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), Article 2.
- Ashton, R. (1956). Revenue Farming under the Early Stuarts. *The Economic History Review*, 8(3), 310-322. <https://doi.org/10.2307/2598484>
- Ateşagaoglu, E. (2019). Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), Article 1.
- Australian National Audit Office. (2012). *The Engagement of External Debt Collection Agencies* (Performance Audit Report No.54 2011–12). Australian National Audit Office.
- Ay, H., & Merter, E. (2013). *Yerel Vergilerde Özelleştirme: Örnek Bir Uygulama*.
- Aydın, S. (2003). Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 178. <http://vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-kaybi-nedenleri-ve-yontemleri/6668>

- Aydin, H. V. (2001). Tımar Sisteminin Kaldırılması Süreci ve Bazı Değerlendirmeler. *OTAM Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi*, 12(12), Article 12. https://doi.org/10.1501/OTAM_0000000469
- Aykın, H. (2019, Ağustos 10). Vergi İdaresi Nedir? *VERGİ DOSYASI*. <https://vergidosyasi.com/2019/08/10/vergi-idaresi-nedir/>
- Azabou, M., & Nugent, J. (Ed.). (1987). *Tax Farming: Anachronism or Optimal Contract? (An Illustration with Respect to Tunisia's Weekly Markets)*. <https://doi.org/10.22004/ag.econ.296071>
- Batmaz, E. (1996). İltizam Sisteminin XVIII. Yüzyıldaki Boyutları. *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 18(29), Article 29. https://doi.org/10.1501/Tarar_0000000103
- Baykal, B. S. (1974). İltizam. İçinde *Tarih Terimleri Sözlüğü*. <https://sozluk.gov.tr/?kelime=iltizam>
- Benk, S., & Karayılmazlar, E. (2010). Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Kavramsal Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*, 159.
- Bergman, M. A., Johanson, P., Lundberg, S., & Spagnolo, G. (2016). *Privatization and quality: Evidence from elderly care in Sweden | Elsevier Enhanced Reader*. <https://doi.org/10.1016/j.jhealeco.2016.06.010>
- Bilgin, H. K. (2011). Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), Article 2.
- Birinci, N., & Eser, L. Y. (2014). İç ve Dış Borç Tercihini Etkileyen Faktörler. *International Journal of Management Economics and Business*, 10(23), 31-31. <https://doi.org/10.17130/ijmeb.2014.10.23.677>
- Bonney, R. (1992). The State and its Revenues in ancien-régime France. *Historical Research*, 65(157), 150-176. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2281.1992.tb00926.x>
- Brunt, P. A. (2001). *Roman imperial themes*. 559.
- Charles II | Biography, Accomplishments, & Facts | Britannica. (t.y.). İçinde *Britannica*. Geliş tarihi 23 Aralık 2022, gönderen <https://www.britannica.com/biography/Charles-II-king-of-Great-Britain-and-Ireland>
- Coase, R. H. (1995). The nature of the firm. İçinde *Essential readings in economics* (ss. 37-54). Springer.
- Cohn, M. (2018, Haziran 8). *IRS private debt collectors target low-income taxpayers*. *Accounting Today*. <https://www.accountingtoday.com/news/irs-private-debt-collectors-target-low-income-taxpayers-below-poverty-line>
- Conte, G., & Sabatini, G. (2014). The Ottoman external debt and its features under European financial control (1881-1914). *The Journal of European Economic History*, 43(3), 69.
- Coskran, W. G. (1988). Assignment and Sublease Restrictions: The Tribulations of Leasehold Transfers. *Loyola of Los Angeles Law Review*, 22, 405.

