KDV'DE BİR BRİTANYA MODELİ: DÜZ ORANLI REJİM

A BRITISH MODEL IN VAT: FLAT RATE SCHEME



Serdar KILIÇ[*]

ÖZ

Düz oranlı KDV rejiminin arkasında iki temel saik vardır: Birincisi özellikle küçük mükelleflere kayıt düzeninde basitlik sağlayarak vergi uyum maliyetini düşürmek; ikincisi ise sahte belge kullanımını engellemektir. Rejime tabi mükelleflerin, istisnalar hariç, indirim hakkının kaldırılması özellikle ikincisine hizmet edecektir. Öte yandan, bu sistemde normal defter kayıt düzeni devam etmektedir. Sistemin özünü oluşturan husus, KDV indirim mekanizmasının rejim dışındaki mükellefler için kaldırılmamasıdır. İşletmelerin kayıt altına alınabilen vergilendirilebilir geliri olduğu sürece neredeyse her zaman ödenecek KDV doğacaktır. Çünkü gelire sektörlere göre değişen düz oran uygulanarak net KDV hesaplanmaktadır. Ülkemizde benimsenmesi halinde en büyük zorluk, optimum sektörel vergi oranlarının tespitinde yaşanacaktır. Vergi ida-

ABSTRACT

There are two motives standing behind the flat rate VAT scheme: The first is to reduce the tax compliance cost by providing simplicity for small-size taxpayers; and the second is to prevent the usage of false documents for VAT evasion. Except for certain exemptions, the abolition of VAT reclaim right of taxpayers subject to the scheme serves the latter. The regular bookkeeping, on the other hand, will continue. The very core characteristic of the scheme is that taxpayers not subject to the scheme can still reclaim their input VAT. So long as there is a taxable income of a business, there will, almost, always be a net VAT payable. Because net VAT payable is calculated by applying the flat rates varying for types of business to detectable business income. If adopted in Turkey, the biggest difficulty would be encountered in the determination of the optimum flat rates for types of business. It would be most useful if the

[*] Vergi Müfettişi

M.G.T.: ***17.11.2017*** */ M.K.T.:* ***22.11.2017***

resinin bu süreçte sektör temsilcileriyle yakın işbirliği içerisinde olması faydalı olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi Reformu, KDV, Düz Oranlı Vergi Rejimi, Birleşik Krallık, HMRC.

tax administration closely cooperates with the sector representatives during the determination of flat rates.

Keywords: Value added tax reform, VAT, flat rate scheme, United Kingdom, HMRC

1- GİRİŞ

Satış veya tüketim vergisi olarak adlandırılan klasik harcama (muamele) vergilerinin, literatürde "*kartopu etkisi* (*snowball effect*)"[1] olarak adlandırılan maliyeti artırıcı etkisi vardır. Zira katma değer vergisinden (KDV) farklı olarak klasik muamele vergilerinde tek aşamada vergi alınır ve bu vergi maliyetler üzerinde nötr bir etkiye sahip değildir. Bu durumun en temel sebebi, KDV'den farklı olarak tek aşamalı muamele vergilerinin bünyelerinde bir indirim mekanizması barındırmamalarıdır.[2] Ülkemizde ve tüm AB'de uygulanan özel tüketim vergisi bu kapsamda değerlendirilebilecek bir tüketim vergisidir.

KDV gibi indirime dayalı yayılı bir harcama vergisi, ilk olarak 20. yüzyılın başlarında birbirinden tamamen bağımsız bir şekilde Alman Wilhelm von Siemens ve Amerikalı Thomas S. Adams tarafından ortaya atılmıştır.[3] Görece yeni bir vergi türü olan günümüz KDV'si, Avrupa Birliğinde (AB) 1960'lardan[4], ülkemizde ise 1985 yılından beri uygulanmakta olan aşamalı bir tüketim vergisidir.[5] Küresel ölçekte son on yılda popülaritesi gittikçe artan KDV'yi benimseyen ülkeler listesine son olarak, Körfez İşbirliği Konseyi (*Gulf Cooperation Council*) ülkelerini[6] de ekleyebiliriz.[7]

Ülkemizde 1985 yılının başından bu yana uygulanagelen ve bütçe vergi gelirleri içerisinde yaklaşık

---

[1] Bu durum literatürde "şelale tipi vergi" veya "yayılı muamele vergisinde kümülatif etki" olarak da adlandırılmaktadır.

[2] Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısında, diğer harcama vergilerinin kaldırılarak, KDV'nin benimsenmesi gerekçelerinden birisi olarak, KDV'nin "ekonomik olaylara karşı tarafsız ve vergi yükü açısından nötr" olması belirtilmiştir. (Gelir İdaresi Başkanlığı-1, "Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu" Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, s. 315, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017)

[3] Tax Policy Center, "What is the history of a VAT?", Kaynak: http://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-history-vat, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.

[4] Modern anlamda KDV, ilk olarak 10 Nisan 1954'te Fransa'da "taxe sur la valeur ajoutee - TVA" adıyla uygulanmaya başlanmıştır. (Economy Watch, (2010), "Value Added Tax (VAT) in France", Kaynak: http://www.economywatch.com/business-and-economy/france.html, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.)

