

KDV'ye Yeni Bir Öneri: İngiliz Modeli*

A New Recommendation to the VAT: British Model

Arş. Gör. Zeynep DEMİRCİ¹, Arş. Gör. Dr. Orçun AVCI²

Öz

Günümüzde vergiler; iktisadi, mali ve politik açıdan büyük önem arz etmektedir. Vergiler, kamu hizmetlerinin finansmanı için devlet tarafından ya doğrudan ya da bazı mal veya hizmetlerin fiyatlarına eklenerek dolaylı olarak toplanmaktadır. Katma Değer Vergisi (KDV), dolaylı olarak toplanan vergiler arasında yer almaktadır. KDV'de mükellefler verginin nihai yüklenicisi olmayıp, vergiyi idare adına nihai tüketiciden tahsil eden aracı durumundadır. Bu vergi, tüm dünyada hızla yayılan ve önemini koruyan bir vergi türüdür. Ülkemizde zaman içerisinde birçok vergi türünde değişiklikler yapılmaktadır. KDV de zaman içerisinde bu değişikliklerin yapılmasına ihtiyaç duyulan vergiler arasındadır. Geçtiğimiz yıl, eski Maliye Bakanı Naci AĞBAL'ın KDV'de İngiliz Modeli'ne geçilmesi ile ilgili reform açıklamalarının ardından İngiliz KDV Modeli tartışılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda çalışmada, İngiliz KDV Modelinin ülkemizde benimsenmesi ve uygulanması durumunda ortaya çıkabilecek olası durumlar tespit edilmeye ve değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Katma değer vergisi, katma değer vergisi kanunu, İngiliz katma değer vergisi modeli

Makale Türü: Derleme

Abstract

Today taxes have importance in terms of economic, fiscal and political. Taxes are collected by the government for the finance of public services either directly or indirectly by adding them to the prices of some goods or services. Value Added Tax (VAT) is one of the indirect taxes. In VAT, taxpayers are not the final bearer of the tax but are the intermediary agencies who collects the tax from the final consumer on behalf of the government. This tax is a type of tax that is rapidly spreading and maintaining its importance all over the world. In Turkey, many types of taxes are changed over time. VAT is also among the taxes that are needed to make these changes by the time of progress. Last year, after the former Minister of Finance Naci Ağbal's statements related to reform on transition to British Model of VAT started a debate on this issue. In this context of the study, in case of adoption and application of the British VAT Model to our country, possible outcomes will be tried to be identified and evaluated.

Keywords: Value added tax, value added tax act, British model of value added tax

Paper Type: Review

Giriş

Harcamaların vergilendirilmesi, alım-satım konusu mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi şeklinde olmaktadır. Bu amaca yönelik vergilere ise, muamele vergileri denilmektedir. Muamele vergilerinin günümüzdeki en gelişmiş ve modern vergilendirme tekniğine sahip olan biçimi KDV'dir. Hemen hemen her ülkede uygulanan KDV sistemlerinde belli konularda

*Bu makale, 18-21 Ekim 2017 tarihleri arasında Alanya/Antalya'da gerçekleştirilen II. International Academic Research Congress'de sunulan özet bildirinin genişletilmiş ve güncellenmiş halidir.

¹ İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, zeynep.demirci@ikc.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2613-2525>.

² Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, orcun.avci@outlook.com, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7917-9802>.

Atf için (to cite): Demirci, Z. ve Avcı, O. (2019). KDV'ye Yeni Bir Öneri: İngiliz Modeli. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(2), 597-607.

farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar ülkeden ülkeye değişmekle beraber sistemin temel yapısı aynıdır. KDV sistemine geçiş aşamasında uygulanan oranlar ülkelerin gelişmişlik düzeylerine ve vergi idarelerinin kapasitelerine göre de farklılaşır. Ülkemizde uygulanan KDV Kanunu 1985 yılında yürürlüğe girmiştir. Çeşitli sebeplerin varlığı ve özellikle zamanın koşullarına cevap veremeyecek hale gelmesi KDV Kanunu'nun revize edilmesi konusunu gündeme getirmiştir ve İngiliz KDV modeli ilk olarak incelemeye alınan ve tartışılacağı model olmuştur.

KDV'de İngiliz modeline geçilmesi tartışmalarına istinaden bu modele geçilmesi ile ülkemiz KDV'sinde önemli değişiklikler olacağı aşikardır. Bu sebeple çalışmada, öncelikle KDV'nin genel çerçevesi ele alınarak ülkemizdeki KDV uygulamalarına yer verilecektir. Sonrasında İngiliz Vergi Sistemindeki KDV'nin özelliklerine değinilecektir. Çalışmanın esas konusu olan Türk Vergi Sistemi'ndeki KDV açısından reformun gerçekleştirilmesi durumunda vergi sistemimizde neler olabileceği ise, son bölümde yer alacaktır.

1. KDV'nin Genel Çerçevesi

Yaklaşık 60 yıl önce vergi sistemlerine giren KDV, kısmen yeni bir vergi olarak değerlendirilebilir. KDV ilk olarak 1918 yılında Almanya'da bir endüstri yöneticisi olan Dr. Wilhelm Von Siemens tarafından önerilmiştir ve bu yıldan sonra da tartışmalar hızlanarak devam etmiştir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 199). İlk olarak Fransa'da ulusal bir vergi olarak kabul edilen KDV, 1954'den itibaren farklı ülkelerde, farklı nedenlerle ve ekonomik kalkınmanın farklı evrelerinde dolaylı vergilerin bel kemiği olarak benimsenmiştir. Çok aşamalı gayri safi harcama vergilerinin vergi adaletini bozucu yanlarını bertaraf etmek ve kamu kaynaklarını arttırmak amacıyla, 20.yüzyılın ortalarından itibaren birçok çalışma yapılmış ve bu çalışmaların neticesinde KDV olarak isimlendirilen yeni bir vergi türü ülkelerin vergi sistemleri içinde yer almaya başlamıştır (Hacer, 2018: 136).