- Çolak, Ö. F. (2015, Temmuz 10). *Asil vekil çatışması* [Text]. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/asil-vekil-catismasi/24652>; Dünya Gazetesi. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/asil-vekil-catismasi/24652>
- Çomaklı, Ş. E. (2004). *Türkiye’de Gizli Vergi Potansiyeli ve Bunu Etkin Vergilendirme Yolları*. Bursa Uludağ University (Turkey).
- Çömlekçi, F. (1989). Genel Olarak Muhasebe Denetimi. *Standard Ekonomik ve Teknik Dergi*, 17, 56-60.
- Demirboğa, D. A. (2017). Kamu İhale Sözleşmesinin Yapılması Usulleri (İhale Usulleri). *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 9, Article 9.
- Denetim. (1981). İçinde *Yöntembilim Terimleri Sözlüğü*. <https://sozluk.gov.tr/?kelime=denetim>
- Devlet İstatistik Enstitüsü. (1989). *Mahallî İdareler Seçimi Sonuçları*. T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü.
- Djurdjevic, M. G. (2019, Ekim 2). *ATO debt collection tactics to attract scrutiny*. <https://www.accountantsdaily.com.au/tax-compliance/13585-ato-debt-collection-tactics-to-attract-scrutiny>
- Douglas, H. (t.y.). Farm. İçinde *Online Etymology Dictionary*. Geliş tarihi 07 Kasım 2022, gönderen <https://www.etymonline.com/word/farm>
- Eger, R., & Jang, S. (2020). *Applying Models of Tax Collection to Contracting Out Federal Delinquent Income Tax*. <http://hdl.handle.net/10125/70462>
- English Civil Wars—The first English Civil War (1642–46) | Britannica. (t.y.). İçinde *Britannica*. Geliş tarihi 23 Aralık 2022, gönderen <https://www.britannica.com/event/English-Civil-Wars>
- Erdağ, N. (2006). *Vergi idaremiz ve denetim müessesesi el kitabı*. Arıkan Yayıncılık.
- Ersoy, M. A. (2021). *İstiklal Marşı’nın 100. Yılında Mehmet Akif Ersoy şiir külliyatı safahat*. Türkiye Büyük Millet Meclisi Yayınları. <http://hdl.handle.net/11543/3184>
- Ertürk, S. (2007). *1989 Yilından Günümüze Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği*. Gazi Üniversitesi.
- Fjeldstad, O.-H. (2006). Corruption in Tax Administration: Lessons from Institutional Reforms in Uganda. İçinde S. Rose-Ackerman, *International Handbook on the Economics of Corruption* (s. 3740). Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9781847203106.00027>
- Freedom of Information Act, public law 89-487 (1966). <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-80/pdf/STATUTE-80-Pg250.pdf>
- GDP (current US\$) | Data. (2021). [Org.]. The World Bank. https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?end=2021&most_recent_value_desc=true&start=1960&view=chart
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2024, Ocak 17). *Vergi Gelirleri Tahakkuk Ve Tahsilat Oranlarına İlişkin Basın Açıklaması*. <https://gib.gov.tr/vergi-gelirleri-tahakkuk-ve-tahsilat-oranlarina-iliskin-basin-aciklamasi>