[5] KDV'nin diğer muamele vergilerine nazaran temel üstün özellikleri, tarafsızlık (neutrality), verimlilik (efficiency), kesinlik ve basitlik (certainty and simplicity), etkinlik ve adalet (effectiveness and fairness) ve esnekliktir (flexibility). OECD, (2017), "International VAT/GST Guidelines", OECD Publishing, Paris, Kaynak: http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017, s. 18.

[6] Körfez İşbirliği Konseyi (Gulf Cooperation Council) üyesi ülkeler Birleşik Arap Emirlikleri, Bahreyn, Katar, Kuveyt, Suudi Arabistan ve Umman, 1 Ocak 2018'den itibaren KDV uygulamasına geçeceklerini beyan etmişlerdir. (United Arab Emirates – Ministry of Finance, (2017), "Common VAT Agreement the States of the Gulf Cooperatıon Council", Kaynak: https://www.mof.gov.ae/En/lawsAndPolitics/govLaws/Pages/CommonVATAgreement.aspx, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.)

[7] Bazı ülkelerde ayni sistematiğe sahip olmakla beraber, katma değer vergisi yerine genel tüketim vergisi (general sales tax – GCT) veya mal ve hizmet vergisi (goods and services tax – GST) ismi tercih edilmiştir.

%30 civarında[8] hatırı sayılır bir paya sahip olan KDV, günden güne karmaşıklaştığı, tüketimi değil üretimi vergilendirdiği, yani ekonomiyi bozucu ve dolayısıyla yatırımları engelleyici bir etki yarattığı,[9] mükellefler üzerinde finansal yük oluşturduğu ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının önüne geçemediği yönünde son yıllarda yoğun bir biçimde eleştirilere maruz kalmıştır.

Keza son aylarda ulusal basından da takip edileceği üzere, Maliye Bakanlığınca Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) üzerinde bir reform çalışması yürütülmekte olduğu, ya da en azından reforma yönelik ciddi bir siyasi iradenin olduğu anlaşılmaktadır.[10] Bu durum, mali idarenin de yukarıda yöneltilen eleştirileri haklı bulduğunu ve eleştirileri gidermeye yönelik çaba içerisine girdiğini göstermektedir.

Öte yandan, basın yoluyla yapılan bu açıklamalardan, reform çalışmaları esnasında Birleşik Krallıktaki[11] KDV uygulamalarının özelde de KDV düz oranlı vergi rejiminin temel alınacağı sonucuna ulaşılmaktadır.[12] Aslında Türkiye ve Birleşik Krallık KDV sistemleri, temelde aynı indirim mekanizmasına dayalı olup birkaç farklı ve önemli sayılabilecek uygulama haricinde büyük ölçüde benzeşmektedirler. Zaten tüm AB ülkelerinde uygulanması zorunlu olan KDV, AB müktesebatının (*acquis communautaire*) da çok önemli bir parçasıdır.[13]

İşte bu çalışma, Birleşik Krallıkta uygulanmakta olan ve reform sırasında ülkemiz KDV sistemine de uyarlanacağını tahmin ettiğimiz[14] "*KDV düz oranlı vergi rejimi*"nin (*VAT flat rate scheme*) ne olduğu, nasıl işleyebileceği ve en önemlisi muhtemel faydalarının ne olabileceği üzerinde durmaktadır.[15]

---

[8] KDV'nin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı, Kanun'un ilk uygulamaya girdiği 1985 yılında %24,5 iken, zamanla artarak 2016 yılında %31,9'a ulaşmıştır. (Gelir İdaresi Başkanlığı-2, "Katma Değer Vergisi'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1985-2016)", Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_68.xls.htm, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.)

[9] CNNTURK, (2017), "KDV Reformu netleşiyor! Bakandan önemli açıklamalar", Kaynak: https://www.cnnturk.com/ekonomi/kdv-reformu-netlesiyor-bakandan-onemli-aciklamalar, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.

[10] NTV, (2017), "Maliye Bakanı Naci Ağbal'dan KDV Açıklaması", Kaynak: https://www.ntv.com.tr/ekonomi/maliye-bakani-naci-agbaldan-kdv-aciklamasi,YULnQCkULUqQUEU1tjQ6bw, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017; Hürriyet Gazetesi, "Maliye Bakanı Naci Ağbal'dan KDV Açıklaması", Kaynak: http://www.hurriyet.com.tr/maliye-bakani-naci-agbaldan-kdv-aciklamasi-40632164, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.

[11] Türkçe'de yaygın olarak bilinen "İngiltere" ismi yerine, yazar tarafından bilinçli bir tercihle daha doğrusu olan "Birleşik Krallık (United Kingdom)" ismi kullanılmıştır.

[12] Dünya üzerinde KDV sisteminde düz oranlı bir vergi rejimine sahip diğer bir ülke de Gana. Birleşik Krallıktan farklı olarak, bir Afrika ülkesi olan Gana'da düz oranlı vergi rejimi tüm mal ve hizmetlere uygulanmamaktadır. Gana'da bu özel rejim sadece toptan ve perakende mal ticareti faaliyeti ile iştigal eden mükellefler için geçerlidir. %3 olarak uygulanan sabit oran da oldukça makul bir düzeydedir. (Ghana Revenue Authority – GRA, (2017), "Practice Note on the Application of VAT Flat Rate Scheme under the Value Added Tax Act, 2013 (ACT 870)", Practice Note Number: IDT/2017/001, Date of Issue: 12/05/2017, Kaynak: http://www.gra.gov.gh/docs/info/Practice%20Note%20on%20VAT%20Flat%20Rate%20Scheme.pdf, Erişim Tarihi: 24 Ekim 2017.)