KDV'den önce uygulanan ve üretim aşamasını kavrayan toplu muamele vergileri, sanayi ve firmalar üzerinde bir baskı meydana getirerek kaynak dağılımını olumsuz şekilde etkilemiş ve finansman sıkıntısına yol açmıştır. Başka bir açıdan, belli üretim aşamalarının yüksek oranlarda vergilendirilmesi vergi kaçakçılığını cazip hale getirmiş, bu durum aynı zamanda gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının aşınmalarına sebep olmuştur. Muamele vergilerinin ekonomi üzerindeki benzeri etkileri, KDV uygulamasının dünya genelinde yayılmasını hızlandırmıştır (Yılmaz, 2014: 150-151).

Uluslararası ticaretin serbestleştirilmesini sağlamak için gümrük vergilerine alternatif oluşturması ve rekabet eşitsizliğinin giderilmesi bağlamındaki tarafsızlığı da KDV'nin popüleritesini arttırmıştır. KDV'nin tarafsız ve şeffaf bir yapıya sahip olması giderek yaygınlaşmasını hızlandırmıştır. Ülkelerin KDV'yi uygulama dinamikleri, söz konusu ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ve bölgesel farklılıklarından bağımsız değildir. KDV uygulamasından beklenen amaç ülkeden ülkeye değişebilmektedir. Bu bağlamda KDV'nin yayılmasından bahsederken, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, ekonomi politikaları, milli gelirleri ve coğrafi özellikleri gibi belirleyicilerin de dikkate alınması gerekmektedir. Avrupa'daki hemen hemen tüm ülkede uygulanan KDV, Avrupa Birliği'nin en önemli ortak vergisidir. Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde adaylar için KDV sisteminin uygulanması, yerine getirilmesi gereken ön şarttır. KDV; Asya, Kuzey ve Güney Amerika ve Afrika'daki pek çok ülkede; Japonya, Çin, Kanada ve Kore'de kabul edilmiştir. Sadece dünyanın büyük ekonomisi olarak kabul edilen Birleşik Devletler'de KDV sistemi mevcut değildir (Yılmaz, 2014: 137). KDV dünya çapında hükümetler için önemli bir gelir kaynağıdır. Günümüzde 165 ülkede KDV uygulanmaktadır ve bu rakam 25 yıl öncesinin iki katı kadardır (Bayazıt, 2018: 164).

KDV, üretimden tüketime kadar malın geçirdiği her iktisadi aşamada alındığından, bir yayılı muamele vergisi niteliğindedir. Fakat her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alındığından, vergi piramitleşmesini önlemekte ve tarafsız bir vergi olarak kabul görmektedir.

Bu yüzden günümüzde çağdaş ve en yaygın harcama vergisi konumundadır (Şenyüz vd., 2018: 253).

KDV, mal üretimi yahut hizmet sunumu sürecindeki “değer” i vergilendirdiğinden, katma değeri yüksek olanlardan fazla, düşük olanlardan az vergi alınması söz konusu olmaktadır. KDV her safhadaki satış bedeli üzerinden hesaplanmaktadır. Üretim ve dağıtım aşamasında yaratılan “değerin” vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Buna göre; üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her aşamada vergiye tabi olmakta, fakat sistemin bünyesi içindeki indirim mekanizması vasıtasıyla işletme girdileri için ödenen vergi indirilerek, sadece o aşamada eklenen değer vergilendirilmiş olmaktadır. Sistemin özelliği sebebiyle, vergi yükü ile el değiştirme aşamalarının sayısına göre kümülatif biçimde artmamakta, üstelik her aşamada vergi alındığı için, vergi oranlarını yüksek tutma zorunluluğu da bulunmamaktadır (Kılıç, 2018: 125-126).

KDV, hem tek hem de çok aşamalı genel satış vergilerinin özelliklerini bir araya getiren dolaylı bir vergidir. Yani satıcı, vergiyi malın fiyatına ekleyerek müşterisine yansıtır. Diğer taraftan, satış yoksa vergi alacağı da doğmayacağı için KDV tipik bir satış vergisi olarak da ifade edilebilir. Birçok ülkede üretim sürecinin çeşitli aşamalarında uygulanan yayılı muamele/satış vergilerinin yerine getirilmiştir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 202).

KDV'nin göz ardı edilemeyecek yararı, yayılı harcama vergilerinde var olan çifte vergilendirmeyi önlemesidir. Verginin bu yanı; hem çifte vergilendirmeyi önlemek suretiyle vergi adaletini sağlama bakımından hem de büyük işletmelerin vergi yüklerini azaltarak rakiplerine kıyasla daha avantajlı hale gelebilmek için dikey bütünleşmeye gidebilmelerini önleme yönünden yararlıdır. KDV'yi uygulayan pek çok ülkede ihracat vergi dışı bırakılmakta veya ihracata vergi iadesi uygulanmakta; buna karşın ithalatta da yerli ürünlerin yabancı ürünlere karşı korunmasını sağlayacak önlemler uygulanarak, ülke ekonomisinin uluslararası ekonomi ile uyumu sağlanabilmektedir (Yılmaz, 2014: 137).

KDV, mükellef sayıları baz alındığında önemli kitleleri ilgilendiren bir vergi konumundadır. Genel bir tüketim vergisi olması sebebiyle herkesin karşılaştığı ve vergi yüklenicisi olarak katlandığı bir vergi olan KDV'nin, esas itibarıyla aracı ödeyici konumunda olan kanuni mükellef sayısı oldukça yüksektir (Saraçoğlu, 2018: 350).