- Genç, M. (2020). Mukataa. İçinde *TDV İslâm Ansiklopedisi*.
<https://islamansiklopedisi.org.tr/mukataa>
- Gibbs, M. (2012). Tax farming. İçinde R. S. Bagnall, K. Brodersen, C. B. Champion, A. Erskine, & S. R. Huebner (Ed.), *The Encyclopedia of Ancient History* (s. wbeah06316). John Wiley & Sons, Inc.
<https://doi.org/10.1002/9781444338386.wbeah06316>
- Goolsby, J. R., & Singh, J. (2015). Service Quality: An Agenda for Future Research. İçinde J. M. Hawes (Ed.), *Proceedings of the 1989 Academy of Marketing Science (AMS) Annual Conference* (ss. 497-501). Springer International Publishing. https://doi.org/10.1007/978-3-319-17055-8_101
- Gürdal, T., Yardımcıoğlu, F., & Beşel, F. (2016). Türk Vergi Sisteminin Popülerlik Analizi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 33-52.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (14. bs). Türkmen Kitabevi.
- Hackbarth, S. (2015, Mayıs 19). *Did the IRS Break the Law by Outsourcing an Audit to a High-Priced Law Firm?* Dr. Rich Swier. <https://drrichswier.com/2015/05/19/did-the-irs-break-the-law-by-outsourcing-an-audit-to-a-high-priced-law-firm/>
- Harper, W. P. (1929). The Significance of the Farmers of the Customs in Public Finance in the Middle of the Seventeenth Century. *Economica*, 25, 61-70. <https://doi.org/10.2307/2548519>
- Hass, S., Abdolmohammadi, M., & Burnaby, P. (2006). The Americas literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21, 835-844. <https://doi.org/10.1108/02686900610703778>
- Hatch, O. (2015, Mayıs 13). *Hatch Questions IRS's Outsourcing of Taxpayer Examination | The United States Senate Committee on Finance*. <https://www.finance.senate.gov/chairmans-news/hatch-questions-irss-outsourcing-of-taxpayer-examination>
- If you don't pay.* (t.y.). [Gov.]. Australian Taxation Office; Australian Taxation Office. Geliş tarihi 09 Aralık 2022, gönderen <https://www.ato.gov.au/general/paying-the-ato/if-you-don-t-pay/>
- İleri, H. (1999). Ülke Riski Analizi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 1(2), 115-124.
- Inspector-General of Taxation. (2015). *Review into the ATO's approach to debt collection*. Inspector-General of Taxation. https://www.igt.gov.au/wp-content/uploads/2021/07/195_Review-2015-IGT-Debt-Collection.pdf
- Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 (1988). <https://www.congress.gov/bill/105th-congress/house-bill/2676/all-info>
- Internal Revenue Code. <https://irc.bloombergtax.com>
- Interregnum.* (2015, Aralık 30). [Text]. The Royal Family. <https://www.royal.uk/interregnum-1649-1660>
- Iversen, V., Fjeldstad, O.-H., Bahiigwa, G., Ellis, F., & James, R. (2006). Private tax collection—Remnant of the past or a way forward? Evidence from rural Uganda. *Public Administration and Development: The International Journal of Management Research and Practice*, 26(4), 317-328.

- Johnson, A. P. (2021). *Essays on Tax Privatization*. Texas A&M University.
- Johnson, N. D. (2006a). Banking on the King: The Evolution of the Royal Revenue Farms in Old Regime France. *The Journal of Economic History*, 66(4), 963-991.
- Johnson, N. D. (2006b). *The Cost of Credibility: The Company of General Farms and Fiscal Stag-*. 22.
- Johnson, N. D., & Koyama, M. (2014). Tax farming and the origins of state capacity in England and France. *Explorations in Economic History*, 51, 1-20. <https://doi.org/10.1016/j.eeh.2013.07.005>
- Judge in Microsoft tax case to decide if IRS improperly hired Quinn Emanuel. (2015, Haziran 18). *Reuters*. <https://www.reuters.com/article/idIN416305070820150618>
- Kallet, L. (2007). The Athenian Economy. İçinde L. J. Samons (Ed.), *The Cambridge companion to the Age of Pericles* (ss. 70-95). Cambridge University Press.
- Karyağdı, N. (2016, Ocak 28). *Vergi Toplumsal Bir Sözleşmedir*. Vergi Alğı. <https://vergialgi.com/vergi-toplumsal-bir-sozlesmedir>
- Katz, E. (2019, Aralık 10). *IRS Privatization Program for Collecting Tax Debts Triples Profits in 2019*. Government Executive. <https://www.govexec.com/management/2019/12/irs-privatization-program-collecting-tax-debts-triples-profits-2019/161805/>
- Katz, E. (2022, Mart 25). *The IRS' Privatized Debt Collection Program Is Bringing In Less Revenue Than Expected and Underreporting Costs*. Government Executive. <https://www.govexec.com/management/2022/03/irs-privatized-debt-collection-program-bringing-less-revenue-expected-and-underreporting-costs/363633/>
- Khan, A. Q., Khwaja, A. I., & Olken, B. A. (2016). Tax Farming Redux: Experimental Evidence on Performance Pay for Tax Collectors *. *The Quarterly Journal of Economics*, 131(1), 219-271. <https://doi.org/10.1093/qje/qjv042>
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku* (20.). Siyasal Kitabevi.
- Kiel, P. (2020, Ocak 22). *The IRS Decided to Get Tough Against Microsoft. Microsoft Got Tougher*. ProPublica. <https://www.propublica.org/article/the-irs-decided-to-get-tough-against-microsoft-microsoft-got-tougher>
- Kiser, E., & Kane, D. (2007). The Perils of Privatization: How the Characteristics of Principals Affected Tax Farming in the Roman Republic and Empire. *Social Science History*, 31(2), 191-212.
- Koç, Ş. A. (2007). Açık Artırma Teorisi Üzerine Bir Çalışma. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14, Article 14.
- Koyuncu, N. (2020). *Osmanlı Hukuku'nda İltizam Sözleşmeleri ve Sarraflar* (1. bs). Adalet Yayınevi.
- Linnarsson, M. (2018). Farming out state revenue: The debate about the General Customs Lease Company in Sweden, 1723–65. *Parliaments, Estates and*