[13] Zira KDV sistemini benimsememiş bir aday ülkenin AB üyesi olması mümkün değildir.

[14] Açıklamalarda yer alan "indirim hakkının bazı KDV mükellefleri için kaldırılacağı ve hasılat üzerinden sabit bir oranda vergi alınacağı" ifadelerinden bu çıkarsama yapılmıştır.

[15] Bu çerçevede, makalenin asıl amacı Birleşik Krallık KDV sisteminin tüm yönleriyle (özellikle de ülkemiz KDV sistemine göre farklılık arz eden müesseseleri yönünden) irdelenmesi değil, sadece düz oranlı vergi rejimin ne olduğunun net bir şekilde ortaya konmasıdır.

2- KDV DÜZ ORANLI VERGİ REJİMİ – *VAT FLAT RATE SCHEME*

2.1- Düz Oranlı Vergi Rejimine Gereksinim Neden(ler)i

Birleşik Krallıkta düz[16] oranlı verginin uygulanmasının en temel sebebi, özellikle küçük ölçekli işletmelere KDV hesaplamalarında yalınlık sağlamaktır; daha açık bir ifadeyle, KDV mükelleflerinin daha az vergi ödemeleri için değil, özellikle vergiye uyumlarını kolaylaştırmak ve KDV'ye ilişkin muhasebe kayıtlarında pratiklik ve basitlik sağlamak amacıyla getirilmiştir.[17]

Hâlbuki Birleşik Krallıktan farklı olarak Türkiye'de düz oranlı KDV rejimine geçisin arkasında yatan en temel saik, orta ve küçük ölçekli KDV mükelleflerinin haksız indirim dolayısıyla kayda değer bir KDV ödememesidir. Diğer bir deyişle, KDV mükelleflerinin büyük çoğunluğu, Hazine'ye ödenecek KDV yoluyla vergi ödemek yerine Hazine'den devreden KDV yoluyla alacaklı konumundadır.[18] Aslında bu küçük ve orta ölçekli mükellef gruplarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının oldukça yaygın olduğu, bazı mükelleflerin gizleyemedikleri satışlarından kaynaklanan KDV'lerini, sahte belge kullanmak suretiyle azaltmaya çalıştıkları herkesçe bilinen bir gerçektir.[19]

Sonuç olarak ülkemizde maalesef sahte (veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı) belge piyasası, belli bir arz ve talebi olan yasadışı bir piyasadır. Ülkemizde mükellefler ağırlıklı olarak daha az KDV ödemek için sahte belge kullanmaktadırlar. Elbette bazı durumlarda kullanılan sahte belge gelir ve kurumlar vergisi gibi birden fazla verginin kayba uğratılmasında da kullanılacaktır ama ağırlıklı olarak temel hedef daha az ödenecek KDV çıkarmaktır. Sahte belge kullanımını ve düzenlenmesini önlemek amacıyla arz yönlü tedbirler alınmasının yanı sıra, talep yönlü önleyici tedbirler almak da artık elzem olmuştur. Mevcut haliyle vergi kanunları ve özelde KDVK, sahte belge kullanımını ve düzenlemeyi önlemekte maalesef yetersiz kalmaktadır.[20] İşte tam da bu noktada, düz oranlı vergi rejiminin sahte belge kullanımının önlemesine hizmet edeceği umulmaktadır. Çünkü aşağıda da ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, düz oranlı vergi rejiminde (istisnaları olmakla beraber) KDV mükelleflerinin mal ve hizmet alımı karşılığında aldıkları fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV tutarı ne olursa olsun indirilememektedir. Rejimin en önemli sacayaklarından birisi de şüphesiz budur.

2.2- Sistemin Temel İşleyişi

Yukarıda da değinildiği üzere, KDV diğer yayılı muamele vergilerine nazaran bünyesinde barındırdığı indirim mekanizması sayesinde üstün özelliklere sahip modern ve popüler bir tüketim vergisidir.

---

[16] Makalenin ilerleyen bölümlerinde kullanılan "sabit oran" ve "düz oran" kavramları birbirlerinin yerine kullanılmıştır.

[17] Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC-1, "VAT Notice 733: Flat Rate Scheme for small businesses", §2.1., Kaynak: https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-733-flat-rate-scheme-for-small-businesses/vat-notice-733-flat-rate-scheme-for-small-businesses, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017; BPP Learning Media, (2016), "ACCA Approved Study Text Paper P6 Advanced Taxation FAs 2015", London, §7.3 s. 529, Kaynak: https://lgslib.files.wordpress.com/2016/12/bpp-acca-p6-advanced-taxation-fas-2015-2017-freebooks-pk.pdf, Erişim Tarihi: 25 Ekim 2017; Coltman, Emily, (2013), "Very Awkward Tax: A bite-size guide to VAT for small business", Harriman House Limited, London, s. 16.

[18] CNNTURK, (2017).