2. Türkiye’de KDV Uygulamaları

KDV ile ilgili çalışmalar Türkiye’de 1970 yılında başlamıştır. İlk olarak ikinci beş yıllık kalkınma planında bir öneri olarak yer almış olup üçüncü beş yıllık kalkınma planında uygulamaya geçilmesi, dördüncü beş yıllık kalkınma planında geçiş için gider vergilerinin tabanının genişletilmesi kararı alınmış, uygulamaya ancak beşinci kalkınma planı döneminde geçilebilmiştir. KDV'nin Türk Vergi Sistemi'ne dahil oluşu 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Kanun ile 01.01.1985 yılında olmuştur. KDVK'nın yürürlüğe girmesi ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (Banka ve Sigorta Muameleleri Vergilerine ilişkin hükümler hariç), 2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu, 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun Spor Toto Vergisi'ne ilişkin hükümleri ve 6747 sayılı Kanun'un Şeker İstihlak Vergisi'ne ilişkin hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır (KDVK md. 61; Şişman, 2014: 24-25).

KDV'nin konusu Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ile her türlü mal ve hizmet ithalatıdır. İlaveten bir kısım teslim ve hizmetler de tek tek sayılarak belirlenmiştir (Öncel vd., 2017: 406).

KDV uygulamasında bazı istisnalar hariç ana mükellef grubu, KDV'ye tabi mal tesliminde ve/veya hizmet ifasında bulunanlardır. Ancak KDV'nin mükellefi olmak bu verginin nihai yüklenicisi olmak anlamına gelmemektedir. KDV'nin nihai yüklenicisi (dolayısıyla asıl mükellefi), nihai tüketici konumunda bulunan kişi ve kuruluşlardır. KDV mükellefleri vezne görevi yapmakla, diğer bir ifadeyle verginin nihai tüketiciden tahsili hususunda devlete yardım etmekle görevlendirilmişlerdir. Mükellefler, müşterilerden topladığı KDV'den, işle ilgili

alımları hasebiyle ödediği KDV'yi indirirler, bakiye tutarını vergi dairesine öderler. Bu sebeple vergi dairesine ödenen tutar mükellefin mal varlığında bir eksilmeye sebep olmaz (Tosuner ve Arıkan, 2015: 370).

Türkiye'de KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar arttırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ile bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir (KDVK'nın 28. maddesi). Bakanlar Kurulu en son 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/13033 sayılı kararı ile genel KDV oranını ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere % 18'e yükseltmiştir. Ayrıca listeler şeklinde belirlenen mal ve hizmetler için ayrı bir tarife benimsemiştir. Buna göre, ekli I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1; genellikle temel gıda maddeleri ile diğer mal ve hizmetlerin yer aldığı ekli II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8 olarak benimsenmiştir (Tosuner ve Arıkan, 2015: 398-399).

Türkiye'de KDV konusunda uygulanan oran sayısının çokluğu ve sık sık değiştirilmesi, KDV'nin başarısını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durum farklı oranlara tabi mal satanların, satışlarını genellikle düşük oranlı maldan göstererek haksız kazanç elde etmelerine ve vergi kayıplarının yaşanmasına sebep olmaktadır. Aynı şekilde bazı malların hangi orana tabi olduğunun tespitinde de ciddi sıkıntılar yaşanmaktadır. Diğer taraftan her mala farklı oran uygulamak ancak esneklik ve ikame mallar hakkında bilgi edinilmesi ile mümkün olacaktır. Bu açıdan oran sayısının ve istisnaların azaltılarak mümkünse tek orana geçilmesinde yarar olduğu düşünülmektedir. Fakat buna en büyük itiraz temel gıda maddelerinin de diğer ürünler ile aynı orana tabi tutulacağı ve bunun da dar ve orta gelir grubunun yükünü artıracığı şeklindedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 236).

KDV'nin en önemli özelliklerinden birisi vergi indirim mekanizmasıdır. KDV indirimi genel olarak, satışlar üzerinden hesaplanan KDV'den, bu satışların girdilerine ilişkin yüklenen KDV'nin indirilmesidir. Yüklenen KDV'den hesaplanan KDV'nin indirilebilmesi için bunun belgelendirilmesi gerekmekte olup, bu sayede sistem içindeki vergi kaçakçılığına ve faturasız satışlara karşı etkin bir otokontrol sistemi sağlaması amaçlanmaktadır (Kılıç, 2018: 126).

KDV iade sistemi, mükelleflere finansal açıdan destek sağlayan önemli teşvikler arasında yer almaktadır. Fakat mükelleflerin KDV iade talepleri, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan usul ve esaslara riayet etmeleriyle yerine getirilmektedir. Söz konusu usul ve esaslara gerektiği gibi uyulmadığı takdirde iade süreçleri uzamakta ya da hiç iade alınamamaktadır (Aysel, 2018: 90). KDV iadesi, mükelleflerin gerçekleştirmiş olduğu iade kapsamındaki işlemleri sebebiyle yükledikleri KDV'leri, belirli şartların mevcudiyeti durumunda devletten alması şeklinde tanımlanabilir. Ülkemizde KDV iadelerinin yasal dayanağı 3065 Sayılı KDVK ve bu kanun kapsamında çıkartılan tebliğlerdir. 3065 Sayılı KDVK'ya göre KDV iadeleri; teşvikli yatırım mallarının teslimi, uluslararası taşımacılık, indirimli orana tabi işlemler, ihracat, ihraç kayıtlı işlemler ve Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan teslimler (bavul ticareti) gibi farklı konulara uygulanmaktadır (Usta vd., 2017: 57).

Mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetlerde ödediği KDV'yi indirme yoluna gidebilmektedir. İndirim mekanizması ile giderilemeyen yüklenen KDV (istisnaya tabi işlemler sebebiyle yüklenen KDV) mükelleflere nakden veya mahsuben iade edilmektedir. KDV iadesini doğuran teslim ve hizmetler ancak şu durumlarda yapılırsa mükellefler için iade hakkı doğurabilmektedir (Demir, 2015: 129):

- Tam istisna kapsamınca yapılan teslim ve hizmetlerden doğan KDV'nin varlığı durumunda,
- Kısmi tevkifattan kaynaklanan ve yüklenen KDV'nin olması durumunda,

- İndirimli orandan kaynaklı yüklenen KDV'nin olması durumunda mükellefler indirim yolu ile gideremedikleri KDV'yi nakden veya mahsuben iade alabilirler.

Ülkemiz uygulamasında; istisnalardan, indirimli orandan, kısmi KDV tevkiyatından, fazla ve yersiz ödenen vergilerden ve uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan iade doğurucu işlemler dışında mükellef üzerinde kalan yükün iade alınabilmesi imkanı yoktur. Bu kapsama girmeyen KDV, indirimle giderilemediğinde sonraki döneme taşınmak zorundadır (İnalton, 2017: 75). Özellikle bu kısım mükellefleri zorlayabilmektedir. Çünkü devreden KDV uygulamasının varlığı mükelleflerin ödenmiş vergilerinin, bir sonraki vergi döneminde ödemesi gereken vergiden düşürülmesine imkan vermektedir. Ancak bu durum, özellikle nakit akışı gerektiren mal ve hizmet alım satımlarında mükellefleri finansman yüküyle karşı karşıya bırakabilmektedir.

KDV iade sisteminin başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için süreçte yer alan aktörlerin iş birliği ve uyumu büyük önem arz etmektedir. Zira iş birliği ve uyumu bozacak unsurların varlığı süreçte aksaklıklara neden olabilmektedir. İade sürecinde var olan aksaklıkların giderilip etkinliğin artırılması Gelir İdaresi Başkanlığı'nın önemli hedefleri arasında yer almaktadır. Teknolojik uygulamalara ilişkin kapsamın giderek genişletilmesi ve KDV işlemlerine özgü İhtisas Vergi Daireleri'nin kurulması bunun en önemli göstergelerinden biridir. Bu uygulamalar süreçte yaşanan birçok sorunu ortadan kaldırarak etkinliğe önemli katkı sağlamıştır. Fakat KDV iadelerinde karşılaşılan sorunların tamamen ortadan kalkmadığı ve bazı sistematik sorunların varlığının halen devam ettiği bilinmektedir (Usta vd., 2017: 65).

3. İngiliz Vergi Sisteminde KDV

İngiliz Vergi İdaresi (HM Revenue & Customs) 2000'li yılların başlarından itibaren Gelir İdaresi (Inland Revenue) ile Gümrük ve Tüketim Vergileri İdaresi (HM Customs and Excise) olmak üzere 2 farklı örgütten oluşmaktaydı. Sonraki yıllarda ise, Gelir İdaresi ile Gümrük ve Tüketim Vergileri İdaresinin birleştirilmesiyle tekli bir yapı olan Gelir ve Gümrük İdaresi adı altında bir örgüt oluşturulmuştur (Kaya vd., 2017: 116).

KDV'nin getirilmesi, İngiltere için Avrupa Birliği'ne üye olma aşamasında zorunluluk teşkil etmiştir. Bu sebeple İngiltere 1 Ocak 1973 tarihinde Avrupa Birliği'ne kabul edildikten sonra KDV uygulaması çalışmalarına da başlayarak bu vergiyi sistemine dahil etmiştir (Şen ve Sağbaş, 2015: 212). İngiliz vergi modeli; bir kısmı çok önemli ve fazla mükellefi olan bir kısım ise nispeten az sayıda mükellefi olan, çok sayıda farklı vergileri içermektedir (James, 2016: 3). KDV'de bu vergilerden biridir. KDV'nin konusu bakımından İngiliz KDV modeli, Türkiye'deki KDV ile benzerlik göstermesine rağmen, üzerinden KDV alınan mal ve hizmetlerin kapsamı ve türleri Türkiye'de uygulanan KDV sistemi ile benzerlik göstermemektedir.

KDV, bir defaya mahsus olmak üzere yurt içi ekonomide nihai tüketici harcaması üzerinden alınan bir vergi yöntemidir. Diğer vergi yöntemlerine göre, İngiliz Katma Değer Vergisi'nin belli bazı avantajlarının olduğu söylenebilir. Bunlar (Dale, 2001: 27):

- Vergi yükünü daha verimli faaliyetlerden tüketime kaydırır. Bu durum da yatırım ve tasarruftaki vergi yükünü azaltarak özel sektördeki büyümeye önemli ölçüde katkıda bulunabilir.
- KDV, otomobil endüstrisi gibi belirli endüstrilerdeki aşırı vergileri ve bu verginin ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerini azaltan mal ve hizmetler üzerindeki tüketim vergisini daha eşit bir şekilde yaymaktadır.
- Yapılan ihracatların vergiden muaf tutulmasıyla KDV, yurt dışındaki satışları artırarak ihracat yanlı bir tutum sergiler ve bu durum ülke ekonomisine istihdam ve büyüme artışı olarak geri döner.
- Gelir vergisinden farklı olarak KDV'nin önüne geçmek neredeyse imkansızdır. Bu sebeple kayıt dışı ekonominin de gelişmesine engel olur.

Bu gibi avantajlarının yanında KDV'nin İngiltere'de bazı endişelere yol açan dezavantajları da vardır. Bu dezavantajlar; KDV'yi idare etme ve toplama maliyetlerinin kontrol edilmesinin ilk etapta fazla olması ve belirli bazı ek maliyetlere de sebebiyet verebilmesi ile belirli durumlarda işletmelerin sermaye satın alımlarında meydana gelen çifte vergilendirme olgusudur. Ancak bu sorunlar da belirli esneklikler sağlanılarak giderilmeye çalışılmıştır (Dale, 2001: 28).