Representation, 38(2), 175-191.
<https://doi.org/10.1080/02606755.2018.1434999>

- Local Government Finance Commission. (2021). *The Inventory of Best Practices in Revenue Mobilisation and Generation* (s. 73). The Republic of Uganda.
- Local Governments Act (1997). <https://www.ecolex.org/details/legislation/local-governments-act-1997-cap-243-lex-faoc096352/>
- Luttmer, E. F. P., & Singhal, M. (2014). Tax Morale. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 149-168. <https://doi.org/10.1257/jep.28.4.149>
- Ma, J. (2003). New Public Management in the Early Modern Period: Lessons from Tax Farming History. *Administrative Theory & Praxis*, 25(4), 435-456.
- Marriott, L. (2014). Tax Debt Management in New Zealand and Australia. *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, 9(1).
- Microsoft Corp. v. Internal Revenue Service, NO. 1:14-CV-01982 (United States District Court For The District Of Columbia 22 Kasım 2014). <https://www.taxnotes.com/research/federal/court-documents/court-petitions-and-briefs/microsoft-seeks-irs-documents-regarding-transfer-pricing-audits/gy06>
- Moeller, R. R. (2016). *Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge* (Eighth edition). Wiley.
- Morgan, D., & Crenshaw, A. B. (2004, Aralık 5). Private Firms to Chase Delinquent Taxpayers. *Washington Post*. <https://www.washingtonpost.com/archive/politics/2004/12/05/private-firms-to-chase-delinquent-taxpayers/6cca8eae-2181-4752-bf66-a0231d4c2abe/>
- New American Bible*. (t.y.). https://www.vatican.va/archive/ENG0839/_PVK.HTM
- Newton, A. P. (1918). The Establishment of the Great Farm of the English Customs. *Transactions of the Royal Historical Society*, 1, 129-156. <https://doi.org/10.2307/3678351>
- O'Brien, P. K., & Palma, N. (2020). *Not an ordinary bank but a great engine of state: The Bank of England and the British economy, 1694-1844*. eabh Papers.
- OECD. (2001). *Principles of Good Tax Administration – Practice Note* (s. 9). Organization for Economic Co-operation and Development. <https://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf>
- OECD. (2020a). *OECD Data Explorer • Annual government non-financial accounts and key indicators (Revenue)*. [https://data-explorer.oecd.org/vis?lc=en&fs\[0\]=Topic%2C1%7CEconomy%23ECO%23%7CNational%20accounts%23ECO_NAD%23&fs\[1\]=Topic%2C3%7CEconomy%23ECO%23%7CNational%20accounts%23ECO_NAD%23%7CGovernment%20finances%20and%20public%20sector%20debt%23ECO_NAD_GFD%23%7CGovernment%20non-financial%20accounts%23ECO_NAD_GFD_GNF%23&pg=0&fc=Topic&snb=5&df\[ds\]=dsDisseminateFinalDMZ&df\[id\]=DSD_NASEC10%40DF_TABLE12_REV&df\[ag\]=OECD.SDD.NAD&df\[vs\]=1.0&pd=2020](https://data-explorer.oecd.org/vis?lc=en&fs[0]=Topic%2C1%7CEconomy%23ECO%23%7CNational%20accounts%23ECO_NAD%23&fs[1]=Topic%2C3%7CEconomy%23ECO%23%7CNational%20accounts%23ECO_NAD%23%7CGovernment%20finances%20and%20public%20sector%20debt%23ECO_NAD_GFD%23%7CGovernment%20non-financial%20accounts%23ECO_NAD_GFD_GNF%23&pg=0&fc=Topic&snb=5&df[ds]=dsDisseminateFinalDMZ&df[id]=DSD_NASEC10%40DF_TABLE12_REV&df[ag]=OECD.SDD.NAD&df[vs]=1.0&pd=2020)