[19] Oysa temel iktisadi mantık gereği, büyüyen ekonomilerde kısa vadede olmasa da orta vadede mükelleflerin toplamda ödenecek KDV'lerinin çıkması beklenir. Oysaki orta ve küçük ölçekli KDV mükelleflerinden Hazineye toplamda KDV ödenmediği, aksine devreden KDV yoluyla Hazineden alacaklı konumda olduklarını bizatihi Maliye Bakanının başına vermiş olduğu demeçlerden anlıyoruz. (Bkz., dipnot 17)

[20] KDV mevzuatındaki tevkifat müessesesi bu kaygıdan dolayı ortaya çıkmıştır.

Bu nedenle sahte belge kullanımından kaynaklanan kayıp ve kaçağın önüne geçmek adına getirilecek bir uygulamanın, KDV'nin özünü oluşturan indirim mekanizmasına halel getirmemesi gerekmektedir.

Düz oranlı vergi rejimi, KDV mükellefleri arasındaki indirim mekanizması zincirini koparmayan bir sistemdir. İndirim hakkı sadece rejime tabi KDV mükellefi açısından askıya alınmaktadır. Sistemin işleyişi, aşağıda verilen örnekle daha iyi anlaşılacaktır:

Mükellef (A)'nın (KDV hariç) 50 TL'lik mal veya hizmet aldığını ve bu mal veya hizmeti de (KDV hariç) 200 TL'ye satmış olduğunu ve söz konusu alış ve satışının genel oranlı KDV'ye (%18) tabi olduğunu varsayalım. Bu durumda, alışları üzerinden 9 TL KDV ödeyecek, satışları üzerinden 36 TL KDV tahsil edecektir. Düz oranlı vergi rejiminde, mükellefin bulunduğu sektör için belirlenmiş vergi oranının %12 olduğu varsayımıyla[21], mükellef (ne kadar KDV ödemiş olursa olsun) (KDV hariç) toplam hasılatı üzerinden 24 TL (200 TL x %12) katma değer vergisini beyan ederek ödeyecek, aradaki 3 TL'yi (27 TL – 24 TL) ise kendi işletmesinde tutacak, böylece Hazineye ödemeyecektir. Normal şartlarda, rejime tabi olmayan bir mükellefin 27 TL (36 TL hesaplanan KDV – 9 TL indirilecek KDV) ödemesi gerekecekti. Fakat normal rejim altında mükellefin indirim hakkı devam edeceğinden, haksız indirim (örneğin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma) ihtimalinden dolayı, düz oranlı vergi rejimi altında mükelleften tahsil edilmesi beklenen KDV'nin 20 TL'nin bile altına düşmesi kuvvetle muhtemeldir. Diğer bir deyişle, düz oranlı vergi rejiminde hem mükellef hem de Hazine birlikte daha kazançlı çıkmaktadır.

Yukarıdaki örnek olayda, mal veya hizmeti mükellefimiz (A)'ya 50 TL + %18 KDV'ye satan mükellef tahsil ettiği bu KDV'yi defterlerine kaydedip, normal rejime tabi bir mükellefse şayet, indirilecek KDV'si ile mahsup edecek ve gerekli işlemleri yapacaktır. Aynı şekilde, mükellefimiz (A)'dan 200 TL + %18 KDV'ye mal veya hizmet alan şahıs da şayet normal rejime tabi bir KDV mükellefi ise, mükellef (A)'nın düzenleyeceği satış belgesinde yer alan KDV'nin tamamını indirmeye devam edecektir. Görüleceği üzere, indirim zinciri kopmamaktadır, sadece düz oranlı rejime tabi mükellefimiz (A) açısından durum farklılık arz etmektedir. (A)'dan önceki ve sonraki mükellefler, tabi oldukları statüye göre normal işlemlerine devam edeceklerdir.

Böylece düz oranlı vergi rejimi, KDV indirim mekanizmasının (istisnalar dışında) sadece rejime tabi mükellef açısından işlemeyeceği, rejime tabi mükellefe satış yapan ve bu mükelleften alış yapan mükellefler açısından ise işlemeye devam edeceği bir sistemdir.

2.3- Uygulanacak Sabit Vergi Oranının Belirlenmesi

Yukarıdaki örneğimizde mükellef (A), ödediği KDV'yi indirmediği gibi, müşteriden tahsil ettiği vergiyi de hesaplanan KDV olarak defterlerine kaydetmeyecektir. Fakat mükellef mutlaka bir KDV ödeyecektir. Ödeyeceği KDV de elde ettiği hasılata uygulanacak ve sektörel bazda belirlenen oran dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Bu rejimde temel mantık şudur: Uygulanacak sabit vergi oranı öyle bir optimum düzeyde olmalıdır ki, rejime tabi mükellefler sektörel bazda ortalama olarak yüklendikleri KDV'yi telafi edebilmelidirler. Sabit oranın belirlenmesi aşamasında şüphesiz sektörel karlılık oranlarının da dikkate alınması ve sağlam bir analiz yapılması gerekmektedir. Yanlış belirlenecek bir sabit oran, rejime tabi mükellefleri

[21] Uygulanacak sabit oranın sektörel bazda belirlenmesi gerekir. Bkz., 2.3. numaralı bölüm.

veya Hazine'yi zarara uğratacaktır. Örneğin, geleneksel olarak sektör kârlılıklarının oldukça düşük seyrettiği ve sektördeki toplam yüklenilen KDV düzeyinin tahsil edilen KDV düzeyine oldukça yakın olduğu toptan gıda ticaretinde hasılata uygulanacak sabit KDV oranının da görece düşük olması gerekir. Aksi durum, rejime tabi mükellefler açısından tam bir felaket olacaktır.