İngiltere'de standart KDV oranı, 4 Ocak 2011'de %17,5'ten %20'ye yükseltilmiştir. Ancak bazı şeyler KDV'den muaftır. Örneğin, posta pulları, finansal ve mülk işlemleri gibi işlemler buna örnek gösterilebilir. İndirimli oran uygulamasında ise, oran %5'tir. Örneğin, çocuk araç koltuğu gibi mal ve hizmetler ise bu kategoridedir. Sıfır oran uygulaması ise, çocuk kıyafetleri ve çoğu yiyecekte geçerlidir (HMRC, 2018).

Serbest çalışan kişiler, eğer ki yapmış oldukları yıllık ciroları 56.500 sterlini (GBP) geçerse KDV'yi ödemekle mükellefler, eğer ki 56.500 sterlini geçmeyen iş hacimlerine sahip iseler, KDV'yi ödeme yükümlülükleri yoktur. KDV ödemek zorunda olmayan şirketler ise, yalnızca cirolarının belli bir tutarı geçmemeleri sebebiyle muaf tutulan hizmetleri veren şirketlerdir. Fakat %0 KDV'ye tabi olan şirketler KDV'yi ödemek zorunda olmasalar dahi kendileri adına vergi dairelerinde mükellefiyet tesis ettirmek zorundadırlar. KDV'yi yanlış beyan etmiş olan ya da faturasız satış yapmak suretiyle kayıt dışı hasılat elde edenler yani kısaca vergi kaçıran işletmeler için kanunlarla belirlenmiş ciddi yaptırımlar bulunmaktadır. Hatalı bildirimde bulunanlar için eksik beyan etmiş oldukları işlem tutarlarının %100'ü oranında para cezası kesilmektedir (Kaya vd., 2017: 119).

İngiltere'de KDV modeli içinde saklanması gereken kayıtlara bakıldığında; bir işletme KDV iadesine dayanak göstermek için aşağıdaki kayıtları sağlamak zorundadır (James, 2016: 66-67):

- İşletmenin muhasebe kayıtları; tutulması zorunlu defterler, stok arşivi,
- Satış faturalarının kopyaları,
- Verilen borç kredi ve borç notlarının kopyaları,
- Tedarikçilerden alınan satınalma faturaları,
- İthalat ve ihracat belgeleri,
- AB içinde yapılan ve AB'den alınan mallara ilişkin destekleyici belgeler,
- Borç ve kredi notları ile tahsil edilen miktarlardaki değişikliklerin kanıtı,
- KDV hesabı.

HMRC daha kısa bir süre izin vermediği sürece, kayıtlar altı yıl süreyle saklanmalıdır. Çünkü bu durum işin gereğinden fazla harcama yapılmasına veya bir işletmenin yetersiz depolama alanına sahip olmasına neden olur. Vergi idaresi, girdi vergisi veya indirilecek KDV'nin geri ödenmesi talebini desteklemek için belirleyebildiği gibi bilgi ve belgelerin üretimini talep etme gücüne de sahiptir (James, 2016: 67).

3.1. KDV'nin Konusu ve Oranları

Konu bakımından KDV, Türk Vergi Sistemi'ndeki KDV'ye benzer olarak, yurt içinde mal ve hizmet teslimleri ile ithalat işlemleri olarak belirtilmiştir. Oranlar ise genel oran, indirimli oran ve sıfır oran olmak üzere 3 farklı sınıflandırılmaya tabi tutulmuştur. Uygulamada bu oranların kullanımı şu şekildedir (James, 2016: 63):

- *Genel oran %20* olup, çoğu mal ve hizmette bu oran uygulanmaktadır. Bu orana tabi mal ve hizmetler kanunda tek tek tanımlanmamıştır. Bir mal ve hizmetin %5 ve %0 olarak oranı belirlenmemiş ise, bu mal ve hizmete genel oran uygulanır.
- *İndirimli oran %5* olup, çocuk araç koltukları, yurtiçi enerji ve yakıt kullanımı, enerji tasarrufu sağlayan malzemelerinin montajı, bazı konutlara ait inşaat malzemeleri, sağlık koruma ürünleri, sigara bırakma ürünleri, büyük çaplı ısıtma projeleri, büyük tatil karavanları, bazı insan taşımacılığı sistemlerine uygulanmaktadır.

- *Sıfır oran %0'dır* ve kitap, gazete ve dergi, bazı yiyecekler, çocuk giyim ve ayakkabıları, ilaçlar, yeni konut, ulaşım hizmetleri, ihracat ve ihracata ait hizmetlere uygulanmaktadır.

Belirli bazı mal ve hizmetler de vergiden istisna edilmiştir. Bahis ve oyun, eğitim, finansal hizmetler, sigorta hizmetleri, kan ürünleri, tıbbi hizmetler vergiden istisna edilen mal ve hizmetlere örnek olarak gösterilebilir (OZBEK, 2017). Görüldüğü gibi İngiliz KDV modelinde istisnaların kapsamı çok geniş tutulmamakla birlikte eğitim ve sağlık gibi sosyal faydası yüksek olan alanlara yönelmiştir.

3.2. KDV'de Mükellefiyet

İngiliz KDV modelinde mükellefiyete giriş ve mükellefiyetten çıkış esnek bir yapıya sahiptir. KDV mükellefiyeti, diğer vergilerden bağımsız olarak tescil ettirilir ve belli bir yıllık gelir miktarının (83.000 GBP) altında kalanlar ve gelirinin çoğunluğu veya tamamı %0 vergi oranına tabi mal ve hizmetlerden oluşanlar, isterlerse mükellefiyet tescil ettirmeyebilmektedir (Gümrük TV, 2017).