%2C2020&dq=A..S13...OTR.....V..&ly[rw]=TRANSACTION&to[TIME_PERIOD]=false&vw=tb

- OECD. (2020b). *Revenue Statistics—OECD countries: Comparative tables*. <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#>
- OECD. (2020c). *Tax—Tax revenue—OECD Data*. OECD. <http://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>
- OECD. (2023). *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*. OECD. <https://doi.org/10.1787/9d0453d5-en>
- Oliver, T., & Bartley, S. (2005). Tax system complexity and compliance costs—Some theoretical considerations. *Economic Roundup*, 3, 53-68.
- Pack, J. R. (1989). Privatization and Cost Reduction. *Policy Sciences*, 22(1), 1-25.
- Pamuk, Ş. (2008). *Osmanlı-Türkiye iktisadî tarihi: 1500-1914* (13. baskı). İletişim.
- Parlak, M., & Parlak, Z. (2012). Osmanlı Mali Sistemi Ve Divan-ı Muhasebata Giden Yol. *Sayıştay Dergisi*, 87, Article 87.
- Pelin, İ. (1935). Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı ile Doğu Arasında bu Hususta Muvazilik. *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 1(4), 401-406.
- Peran, T., & Gümüş, İ. (2017). Sosyal Politika Açısından Vergi Adaleti: Kuramsal Bir Tartışma. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(5), Article 5.
- Pope, J. (2002). Administrative and Compliance Costs of International Taxation. İçinde A. Lymer & J. Hasseldine (Ed.), *The International Taxation System* (ss. 273-289). Springer US. https://doi.org/10.1007/978-1-4615-1071-0_14
- Private Collection Agencies*. (t.y.). [Gov.]. Internal Revenue Service. Geliş tarihi 24 Ekim 2022, gönderen <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/private-debt-collection>
- Pūblicānus. (t.y.). İçinde *ONLINE LATIN DICTIONARY*. Geliş tarihi 05 Kasım 2022, gönderen <https://www.online-latin-dictionary.com/latin-english-dictionary.php?lemma=PUBLICANUS100>
- Report of the National Commission on Restructuring the Internal Revenue Service: Hearing de Committee on Ways and Means*, House 105 (1997). <https://www.govinfo.gov/app/details/CHRG-105hrg49307>
- Resnick, M. T. (2005). Outsourcing federal tax collection. *Hous. Bus. & Tax LJ*, 5, 128.
- Risk. (2004). İçinde *İktisat Terimleri Sözlüğü*. <https://sozluk.gov.tr/?kelime=risk>
- Rockwood, E. (2007). Privatizing Tax Collection: A Case Study in the Outsourcing Debate. *Public Contract Law Journal*, 36(3), 423-435.
- Samson, W. D. (2002). History of Taxation. İçinde A. Lymer & J. Hasseldine (Ed.), *The International Taxation System* (ss. 21-41). Springer US. https://doi.org/10.1007/978-1-4615-1071-0_2
- Sarisoy, İ. (2018). Farklı Bir Özelleştirme Önerisi: Gayrimenkul Sermaye İradı Vergileme Sürecinin Özelleştirilmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve*