Nitekim Birleşik Krallıkta sektörel bazda uygulanacak sabit KDV oranları bu hususları dikkate alarak belirlenmiştir.[22] Örneğin reklamcılık sektöründe faaliyet gösteren düz oranlı rejime tabi mükelleflerin hasılatlarına uygulayacakları sabit oran %11 iken, mali hizmetlerde bu oran %13'e çıkmakta, (kârlılığı görece düşük, yüklenilen KDV'si yüksek) gıda toptancılığında ise %7,5'e düşmektedir. Oranın belirlenmesi sürecinde, vergi idaresinin sağlıklı sektörel istatistiki verilere ihtiyacı vardır. Belki de düz oranlı vergi rejiminin ülkemizde uygulanmasında yaşanabilecek en büyük aksaklık sabit oranların belirlenmesinde ortaya çıkacaktır. Belirlenme sürecinde vergi idaresinin sektör temsilcileriyle ve diğer paydaşlarıyla yakın temas içerisinde olması, bilgi alış verişinde bulunması oranların optimum düzeyde saptanması noktasında olmazsa olmaz koşuldur.

İngiliz Gelir İdaresi (*HMRC – Her Majesty's Revenue and Customs*) tarafından en düşüğü perakende yiyecek (*retailing food*) sektöründe %4 ve en yükseği avukatlık ve hukuk hizmetleri (*lawyer or legal services*) sektöründe %14,5 olmak üzere değişen oranlarda sabit oran uygulanmaktadır.[23] Görüleceği üzere, sanılanın aksine tek oran yoktur; aksine sektörel bazda değişen oranlarda farklı net KDV'ler hesaplanıp vergi dairesine ödenmektedir.

Mükelleflerin faaliyet konularının birden fazla sektörel alana girmesi durumunda ne olacağı da bir başka merak konusu olacaktır. Birleşik Krallıkta bu duruma da çözüm bulunmuştur. Buna göre, birden fazla sektörde faaliyette bulunan mükelleflere hangi sektörel sabit KDV oranının uygulanacağı noktasında mükelleflerin faaliyette bulundukları sektöre isabet eden hasılatlarına bakılır. Diğer bir deyişle, mükellefler hangi sektörde daha fazla hasılat elde etmişlerse, "tüm" hasılatlarına yalnızca o sektöre ait sabit oran uygulayacak olup, birden fazla oran uygulamayacaklardır.[24]

Örneğin reklamcılık (*advertising*) sektörü (düz oran %11) ile otelcilik ve barınma (*hotel and accommodation*) sektöründe (düz oran %10,5) faaliyet gösteren mükellef (B) %51'i reklamcılık sektöründe olmak üzere, toplam 1.000.000 TL hasılat elde etmiş olsun. Buna göre ödenecek vergi hesaplanırken, hasılatın %51'i reklamcılıktan elde edildiğinden, uygulanacak sabit oran %11 olacaktır.

Son olarak, yıl içerisinde sektörel sabit oranlarda vergi idaresince değişiklik yapılırsa şayet, yeni oranlar değişiklik tarihinden itibaren geçerli olacaktır.[25] Öte yandan, şartları hala taşımakla beraber, yıl içerisinde sektör değiştiren ve bundan dolayı farklı bir sabit oran uygulamak zorunda olacak mükelleflerin değişiklik tarihinden itibaren yeni sektörel oranı uygulamaları ve bu yeni durumu vergi idaresine 30 gün içerisinde bildirmeleri gerekmektedir.[26]

---

[22] Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC-2, "VAT Flat Rate Scheme - 4. Work out your flat rate", Kaynak: https://www.gov.uk/vat-flat-rate-scheme/how-much-you-pay, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.

[23] Sektörel sınıflandırmadan bağımsız olarak "sınırlı maliyet işletmeleri – limited cost businesses" olarak adlandırılan küçük ölçekli mükelleflere %16,5 sabit KDV oranı uygulanmaktadır. Bu anlamda, aslında en yüksek oran %14,5 değildir. Bu tip mükelleflere ilişkin daha fazla bilgi için bkz., bu makalenin 2.7. numaralı bölümü.

[24] Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC-1, §4.8.

[25] Ibid., §4.11.

[26] Ibid., §11.3.