Kişi mükellefiyetinin yanında İngiliz KDV modelinde Türk Vergi Sistemi'ndeki KDV'den farklı olarak bir de grup şirket mükellefiyeti bulunmaktadır. Aynı ortaklık yapısı içerisinde bulunan birden fazla grup şirketi KDV mükellefiyetini ayrı ayrı tescil ettirmek yerine bütün olarak tescil ettirebilmektedir. Bu durumda tüm grup şirketleri tek bir mükellef olarak değerlendirilir, tek beyanname düzenlenir ve hesaplanan vergi de buna göre ödenir. Ayrıca grup şirketlerinin kendi içerisindeki işlemlerinde, alım ve satışlarında herhangi bir vergi hesaplanmaz. Böylece bu model ile birlikte hem kaynaklarda verimlilik sağlanır hem de vergi, grup içinde daha etkin bir şekilde dağılır ve vergi mahsup işlemleri de kolaylaşır. Mükellefiyete giriş için gerekli olan şartları kaybedenlerin mükellefiyeti sonlanır. Bunun dışında, belli bir yıllık gelir miktarının (83.000 GBP) altında kalanlar ve gelirinin çoğunluğu veya tamamı %0 vergi oranına tabi mal ve hizmetlerden oluşanlar istekleri halinde mükellefiyetten çıkabilirler (Gümrük TV, 2017).

3.3. KDV'de Beyanname

İngiltere'de vergi yılı diğer ülkelere göre dinsel ve tarihsel sebeplerle farklılık göstermektedir. Vergi yılları bir takvim yılının 6 Nisan tarihinde başlar, ertesi takvim yılının 5 Nisan tarihinde de sona erer (Taşkiran, 2018).

Modelde beyanname düzenlenmesi için 3 farklı beyan dönemi belirlenmiştir. Genel kural KDV mükelleflerinin, beyannameyi üçer aylık periyotlar halinde düzenlemeleri ve yılda 4 defa olmak üzere vergi idarelerine elektronik olarak teslim etmeleridir (Taşkiran, 2018). Genel kural bu olmakla birlikte özellikle vergi iade beklentisi fazla olan mükellefler aylık olarak da beyannameyi düzenleyebilmektedir. Aynı zamanda yıllık geliri belli bir tutarın (81.000 GBP) altında kalanlar yıllık beyanname dönemine de geçebilmektedir. Bunun dışında, iş ve işlemleri standart vergi dönemlerine göre beyanname verilmesine uygun olmayan mükellefler, vergi idarelerine başvurmaları ve uygun görülmesi durumunda özel vergilendirme dönemlerine de tabi olabilmektedir (Taşkiran, 2018).

3.4. KDV ve İadesi

İndirilebilir KDV, mükelleflerin iş ile ilgili olarak yaptıkları alışları üzerinden hesapladıkları ve ödenecek KDV'den indirebilecekleri vergilerdir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2018: 272). İngiliz modelinde alışlar sırasında ödenmiş olan KDV belirli özellikleri taşıması veya taşınamaması kaydıyla (istisna edilmemiş olması gibi) dönem sonunda hesaplanan KDV'den indirilir ve ödenecek vergiye ulaşılır.

Devreden KDV ise, herhangi bir dönemde indirilebilir KDV tutarının tahsil edilecek KDV tutarından fazla olması durumunda ortaya çıkar. Bu tutar İngiliz KDV modelinde sistematik olarak iade edilir. Mükellefiyet kaydı olmayanlar da fazladan ödenmiş KDV'sinin

olması durumunda, fazla olan kısmını iade alabilir. KDV iadesi tüm işlemlerde, mal ve hizmetin satın alındığı tarihte, beyanname esas alınarak ve otomatik olarak yapıldığı için kişiler üzerinde bir finansman yükü oluşturmamaktadır. Aynı zamanda bu modelde, tahsil edilemeyen alacaklar açısından da belirli şartların varlığı halinde iade mekanizması kullanılmaktadır (Ekinci, 2017).

İngiliz KDV modelinin Türk Vergi Sistemi'ndeki KDV'den en önemli farkı, iade mekanizmasının varlığıdır. Türk Vergi Sistemi'nde devreden KDV uygulaması vardır. Mükelleflerin iade alması gereken KDV olması durumunda, bu tutar gelecek dönem ödenecek olan vergiden indirilerek eritilir. Bu durum da, işletmeler üzerinde finansman yükü oluşturmaktadır. İngiliz modelinin bu açıdan önemli bir fayda sağlayabileceği düşünülmektedir.

3.5. İngiliz KDV Modeli ve Türkiye'de Uygulanabilirliği

İngiliz KDV modeline geçiş çalışmaları, Eski Maliye Bakanı Naci AĞBAL'ın açıklamalarından sonra tartışılmaya başlanmıştır. İki modelin birbirine KDV'nin konusu itibarıyla olan benzerlikleri, Türkiye'nin 1985 yılından beri KDV'de aynı vergi kanununu uygulaması ve zamansal olarak bu kanunun ihtiyaçlara cevap veremiyor olması ile İngiltere'nin 1973 yılından itibaren bu vergiyi başarılı bir şekilde uygulayabiliyor olması sebepleriyle İngiliz modelinin seçildiği söylenebilir.

İngiliz KDV modelinde; vergi uygulamaları basit ve mükellef odaklıdır. Vergisel işlemler basit olduğu için istisna uygulamaları da hem dar kapsamlı hem de kolay anlaşılabilir. Gündelik hayata ilişkin pek çok mal ve hizmetin vergisi %0'dır. Modelin temel anlayışı, işlemler esnasında oluşan KDV'nin mükellefin üzerinde kalmaması ve asıl mükellefi olduğu nihai tüketiciye ulaşmasıdır.