- Sayıştay. (2022). *Çevre, Şehircilik Ve İklim Değişikliği Bakanlığı 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporu*. T.C. Sayıştay Başkanlığı. <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/4136-cevre-sehircilik-ve-iklim-degisikligi-ba>
- Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı, 2003/26334 (SAYIŞTAY TEMYİZ KURULU 21 Nisan 2003). <https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/s-tk-k-2003-26334-t-21-04-2003-sayistay-temyiz-kurulu-karari/582938/26334>
- Schama, S. (2004). *Citizens: A chronicle of the French Revolution*. Penguin.
- Schneider, F., Buehn, A., & Montenegro, C. E. (2010). *Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007*. World Bank. <https://doi.org/10.1596/1813-9450-5356>
- SGK Veri Uygulaması. (2022). *SGK, İş Yeri Sayısı*. <https://veri.sgk.gov.tr/>
- Sheshinski, E. (2003). Privatization and Its Benefits: Theory and Evidence. *CESifo Economic Studies*, 49(3), 429-459. <https://doi.org/10.1093/cesifo/49.3.429>
- Starr, P. (1988). The Meaning of Privatization. *Yale Law & Policy Review*, 6(1), 6-41.
- Stella, P. (1993). Tax Farming: A Radical Solution for Developing Country Tax Problems? *Staff Papers - International Monetary Fund*, 40(1), 217. <https://doi.org/10.2307/3867383>
- Suudi Arabistan Maliye Bakanlığı. (2021). *End of The Year—Fiscal Rapor*. Suudi Arabistan Maliye Bakanlığı. https://www.mof.gov.sa/en/financialreport/2021/Documents/END_Bud-Eng%202021.pdf
- Şen, H., & Sağbaş, İ. (2019). *Vergi Teorisi ve Vergi Politikasına Giriş* (1. bs).
- Şensoy, F. (2014). Mukataalarda Muhasebe Kayıtları ve XVII. Yüzyıl Başında Bursa Mukataası Örneği. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 7, Article 7.
- Tan, J. (2017). *Power and public finance at Rome, 264-49 BCE*. Oxford University Press.
- Tanzimat Fermanı Osmanlıca ve Türkçe Metni*. (t.y.). Tarih Duracı. Geliş tarihi 17 Kasım 2022, gönderen <https://www.tarihduragi.com/2016/10/tanzimat-fermani-osmanlica-ve-turkce-metni.html>
- Tax Debt Collection Contracts: IRS Analysis Could Help Improve Program Results and Better Protect Taxpayers*. (2019). U. S. Government Accountability Office. <https://www.gao.gov/products/gao-19-193>
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. (t.y.). *Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri*. Geliş tarihi 22 Mart 2024, gönderen <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>

- TDK. (2004a). Mukataa. İçinde *İktisat Terimleri Sözlüğü*.
<https://sozluk.gov.tr/?kelime=mukataa>
- TDK. (2004b). Mültezim. İçinde *İktisat Terimleri Sözlüğü*.
<https://sozluk.gov.tr/?kelime=mültezim>
- Thuronyi, V. T. (1996). Tax Law Design and Drafting, Volume 1. İçinde *Tax Law Design and Drafting, Volume 1*. International Monetary Fund.
<https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781557755872/9781557755872.xml>
- Topaloğlu, B. (t.y.). VEKİL. İçinde *TDV İslâm Ansiklopedisi*. Geliş tarihi 08 Ocak 2024, gönderen <https://islamansiklopedisi.org.tr/vekil--esma-i-husna>
- Torgler, B. (2007). Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis. *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. <https://doi.org/10.4337/9781847207203>
- Tunçer, M. (2015). Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57(3), Article 3.
https://doi.org/10.1501/SBFder_0000001760
- TÜİK. (2021). *Nüfus ve Konut Sayımı, 2021*.
<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Nufus-ve-Konut-Sayimi-2021-45866#:~:text=Türkiye%20nüfusu%2084%20milyon%20680%20bin%20273%20kişi%20oldu&text=Erkek%20nüfus%201927%27de%206,252%20bin%20172%20kişi%20oldu>
- United States of America v. Microsoft Corp. (United States District Court For The District Of Columbia 20 Kasım 2015). <https://casetext.com/case/united-states-v-microsoft-corp-2>
- Use of Private Collection Agencies to Improve Irs Debt Collection: Hearing de Committee on Ways and Means*, House 108 (2003).
<https://www.govinfo.gov/app/details/CHRG-108hhr91098>
- Ünsal, A. gör hilmi. (2003). Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), Article 3.
- Üstün, Ü. S., & Çalış, H. S. (2019). 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununda Doğrudan Temin Usulü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(1), Article 1. <https://doi.org/10.15337/suhfd.545146>
- Vergi Usul Kanunu, 213 (1961).
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>
- Watson, H. (1985). Tax evasion and labor markets. *Journal of Public Economics*, 27(2), 231-246. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(85\)90048-9](https://doi.org/10.1016/0047-2727(85)90048-9)
- Webber, M. J., & Symanski, R. (1973). Periodic Markets: An Economic Location Analysis. *Economic Geography*, 49(3), 213-227.
<https://doi.org/10.2307/143127>
- What You Need To Know About IRS Private Tax Collection Agencies*. (t.y.). Geliş tarihi 04 Kasım 2022, gönderen <https://taxcure.com/resources/irs-tax-collections/private-debt-collectors>

