



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

BİRLEŞİK KRALLIK KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİNE İLİŞKİN RAPOR

Sn. Arif Aygün

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ.....	3
KİSALTMALAR	4
GİRİŞ	5
I. BÖLÜM	6
İNGİLTERE VERGİ SİSTEMİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ	6
A. Birleşik Krallık (İngiliz) Vergi Sistemi'nin Genel Yapısı	6
B. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	7
1. Gelir Vergisi	7
2. Kurumlar Vergisi	9
C. Servet Üzerinden Alınan Vergiler	11
D. Harcamalardan Alınan Vergiler	11
E. İngiliz KDV Sistemi'nin Tarihçesi	11
II. BÖLÜM	13
İNGİLTERE KDV SİSTEMİ	13
A. KDV Sisteminin Genel Özellikleri	13
1. Yaptırımlar	14
2. Çezalar	15
3. Faiz Ödemesi	15
B. KDV'nin Konusu	15
C. KDV'de Vergiyi Doğuran Olay	16
D. KDV'nin Mükellefi	17
1. Bina ve Araziler	18
2. KDV Tevkifatı (Reverse Charge Mechanism)	18
3. Serbest Bölgeler	18
4. KDV Grup Mükellefiyeti	18
5. Ayrı Bölünmüş Mükellefiyet	19
6. Hayır Amaçlı KDV İstisnası	21
E. KDV'nin Beyan Sistemi	21
1. İade Edilen Mal Ve Hizmetler	25
2. İndirimler ve Promosyonlar	26
3. Ücretsiz Mal ve Hizmetler	27
4. Avrupa Birliği Mükelleflerine Sağlanan Hizmetler	27
F. KDV Beyan Usulleri	27
1. KDV Yıllık Muhasebeleştirme Usulü (VAT Annual Accounting Scheme)	28
2. KDV Sabit Oran Usulü (VAT Flat Rate Scheme)	28

3. KDV Nakit Muhasebeleştirme Usulü (VAT Cash Accounting Schemes).....	31
4. KDV Satış Karı Usulü (VAT Margin Schemes).....	32
5. KDV Perakende Satış Usulü (VAT Retail Schemes).....	35
1. Satış Anı Yöntemi.....	35
2. Bölüştürme Yöntemi.....	35
3. Doğrudan Hesaplama Yöntemi.....	36
6. Sermaye Malları Usulü ve Sabit Varlıklar (Capital Goods Scheme-CGS).....	37
a. Arazi, Binalar, Mühendislik Faaliyetleri.....	38
b. Bilgisayarlar ve Bilgisayar Ekipmanları.....	38
c. Uçaklar, Gemiler, Botlar ve Diğer Taşıtlar.....	38
G. KDV Sisteminde Muafiyet ve İstisnalar.....	40
H. KDV Sisteminde Oran Yapısı.....	42
1. İndirimli Oran.....	43
2. Sıfır KDV Oranı.....	45
3. KDV den Muaf Olma ve Sıfır Oranda KDV ye Tabi Olma Arasındaki Fark.....	46
I. KDV Sisteminde İndirim ve İade Mekanizması.....	46
J. Hataların Düzeltilmesi.....	47
K. İhracat, Gönderim ve Sınır Dışına Mal Teslimi.....	48
III. BÖLÜM.....	49
TÜRKİYE VE İNGİLTERE KDV SİSTEMLERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER.....	49
A. Türkiye ve İngiltere Uygulamasına İlişkin Karşılaştırma.....	49
B. Sonuç ve Değerlendirme.....	54
EK: Birleşik Krallık KDV Sistemindeki Oran Yapısına İlişkin Örnek Tablo (İndirimli Oran, İstisna ve KDV kapsamı dışındakiler).....	58
KAYNAKÇA.....	65

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1 : İngiltere’de Gelir Vergisi Tarifesi	8
Tablo 2 : Kurumlar Vergisi Oranları (2014- 2017)	10
Tablo 3: Mükelleflere Uygulanan Yaptırımlar	14
Tablo 4: KDV’de Vergiyi Doğuran Olay	17
Tablo 5 : Fatura Türlerine İlişkin Bilgiler	23
Tablo 6: İndirim ve Promosyon Uygulaması	26
Tablo 7 : Ücretsiz mal ve hizmetler	27
Tablo 8 : Faaliyet türüne Göre Uygulanan Sabit Oranlar	29
Tablo 9 : Stok Defteri Bilgileri	33
Tablo 10 : Bölüştürme Yöntemi	36
Tablo 11 : KDV Beyan Usulleri Sınırları	40
Tablo 12: KDV’den Muaf Mal ve Hizmetler	41
Tablo 13 : İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetler (%5)	44
Tablo 14 : Türkiye ile Türkiye ve Birleşik Krallık KDV sistemlerinin Farklılıkları	52
Tablo 15: İngiltere KDV Beyan Sistemleri	55