2.4- Sistemin Temel Faydaları ve Belge Düzeni

Bir defa en önemli faydası basitleştirilmiş belge kayıt düzenidir. Zira rejime tabi mükellefler her ne kadar mal ve hizmet alışlarında o mal ve hizmetin tabi olduğu KDV'yi ödeyip, mal ve hizmet satışlarında da yine aynı oranda KDV tahsil etseler de, ödedikleri KDV'yi indiremedikleri gibi, müşteriden tahsil ettikleri KDV'yi de hesaplanan KDV olarak defterlerine kaydetmezler. Diğer bir ifadeyle, rejimde belge düzeni devam etmektedir; mal ve hizmet alış ve satış belgelerinde KDV normal şekildeki gibi tabi olunan oranlarda ayrıca hesaplanıp belge üzerinde gösterilmeye devam olunacaktır.[27] Tahsil edilip hesaplanan KDV olarak defterlere intikal ettirilmeyen bu tutarlar, işletme için bir gelir unsurudur. Benzer şekilde, makalenin 2.5. numaralı bölümünde de belirtildiği üzere, rejime tabi mükelleflerin mal ve hizmet alımları için ödeyip de kural gereği indiremedikleri KDV de hesaplara gider olarak intikal ettirilebilecektir.

Bu sistemde kayıt altına alınabilen bir gelir olduğu sürece neredeyse her zaman[28] vergi dairesine ödenecek KDV çıkacaktır ve bu KDV hasılat üzerinden belirleneceğinden her vergilendirme döneminde indirilecek ve hesaplanan KDV'lerin mahsubu yapılmayacaktır. Ödenecek KDV sadece hasılata sektörel bazda belirlenen oran uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

İkinci faydası ise, defter ve kayıtlarında vergi kayıp kaçağının olmadığı dürüst mükelleflerin normalden daha az vergi ödeyecek olmasıdır. Zira sabit oranlar rejime tabi tüm mükelleflerin toplamda ödeyecekleri toplam KDV'yi artırmayı amaçlarken, ister istemez bu durum düzgün çalışan mükellefler için avantaj yaratacaktır.[29]

Bu rejimde işletmenin nakit akışı yönetimi de kolaylaşmaktadır.[30] Zira sistem yüklenilen KDV'nin belirlenen sabit oranlarla tamamen telafi edilmesi üzerine kurulmuştur. İndirim hakkının olmayışı kuralına getirilen (belli bir tutarı aşan ATİK alımlarında ödenen KDV gibi) istisnalar zaten sabit oran sonucunda belirlenecek "ödenecek KDV"den düşülmek suretiyle telafi edilebilecektir. Böylece devreden KDV mefhumu ortadan kalkmaktadır.

2.5- İndirim Hakkının Kaldırılması ve İstisnaları

Sistemin işleyişi başlığı altında ayrıntılı olarak yer verildiği üzere bu rejimin temel özelliklerinden birisi de, rejime tabi mükellefler ne kadar KDV öderlerse ödesinler, ödedikleri bu KDV'yi tahsil ettiklerinden indirememeleridir. Çünkü sektörel bazda uygulanacak sabit oranlar öyle belirlenmiştir ki, mükelleflerin ödedikleri KDV'yi telafi edebilmelerini mümkün kılmaktadır.[31]

Her ne kadar indirim hakkı kural olarak kaldırılmış olsa da, bu kurala Birleşik Krallık KDV sisteminde iki temel istisna getirilmiştir:[32] Birincisi, kuruluş ve örgütlenme esnasında işletmenin katlanmış olduğu KDV; ikincisi, belli bir tutarı (2.000 İngiliz Sterlini)[33] aşan amortismana tabi iktisadi

---

[27] Ibid., §7.

[28] Bunun temel sebebi şüphesiz rejime tabi mükelleflerin KDV indirim hakkının olmamasıdır. Bu altın kuralın istisnaları için bkz., bu makalenin 2.5. numaralı bölümü.

[29] Bkz., "Sistemin Temel İşleyişi" başlıklı bölüm içerisinde yer verilen sayısal örnek.

[30] Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC-1, §2.4.

[31] Ibid., §7.6.

[32] Ibid., §2.5.

[33] Ibid., §7.1, §15.

kıymetlerin (ATİK) alımında yüklenilen KDV'dir. Rejime tabi mükellefler vergilendirme döneminde ödeyecekleri net KDV'yi belirlerken bu şekilde ödedikleri KDV'yi düşebilir ve kalan tutarı vergi dairesine öderler.

Bu istisnaların olması gayet normaldir. Zira düz oranlı vergi rejiminde sektörel bazda uygulanan sabit oranlar, sektördeki işletmelerin normal günlük faaliyetleri sonucu yüklendikleri KDV ile karlılıkları dikkate alınmak suretiyle belirlenmiştir. Dolayısıyla, mükelleflerin örneğin bir ATİK alımı dolayısıyla rutin dışı ödedikleri KDV, sistemin dengesini bozucu bir durum yaratacağından, indirim yasağı dışına çıkarılmışlardır.

Öte yandan, Birleşik Krallık mevzuatına göre, indirilemeyen KDV kurumlar vergisi veya gelir vergisi yönünden doğrudan gider yazılabilmektedir.[34] Söz konusu durum ülkemiz mevzuatına da uygundur. Zira 3065 sayılı KDVK'nın 58. maddesi uyarınca indirilemeyen KDV'nin gider yazılabilmesi imkânı zımnen[35] sağlanmıştır.

Diğer taraftan, rejime tabi mükelleflerin işlemin tabi olduğu normal KDV oranında hesaplayıp müşteriden tahsil ettikleri KDV'nin tamamı da gelir vergisi veya kurumlar vergisi yönünden gelir kaydedilmektedir.