- When private companies collect taxes for the IRS.* (t.y.). Consumer Action. Geliş tarihi 24 Ekim 2022, gönderen <https://www.consumer-action.org/alerts/articles/consumer-protection-tips-when-private-companies-collect-taxes-for-the-irs>
- White, E. N. (2004). From privatized to government-administered tax collection: Tax farming in eighteenth-century France. *The Economic History Review*, 57(4), 636-663. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0289.2004.00291.x>
- Williamson, O. E. (1985). *The economic institutions of capitalism: Firms, markets, relational contracting* (Nachdr.). Free Press [u.a.]. https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4869338/mod_resource/content/2/ETC1.PDF
- Wills, M. (2018, Nisan 23). *The Roots of Privatization*. JSTOR Daily. <https://daily.jstor.org/the-roots-of-privatization/>
- Wilson, J. (2002). Report on a study of fisheries related district tendering systems and implications for co-management of lake resources. Draft 16 April 2002. <Http://Aquaticcommons.Org/Id/Eprint/19556>. <https://aquadocs.org/handle/1834/34730>
- Window Tax.* (t.y.). UK Parliament. Geliş tarihi 19 Aralık 2022, gönderen <https://www.parliament.uk/about/living-heritage/transformingsociety/towncountry/towns/tyne-and-wear-case-study/about-the-group/housing/window-tax/>
- World Bank. (1992). *World Development Report 1992: Development and the Environment*. The World Bank. <https://doi.org/10.1596/0-1952-0876-5>
- Yardımcı, M., Oflaz, E., & Menecler, O. (2020). *Tarihsel Surecte İltizam Sisteminin Sosyo Ekonomik Etkileri; Devlet Erkinin Kisisel Kullanimi "Multzim"*.
- Yılmaz, Y. (2019). *Osmanli Devleti'nde Vergi Sistemi Ve Vergi Denetimi*. 12.
- Zucman, G. (2017, Kasım 10). *How Corporations and the Wealthy Avoid Taxes (and How to Stop Them)*. <https://gabriel-zucman.eu/how-corporations-avoid-taxes/>

EKLER

Ek-1: Anket Formu Örneği



T.C.
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ

Sayın Katılımcı,

Bu anket formu, T.C. İstanbul Gedik Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda, Dr. Öğr. Üyesi Osman Yılmazcan danışmanlığında yürütölen "Vergi Sisteminin Özelleştirilmesinin Kavramsal Olarak İncelenmesi" başlıklı yüksek lisans tezi çalışması kapsamında hazırlanmıştır. Bu form, tamamen bilimsel amaçlarla bilgi toplamak amacıyla kullanılacaktır.

Anket, toplam 2 bölüm ve 16 sorudan oluşmaktadır. Sorulara vereceğiniz cevaplar yalnızca akademik çalışmalar için kullanılacak ve kesinlikle gizli tutulacaktır. Soruların doğru veya yanlış bir cevabı bulunmamaktadır. Size göre en doğru olan cevabı vermeniz, araştırmanın sağlıklı ilerlemesi açısından büyük önem arz etmektedir. Anketin geçerli olabilmesi için tüm sorular eksiksiz yanıtlanmalıdır.