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
EC	European Commission
HMRC	(Kraliyet Gümrük ve Gelir İdaresi
KDV	Katma Değer Vergisi
VAT	Value Added Tax

GİRİŞ

Türkiye’de 02/11/1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve 1/1/1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı KDV Kanunu, bugün itibarıyla 63 madde ile zaman içerisinde ilave edilen 37 geçici maddeden oluşmaktadır. Kanunu açıklamak için 123 adet KDV Genel tebliği yayımlanmış, daha sonra 26/04/2014 tarihinde tüm bu düzenlemeleri bir araya getiren “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği” yayımlanmış, bugüne kadar da Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik yapan 13 adet değişiklik tebliği daha yayımlanmıştır. Tüm bunlara ilaveten çeşitli hususlarda yayımlanan 64 adet KDV Sirküleri bulunmaktadır. Dünyadaki uygulamalara benzer şekilde KDV uygulamaya girdikten sonra Türkiye’deki vergi gelirleri içerisindeki payı sürekli olarak artmıştır. Benzer eğilim diğer ülkelerde de görülmektedir. 2014 yılında OECD üyesi ülkelerde KDV gelirleri, toplam vergi gelirlerinin yaklaşık % 20,1’ini oluşturmuştur¹. Bugün çok az sayıda ülkede KDV uygulaması bulunmamaktadır. Bu ülkeler arasında en çarpıcı örnek ABD’dir².

Türkiye’de KDV Kanununun kapsamı ve yapısı zaman içerisinde getirilen istisna ve muafiyetler ile genişletilmiş, çeşitli konularda yapılan birçok düzenleme ile uygulanması ve kavranması zor bir hal almıştır. Kanunun daha basit ve anlaşılır hale getirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı’nın, KDV Kanununun basitleştirilmesine ve daha kolay anlaşılabilir olarak uygulanabilmesine yönelik çalışmaları herkes tarafından olduğu gibi Birliğimiz ve Odalarımız tarafından da desteklenmektedir. Bu çalışmalar kapsamında örnek alınan İngiliz (Birleşik Krallık) KDV Sistemi ile ilgili olarak bazı temel bilgilerin ve uygulamaların yer aldığı bu çalışmadaki amacımız Türkiye ile Birleşik Krallık arasındaki KDV sistem karşılaştırması çalışmalarına katkıda bulunmak ve meslek mensuplarının konu hakkındaki bilgi ve farkındalıklarını artırmaktır.

¹ OECD (2017), Tax Policy Reforms Reforms, Paris, s.65.

² JAMES, Kathryn (2015), The Rise of The Value Added Tax, Cambridge, s.5.

1. BÖLÜM

İNGİLTERE VERGİ SİSTEMİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

A. Birleşik Krallık (İngiliz) Vergi Sistemi'nin Genel Yapısı

Birleşik Krallık, parlamenter demokrasiye sahip bir anayasal monarşi ile yönetilen bir ülkedir. Kralliyet devletin başıdır, ancak yürütme organı olarak seçimle gelen bir hükümet vardır. Birleşik Krallık Parlamentosu ise iki kanada sahiptir. Bir tarafa seçim olmaksızın oluşturulan Lordlar Kamarası (House of Lords) diğer tarafta ise seçimle oluşan Avam Kamarası (House of Commons) mevcuttur. Hükümetin başında Kral/Kraliçe tarafından seçimlerden çok oy alan parti liderine verilen hükümeti kurma görevini üstlenmiş olan Başbakan yer almaktadır. Birleşik Krallık federal değil merkezi yönetim biçimiyle yönetilen bir devlettir. Ülkenin yargı yapısı ise üçe ayrılmaktadır. Birbirinden farklılıklar taşıyan düzenlemeler ile İngiltere ve Galler, İskoçya, Kuzey İrlanda'daki mevzuat karşımıza çıkmaktadır. Bu bölgelerdeki uyuşmazlıklar kendi bölgelerinde çözümlenmekte ancak üst mahkeme olarak tek bir Yüksek Mahkeme (Supreme Court) bulunmaktadır. 12 yargıçtan oluşan yüksek mahkemenin üyelerinin 9'u İngiltere ve Galler'den, iki üye İskoçya'dan, bir üye ise Kuzey İrlanda'dandır.