Türk Vergi Sistemi açısından KDV'de İngiliz modelinin benimsenmesi ve buna yönelik çalışmalar yapılması ile KDV'nin daha etkin bir şekilde işleyebileceği düşünülmektedir. Özellikle gıda, ulaşım, yayın, müzik ve sağlık sektörü açısından %0 oranının uygulanması tüketicilerin bu mallara ilişkin vergi yüklerini azaltacak, taleplerini arttıracak, üretim ve tüketim daha dengeli bir hale gelebilecektir. Ulaşımı toplu taşımaya kaydırarak trafik sorununa çözüm olabilecektir. Bilgiye ve müziğe erişimin kolaylaşması ile kayıt dışı ekonominin önüne geçilebilecektir (Ticaret Gazetesi, 2017).

Giyim sektöründe ise; genel oran olan %20 uygulanmakla birlikte iş güvenliği açısından gerekli olan iş kıyafetleri ve bebek giysilerinde KDV %0 olarak uygulanmaktadır. Bizde bu oran %8'dir. İngiliz modelinde olduğu gibi bizdeki oranın da 0'a indirilmesi çocuklu aileler açısından bütçelerinin desteklenmesine ve iş güvenliğinin de artırılmasına yardımcı olacaktır.

İade mekanizmasının işlerlik kazanması da İngiliz modelinin benimsenmesi ile olumlu katkı sağlayacak bir uygulama olacaktır. Mükelleflerin üzerindeki finansman yükü kaldırılacak, devreden KDV uygulaması da sonlanmış olacaktır (Ticaret Gazetesi, 2017).

Görüldüğü üzere İngiliz modeli birçok avantaja sahip bir uygulamadır. Türk Vergi Sistemi'ndeki KDV uygulamasının İngiliz modeline yaklaştırılmasının; hem mükellefler hem nihai tüketici hem de ekonomi üzerinde, özellikle sosyal açıdan, faydalı olacağı düşünülmektedir.

İki model arasındaki farkın daha iyi anlaşılması bakımından aşağıdaki tabloya yer verilmesi uygun görülmüştür.

Tablo 1. Türkiye ve İngiltere KDV modellerinin karşılaştırılması

Konu	Türkiye Uygulaması	İngiltere Uygulaması
KDV Uygulaması	Karmaşık	Kolay
KDV'ye Tabi İşlemler	İthalat dahil ticari işlemler. Ancak istisnalar geniş kapsamlı ve detaylı	İthalat dahil ticari işlemler. İstisnalar az ve belirli alanlarda

KDV Mükellefiyeti	KDV mükellefiyeti diğer vergilerle birlikte tescil edilir.	KDV mükellefiyeti diğer vergilerden bağımsız tescil ettirilebilir.
Grup Şirketleri KDV Tescili	Yoktur.	Grup şirketlerinin tümü tek mükellefiyet tescil ettirilebilir.
KDV Oranları	Genel oran: %18, İndirimli Oranlar: %1 ve %8	Genel Oran: %20, İndirimli Oranlar: %5 ve %0
KDV Beyanname Dönemi	Aylık	Üçer aylık. Ama iade alan mükelleflerin talebi halinde aylık da olabilir.
İndirilebilir KDV ve İade	Bir KDV döneminde tahsil edilen KDV'yi aşan indirilecek KDV tutarı iade edilmez, bir sonraki döneme devreder. Tam istisna uygulamalarında belirli şartlarda iade mümkündür.	Edilir.
Tahsil Edilemeyen KDV ve İade	Mükelleflerin mal ve teslimlerine ait olan ve tahsil edilemeyen alacakları ile ilgili olan KDV iade edilmez.	Edilir.

Kaynak: Gümrük TV, 2017

Sonuç ve Öneriler

Türk Vergi Sistemi açısından KDV önemli gelir kaynağı niteliğinde, harcamalar üzerinden alınan bir vergi türüdür. 1985 yılında kabul edilen kanunla uygulanmaya başlanan KDV, yaklaşık 35 yıldır çok küçük değişikliklerle yürürlükte kalmaya devam etmiştir. Ancak zamanın ilerlemesi, çok farklı işlemlerin teknolojik gelişmeler sayesinde ortaya çıkması, mükelleflerin bu vergi sisteminden mağdur olmaları gibi sebeplerle KDV'de reform arayışına gidilmiştir.

Eski Maliye Bakanı Naci AĞBAL, KDV'deki reform ihtiyacına çözüm olabilecek modelin İngiliz modeli olduğunu ve İngiliz modeliyle ilgili araştırmalar yapıldığını, her şey yolunda giderse İngiliz Vergi Sistemindeki KDV'ye benzer bir vergi sistemine geçebileceğimizi ifade etmiştir. Bu söylemden yola çıkılarak çalışma, İngiliz KDV modelinin Türk Vergi Sistemi'ndeki KDV açısından nasıl bir uygulama olabileceği üzerine odaklanmıştır.

İngiliz KDV modeli, Türk KDV modelinden farklılık göstermektedir. İngiliz KDV modelinde var olan farklılıklar; istisnaların az ancak sosyal alanda yoğunlaşmış olması, aile ekonomisine katkı sağlayacak şekilde düzenlenmiş olması, iade mekanizmasının otomatik olarak işliyor olması, birden fazla grubu olan bir şirketin KDV açısından grup şirket olarak tescilini yapabilmesi, daha çok mükellef odaklı ve sistemin daha hızlı ve etkin bir şekilde işlemesine yönelik olması gibi önemli farklılıklardır.

İngiliz KDV modelinde; %20 olan genel oran, %5 indirimli oran ve %0 vergi oranı olmak üzere 3 tür vergi oranı bulunmaktadır. Hangi mal ve hizmetlerin %20 oranında vergilendirildiği kanunlarında belirtilmemiştir. Bir mal ve hizmetin %5 veya %0 oranı ile vergilendirileceğinin belirtilmediği hallerde %20 vergi oranı uygulanmaktadır. İngiliz KDV modelinin genel oranı bizim vergi sistemindeki KDV oranından yüksek olduğu için, modelin bu yönünün benimsenmesinin belki de çok isabetli bir karar olmadığı düşünülebilir. Ancak günlük işlemlere ilişkin birçok mal ve hizmet ya %0 ya da %5 oranında vergilendirildiği için sosyal ve ekonomik açıdan bir rahatlama getirmesi durumu söz konusu olacaktır. Bu sebeple İngiliz KDV modelinin benimsenmesi mantıklı görünmektedir.