Soruları cevaplarken, her bir soruya yalnızca kendi koşullarınızı düşünerek ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz. İşaretleyeceğiniz numarayı aşağıdaki gibi daire içine alınız.

Örnek: İş yükü azalan vergi idaresi daha etkin çalışır..... 1 2 3 4 **5**

Değerlendirme Skalası: 1= Kesinlikle Katılmıyorum; 2= Katılmıyorum; 3= Kararsızım; 4= Katılıyorum;
5= Kesinlikle Katılıyorum

Anket için ayırdığınız zaman ve göstereceğiniz ilgi için teşekkür ederiz.

Erkan ELMACI
Yüksek Lisans Öğrencisi

Osman Yılmazcan
Dr. Öğr. Üyesi
Tez Danışmanı



**T.C.
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ**

DEMOGRAFİK BİLGİLER

1	Cinsiyetiniz	() Kadın	() Erkek	
2	Yaşınız	() 18-30 () 46-60	() 31-45 () 61 ve üzeri	
3	Meslek Grubu	() Mali Müşavir	() Vergi Uzmanı	() Mükellef
4	Vergi toplama süreçlerindeki özelleştirme uygulamaları hakkında ne kadar bilgi sahibisiniz?	() Bilgi Sahibi Değilim	() Bilgi Sahibiyim	

Aşağıda yer alan ifadeler vergi toplama süreçlerinde özelleştirme uygulamalarından yararlanılması konusunda ki algınızı ölçülemektedir. Lütfen ifadelere ilişkin katılım düzeyinizi belirtiniz		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Vergi kayıp/kaçığı azaltarak vergi gelirlerini artırılmasını sağlar.	1	2	3	4	5
2	Vergi idarelerinin giderini azaltarak kamu harcamalarının etkin yönetilmesini sağlar.	1	2	3	4	5
3	Özel şirketler verimlilik artışı sağlar.	1	2	3	4	5
4	Vergi idaresi yerine özel sektörle muhatap olmak kamu hizmetlerinin kalitesini artırır.	1	2	3	4	5
5	İş yükü azalan vergi idaresi daha etkin çalışır.	1	2	3	4	5
6	Kanuni çerçevesi iyi düzenlenmiş özel şirketler ile süreç daha şeffaf çalışır.	1	2	3	4	5
7	Kanuni çerçevesi iyi düzenlenmiş özel şirketler ile süreç daha adil olur.	1	2	3	4	5
8	Özelleştirmede görev alan şirketler teknolojik yeniliklerden daha çok yararlanır.	1	2	3	4	5
9	Vergi sisteminde özelleştirme uygulamalarından yararlanılabilir.	1	2	3	4	5
10	Vergi kayıp/kaçığının önlenmesinde özel şirketler sahip oldukları imkân ve motivasyon ile vergi idaresine göre daha etkili olacaktır.	1	2	3	4	5



**T.C.
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ**

11	Vergi borcumla ilgili özel bir şirketin tarafımla iletişime geçmesini istemem.	1	2	3	4	5
12	Tarafımla ilgili vergilendirme süreçlerinde, kanuni çerçevesi ne kadar iyi düzenlenmiş olursa olsun özel şirketlerin yer almasını istemem.	1	2	3	4	5

ÖZGEÇMİŞ

Erkan ELMACI

ÖĞRENİM DURUMU

- Lisans : (2018), Atatürk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Hukuk Bölümü
- Yüksek Lisans : (2024), İstanbul Gedik Üniversitesi, Hukuk Anabilim Dalı, Kamu Hukuku (Tezli) Yüksek Lisans Programı

MESLEKİ DENEYİMİ

- Sakarya Barosu, 2018-2019, Stajyer Avukat
- Sakarya Barosu, 2019- , Serbest Avukat

YABANCI DİL NOTU

- YÖKDİL (2022/2), İngilizce, Sınav Notu: 91,25