Demokrasinin gelişiminin yüzyıllarca süren yolculuğuna tanık olmuş Birleşik Krallık vergi sisteminin (çalışmada İngiliz Vergi Sistemi olarak anılacaktır), bugünün çağdaş dünyasında uygulanan pek çok verginin doğumuna öncülük etmesi de şaşırtıcı değildir. Magna Carta Libertatum ile başlayan, Bill of Rights ve Petition of Rights ile devam eden demokrasi yolculuğunda, vergi sistemi "*Vergilerin Yasallığı ilkesi*", "*Temsilsiz Vergi Olmaz ilkesi*", çağdaş anlarda ilk gelir vergisi kanununun kabul edilmesi gibi pek çok örneği barındırmaktadır. Hal böyle olunca İngiliz Vergi Sistemi bugün işleyen ve vergi potansiyelinin tamamına yaklaşan vergi gayretinin gerçekleştiği bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Her ne kadar pencere vergisi, mum vergisi gibi tarihi örneklerle vergileme ve egemenlik ilişkisi noktasında eleştiriye açık örnekleri de barındırsa da bugün için çağdaş ve işleyen bir sistemdir.

Avrupa tarihinin dönüm noktalarından Napolyon Savaşları sonrasında Gelir Vergisi Kanunu'nun, İkinci Dünya Savaşı sonrasında Katma Değer Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesi aslında devletlerin vergi sistemlerini büyük savaşlar sonrasında gözden geçirdiğini veya vergiye uyumun ancak ülkenin içinde bulunduğu zor durumları aşmak söz konusu olduğunda yükselebildiğini İngiltere örneğinde gayet net biçimde karşımıza çıkarmaktadır.

İngiltere’de vergi sistemi gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler üzerine kuruludur. Ancak bu vergilerin tahsili merkezi hükümet (Kraliyet Gelir ve Gümrükler İdaresi – *Her Majesty's Revenue and Customs*-HMRC) yerel hükümetler (İskoçya, Galler gibi) ve yerel yönetimler (belediyeler) tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu yönleri ile Türkiye’den ayrılmaktadır. Bir Birleşik Krallık olan Britanya Adasında İngiltere dışında, İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda ülkelerinin/bölgelerinin de yer alması vergi sisteminin karmaşık olduğu algısı yaratabilir. Ancak bu algı doğru değildir. Vergi Sisteminde yer alan temel vergi kanunlarına aşağıda kısaca yer verilmektedir.

Benjamin Franklin’in meşhur sözü unutulmamalıdır: “Dünyada sadece iki şey mutlaktır, ölüm ve vergi.” İngiltere’deki vergi sisteminde KDV, vergi gelirleri bakımından oldukça önemli bir rol üstlenmektedir. Ancak KDV gelirleri, toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisi, sosyal güvenlik primlerinden sonra üçüncü sırada yer almaktadır.

Vergi Sisteminde yer alan temel vergi kanunlarına aşağıda kısaca yer verilmektedir.

B. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

1. Gelir Vergisi

İngiliz Gelir Vergisi, 1799 yılında İngiltere Başbakanı William Pitt tarafından Fransa ile savaşın finansmanı için daha önce alınan geçici veya tek seferlik vergilerin yerine ilk defa kanunlaştırılarak dünya vergi sistemlerine örnek olmuştur. Bugün uygulanan sistem 1988 tarihli Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun birleştirdiği vergilerin yeniden ayrıştırılması ile kabul edilen 2007 tarihli Gelir Vergisi Kanunu üzerine kuruludur. Gelir vergisi yükümlüleri Tablo 1 ‘de görülen oranlarda vergi yükü ile karşılaşmaktadır³.

³ Her ne kadar Birleşik Krallık’ın tamamında geçerli olsa da vergi oranları İskoçya’da farklılık göstermektedir. <https://www.gov.uk/browse/tax/income-tax> ²Bkz. <https://www.gov.uk/income-tax-rates>

Tablo 1 : İngiltere’de Gelir Vergisi Tarifesi

Gruplar	Vergilendirilen Gelir	Vergi Oranı ⁴
En az geçim indirimi	£11,500’a kadar	0%
Basit oran	£11,501 ’den £45,000’a kadar	20%
Yüksek oran	£45,001’den £150,000’a kadar	40%
Ek oran	£150,000 ve üstü	45%

Görüldüğü üzere Türkiye’deki artan oranlı vergi tarifesinden farklı bir oran yapısını bulunmasının yanında 11.500 Pound’a kadar olan bir gelir ise en az geçim indirimi addedilerek vergi dışı bırakılmaktadır. Ayrıca yine ülkemizdeki sistemden farklı olarak Kanun’un 42-58 inci maddeleri arasında aile indirimi adı altında, eşlerin gelir vergisini birlikte ödeyerek vergi indirimi elde etmesine yönelik bir sistem göze çarpmaktadır.