Türk Vergi Sistemi'nde İngiliz KDV modelinin benimsenmesi durumunda; istisnaların daha çok eğitim, sağlık, ulaşım, giyim gibi konulara yönelmesi ile sosyal yapı güçlenebilecek, iade mekanizmasının varlığı ile mükelleflerin üzerindeki finansman yükü hafifletilebilecek, grup şirket tescil uygulaması ile tek bir beyanname verilebilecek ve zamandan da tasarruf edilebilecektir. Başka bir deyişle, hem güncellikten uzaklaşmış olan KDV sisteminin reform ihtiyacı karşılanacak hem de mükellefler önemli ölçüde işlemlerini hızlı ve kaliteli bir şekilde gerçekleştirecektir. Ancak KDV'nin günümüzde önemli bir ekonomik politika aracı olması hasebiyle ülkemizde yapılacak en ufak bir değişikliğin ekonomiye yansması ciddi boyutlarda olacaktır. Bundan dolayı, konunun en ince ayrıntısına kadar incelendikten ve konuya taraf tüm paydaşların önerileri alındıktan sonra düzenleme yapılmasının Türkiye'nin yararına olacağı kanaatine ulaşılmıştır.

Kaynakça

- Aysel, A. (2018). İndirimli Orana Tabi İşlemlerdeki KDV İadesinde Dikkat Edilecek Hususlar, *Vergi Sorunları Dergisi*, 356(Mayıs):90-96.
- Bayazıt, H. (2018). Küresel Katma Değer Vergisi Uygulamaları, *Vergi Sorunları Dergisi*, 352(Ocak):162-166.
- Dale, R. L. (2001). The Effects Of The Value Added Tax Rebate On Sales To Visitors To England And Ireland, *Allied Academies International Conference, Proceedings of the Academy of Economic Education*, Nashville, 4(1):27-32.
- Demir, F. (2015). KDV İadesinde 'Yüklenilen KDV Hesabına Dahil Edilebilecek Giderler' Üzerine Bir İnceleme, *Vergi Dünyası Dergisi*, 404(Nisan):129-134.
- Edizdoğan, N. ve Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Yenilenmiş 2. Basım, Eylül, Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Ekinci, İ. (2017). *İşte KDV'de İngiliz Modelinin Detayları*, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/ekonomi/iste-kdvde-ingiliz-modelinin-detaylari-haberi-366874>, (Erişim tarihi: 10.08.2018).
- Gümrük TV. (2017). <https://www.gumruk.tv.com.tr/kdvde-ingiliz-modeli>, (Erişim tarihi: 12.08.2018).
- HMRC. (2018). <https://www.gov.uk/vat-rates>, (Erişim tarihi: 03.09.2018).
- İnaltonç, C. (2017). Sonraki Döneme Devreden KDV'nin Tamamının İade Edilememesi Sorunu, *Vergi Dünyası Dergisi*, 431(Temmuz):61-75.
- James, M., (2016). *The UK Tax System: An Introduction*, Spiramus Press, Third Edition.
- Kaya, M. G., İlik, H. K. ve Türkmen, H. (2017). *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim*. 2. Basım, Haziran, Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.
- Kılıç, M. H. (2018). Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi ile Reform İhtiyacı, *Vergi Dünyası Dergisi*, 440(Nisan):125-135.
- OZBEK Certified Public Accountant. (2017). <http://www.ozbekcpa.com/tr/makaleler-ve-haberler/54-kdv-de-ingiltere-modelinin-genel-ozellikleri-ve-turkiye-karsilastirmasi>, (Erişim tarihi: 15.08.2018).
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2017). *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 26. Bası, Eylül, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Saraçoğlu, F. (2018). *Türk Vergi Sistemi (Ders Notları)*, Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara:Gazi Kitabevi.
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2015). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Eylül, Ankara: Kalkan Offset.

- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2018). *Türk Vergi Sistemi*, 15. Baskı, Ocak, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şişman, G. (2014). *Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, Şubat, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Taşkıran, T. (2018). İngiltere’de KDV Uygulaması-I, *E-Yaklaşım Dergisi*, 301(Ocak), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30667>, (Erişim tarihi: 17.08.2018).
- Taşkıran, T. (2018). İngiltere’de KDV Uygulaması-II (Beyanname), *E-Yaklaşım Dergisi*, 302(Şubat), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30770>, (Erişim tarihi: 17.08.2018).
- Ticaret Gazetesi. (2017). <http://ticaretgazetesi.com.tr/eynin-kdvde-ingiltere-modeli-degerlendirmesi>, (Erişim tarihi: 18.08.2018).
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2015). *Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 21. Bası, Şubat, İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Usta, M., Gerekan, B. ve Kızır, E. (2017). İhtisas Vergi Dairelerinin İşlevini Arttırmaya Yönelik KDV İade Sürecinde Yaşanan Sorunlar Üzerine Bir Araştırma, *Vergi Sorunları Dergisi*, 345(Haziran):56-66.
- Yılmaz, H. (2018). Dünya Genelinde Katma Değer Vergisinin Popüler Hale Gelmesi, Uygulanan KDV Oranları ve Son Süreçte Katma Değer Vergisine Geçen Ülkeler, *Vergi Dünyası Dergisi*, 440(Nisan):136-143.
- Yılmaz, M. M. (2014). OECD Uluslararası KDV Uygulama Rehberi ve Küresel KDV Forumu (17-18 Nisan 2014) Sonuç Bildirgesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, 396(Ağustos):150-153.