2.6- Rejime Tabi Tutulacak Mükelleflerin Belirlenmesi

Birleşik Krallıkta düz oranlı vergi rejimine tabi olmak birtakım şartlar dâhilinde ihtiyaridir.[36] Söz konusu şartlar:

- KDV mükellefi olunması,
- Yıllık hasılatın KDV hariç 150.000 İngiliz Sterlinini aşmaması,
- İlişkili kuruluş (*associated business*)[37] varsa ikisinden birinin rejime dâhil olmamasıdır.

Ülkemizde yapılacak KDV reformunda, bu rejime dâhil olmanın ihtiyari değil zorunlu kılınması daha mantıklı olacaktır. Zira düz oranlı vergi rejiminin Türkiye'de benimsenmesinin arkasında yatan temel saik sahte fatura ile mücadele ve kabarık devreden KDV rakamlarının eritilmesidir. Hangi mükelleflerin zorunlu bir şekilde sisteme dâhil edilip edilmeyeceği noktası şüphesiz siyasi bir karardır ve bu belirlemede mükelleflerin ölçek büyüklüklerinin dikkate alınacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

2.7- Rejim İçerisinde Özel Bir Uygulama: Sınırlı Maliyet İşletmeleri – *Limited Cost Businesses*

1 Nisan 2017'den itibaren, "*sınırlı maliyet işletmeleri – limited cost businesses*" olarak sınıflandırılan KDV mükellefleri, hangi sektörde faaliyet gösterirlerse göstersinler, %16,5 sabit oranında bir KDV'ye tabidirler.

---

[34] Ibid., §7.8.

[35] Çünkü söz konusu madde metninde, indirilebilecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider yazılamayacağı belirtilmiştir. Biz madde metninin lafzına bakarak mefhumu muhalifinden yorum yapmakta ve indirilmeyen KDV'nin gider yazılabileceği sonucunu çıkarmaktayız.

[36] Herhangi bir şekilde sistem dışına çıkan mükelleflerin tekrar sisteme dâhil olabilmesi (şartları taşısalar dahi) çıkış tarihinden itibaren on iki ay boyunca mümkün değildir. Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC-1, §12.6.

[37] Birleşik Krallık KDV mevzuatına göre bu rejimde uygulanan ilişkili kuruluş tanımı için bkz., Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC-1, §3.8.

Bir mükellefin bu şekilde nitelendirilebilmesi için, ya mal ve hizmet alımlarının toplam KDV matrahının %2'sinden az olması, ya da %2'den fazlaysa bu alımların toplam değerinin 1.000 İngiliz Sterlinini aşmaması gerekmektedir. Görüleceği üzere, bu sınıfa girenler, gerçekten çok düşük maliyet ve bu bağlamda düşük indirilecek KDV'si olan küçük ölçekli mükellef tipleridir.[38]

İlk kez sınırlı maliyet işletmesi olarak düz oranlı vergi rejimine tabi olacak mükellefler, mükellefiyetlerinin ilk yılında sabit oranı %16,5 değil, %1 puan indirimli olarak, yani %15,5 olarak uygularlar. Bu da sistemin küçük ölçekli mükelleflere sağladığı bir vergi avantajıdır.[39]

3- SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Birleşik Krallıkta daha basit bir kayıt ve beyan düzeni getirmesi ve böylelikle mükelleflere kolaylık sağlaması amacıyla getirilen düz oranlı KDV rejiminin, Türkiye'de bu fonksiyondan daha da öteye geçip, haksız (özellikle de sahte belge kullanımı) KDV indirimleri dolayısıyla Hazinenin uğradığı vergi kaybının önüne geçeceği umulmaktadır.

Bu gerçekçi öngörünün temel dayanak noktası ise, bu rejimde indirim hakkının rejime tabi mükellefler açısından askıya alınmasıdır. Defter ve belge kayıt düzeni devam eden sistemde, mükellefler ne kadar KDV öderlerse ödesinler, hasılat üzerinden net bir şekilde vergilendirilmeye devam edeceklerdir. Şüphesiz bu durum, mali idarenin sahte belge düzenleme ve kullanma ile mücadelesine de hizmet edecektir.

Kanımızca düz oranlı vergi rejimi uygulamasında en büyük zorluk, sabit oranların optimum düzeyde belirlenmesi noktasında yaşanacaktır. Zira vergi idaresinin sektörel bazda oranları belirlerken çok sağlıklı güvenilir verilere ihtiyacı olacaktır ve ülkemizdeki mevcut ekonomik verilerin sıhhatine yönelik ciddi şüphelerin varlığı da herkesçe bilinen bir gerçektir. Bu konuda yapılacak hesaplamalar iyi veri analizlerine dayandırılmalıdır. Öte yandan vergi idaresinin vergi uyumunda başarılı olabilmesi için sektör temsilcileriyle de yakın bir temas içerisinde olması ve görüşlerine de başvurması faydalı olacaktır.

Birleşik Krallıkta düz oranlı vergi rejimi uygulaması ihtiyaridir. Oysa KDV mevzuatımıza alınacak sistemin ihtiyari değil, zorunlu olmasında fayda vardır. Çünkü çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, bu rejimin Türkiye'de benimsenecek olmasının arkasında iki temel motivasyon bulunmaktadır. Bunlardan birisi özellikle küçük ölçekli mükelleflerin KDV'ye ilişkin kayıt düzenlemelerinde basitlik sağlanması ise, ikincisi de yaygın bir şekilde karşılaşılan haksız KDV indiriminin önüne geçilmesidir. Özellikle gelirini gizleyemeyen mükellef gruplarında sahte belge kullanımı eğilimin varlığı dikkate alındığında, bahsedilen ikinci nedenin olumlu sonuç doğuracağı ihtimali yüksektir.

Uygulamanın benimsenmesi neticesinde rejime tabi mükelleflerin indirim hakkı ortadan kaldırılacağından, bu mükellef grupları yönünden vergi denetim gücünün neredeyse tamamının gelir boyutuna odaklanması mümkün olacaktır. Bu vergi inceleme elemanlarının daha az sahte belge kullanımı incelemesiyle uğraşması ve böylelikle daha fazla mükellefin gelir yönünden incelenebilmesi demektir.

---

[38] Ibid., §4.4; Redston, Anne, (2016), "Flat rate VAT changes for small businesses explained", BBC Web Site, Kaynak: http://www.bbc.com/news/business-38084493, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.

[39] Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC-1, §4.7.

Sonuç olarak, hem rejime tabi mükellefleri mağdur etmeyecek, hem de vergi gelirlerini azaltmayacak (aksine artıracak) şekilde optimum düzeyde belirlenecek sektörel vergi oranlarının uygulanacağı bir düz oranlı vergi rejimi, KDV indirim mekanizmasının artık kronikleşmiş hastalığı olan sahte (veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı) belge kullanımının önüne geçecek potansiyele sahiptir. Bu özelliği sayesinde düz oranlı rejim, KDV indirim mekanizmasını sekteye uğratan, stopaja maruz kalan mükellefleri finansal açıdan sıkıntıya sokan ve tevkifat iade işlemleri dolayısıyla vergi idaresini meşgul eden kısmi tevkifat sistemine olan gereksinimi de ortadan kaldıracaktır.

KAYNAKÇA

- BPP Learning Media, (2016), "ACCA Approved Study Text PAper P6 Advanced Taxation FAs 2015", London, ss. 555-722, Kaynak: https://lgslib.files.wordpress.com/2016/12/bpp-acca-p6-advanced-taxation-fas-2015-2017-freebooks-pk.pdf, Erişim Tarihi: 25 Ekim 2017.
- CNNTURK, (2017), "KDV Reformu netleşiyor! Bakandan önemli açıklamalar", Kaynak: https://www.cnnturk.com/ekonomi/kdv-reformu-netlesiyor-bakandan-onemli-aciklamalar, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.
- Coltman, Emily, (2013), "Very Awkward Tax: A bite-size guide to VAT for small business", Harriman House Limited, London, ss. 1 – 71.
- Economy Watch, (2010), "Value Added Tax (VAT) in France", Kaynak: http://www.economywatch.com/business-and-economy/france.html, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.
- Gelir İdaresi Başkanlığı-1, "Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu" Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, s. 315, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.
- Gelir İdaresi Başkanlığı-2, "Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1985-2016)", Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_68.xls.htm, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.
- Ghana Revenue Authority – GRA, (2017), "Practice Note on the Application of VAT Flat Rate Scheme under the Value Added Tax Act, 2013 (ACT 870)", Practice Note Number: IDT/2017/001, Date of Issue: 12/05/2017, Kaynak: http://www.gra.gov.gh/docs/info/Practice%20Note%20on%20VAT%20Flat%20Rate%20Scheme.pdf, Erişim Tarihi: 24 Ekim 2017.
- Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC-1, "VAT Notice 733: Flat Rate Scheme for small businesses", Kaynak: https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-733-flat-rate-scheme-for-small-businesses/vat-notice-733-flat-rate-scheme-for-small-businesses, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.
- Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC-2, "VAT Flat Rate Scheme - 4. Work out your flat rate", Kaynak: https://www.gov.uk/vat-flat-rate-scheme/how-much-you-pay, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.
- Hürriyet Gazetesi, (2017), "Maliye Bakanı Naci Ağbal'dan KDV Açıklaması", Kaynak: http://www.hurriyet.com.tr/maliye-bakani-naci-agbaldan-kdv-aciklamasi-40632164, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.
- NTV, (2017), "Maliye Bakanı Naci Ağbal'dan KDV Açıklaması", Kaynak: https://www.ntv.com.tr/ekonomi/maliye-bakani-naci-agbaldan-kdv-aciklamasi,YULnQCkULUqQUEU1tjQ6bw, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.

- OECD, (2017), "International VAT/GST Guidelines", OECD Publishing, Paris, Kaynak: http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.
- Redston, Anne, (2016), "Flat rate VAT changes for small businesses explained", BBC Web Site, Kaynak: http://www.bbc.com/news/business-38084493, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.
- Tax Policy Center, (2017), "What is the history of a VAT?", Kaynak: http://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-history-vat, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.
- United Arab Emirates – Ministry of Finance, (2017), "Common VAT Agreement the States of the Gulf Cooperation Council", Kaynak: https://www.mof.gov.ae/En/lawsAndPolitics/govLaws/Pages/CommonVATAgreement.aspx, Erişim Tarihi: 23 Ekim 2017.