Kanuna göre bir “vergi yılı”nda⁵ elde edilen gelirler, verginin konusunu oluşturmaktadır. Kanun’un 23 üncü maddesine göre vergi yükümlüsü, gelir vergisi yükümlülüğünü yedi adımda/aşamada oluşturacağı beyannamesi ile beyan etmek zorundadır.

Aşama 1

Vergi mükellefi, vergi yılı için gelir vergisi olarak ödenecek gelir miktarlarını belirler. Bu tutarların toplamı "toplam gelir" 'dir. Gelir unsurlarından oluşan miktarların her biri toplam gelirin bir bileşenidir.

Aşama 2

Gelir unsurlarından, vergi mükellefinin vergi yılında hak kazandığı Kanun’un 24. maddesinde vergi mükellefiyeti ile ilgili olarak listelenen bir hükmün kapsamındaki herhangi bir yardım miktarı mevcut ise bunun düşülmesi gerekmektedir. Bu indirimler gerçekleştirildikten sonra kalan gelir unsurlarının toplamı "net gelir" dir.

⁴Bkz. <https://www.gov.uk/income-tax-rates>

⁵ Vergi yılı, 6 Nisan’da başlamakta 5 Nisan’da sona ermektedir.

Aşama 3

2 inci aşamadan sonra gelir unsurlarından, vergi mükellefinin, Kanun'un 3. Bölümünün 2. Kısımındaki veya 257 ve 265 inci maddelerindeki indirimler (kişisel indirimler ve görme engelli indirimi) düşülmektedir.

Aşama 4

3 üncü Aşamadan sonra oluşan gelir unsurlarını kendisi için öngörülen vergi oranları ile hesaplanmaktadır. Eğer vergi yükümlüsü bir kayyum veya kanuni temsilci ise bunlara ilişkin kurallara göre de hesaplama yapılmaktadır.

Aşama 5

4 üncü aşamada hesaplanan ayrı ayrı gelir unsurları bir araya getirilmektedir.

Aşama 6

5 inci aşamada hesaplanan vergi tutarından, Kanun'un 26 inci maddesinde yer alan vergi indirimi hakkı olanlar var ise bu haklarını kullanırlar.

Aşama 7

6 ncı aşama oluşan vergi miktarına Kanun'un 30 uncu maddesine göre mükellefin sorumlu sıfatıyla ödemekle yükümlü olduğu vergiler eklenmektedir.

Bütün bu aşamalardan sonra oluşan tutar, vergi mükellefinin bir vergi yılı için hesaplanan gelir vergisi yükümlülüğünü oluşturmaktadır.

2. Kurumlar Vergisi

1988 tarihli Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan (ülkemizde de 2013 ve 2015 yıllarında iki kez TBMM'de komisyon aşamasında görüşülen birleşik kanun sisteminden) İngiltere 2007 tarihli Gelir Vergisi Kanunu ve 2010 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunu ile vazgeçmiş bulunmaktadır.

Kanun bir hesap yılı (financial year) içinde şirketlerin elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesini düzenlemektedir. Kanun vergi yükümlülerinin ödeyecekleri vergi oranına bir tasnifleme yapmaktadır. Buna göre düşük karlılık oranı ve marjinal indirim miktarları belirlenmekte, ayrıca alt ve üst limitler ile vergi oran ve miktarları belirlenmektedir. Karışık bir yapısı olan Kurumlar Vergisi Kanunu 25 Bölüm ve 1185 maddede oluşan oldukça ayrıntılı şekilde düzenlenmiş bir sistematığe sahiptir.

Uygulanmakta olan vergi oranları ise Tablo 2 'de gösterilmektedir.

Tablo 2 : Kurumlar Vergisi Oranları (2014- 2017)

ORAN	2014	2015	2016	2017
Düşük Kar Oranı Karları yıllık £300,000'un altında olan firmalar	20%	-	-	-
Temel Oran Karları yıllık £300,000'un üzerinde olan firmalar	21%	-	-	-
Temel Oran Fon Şirketleri hariç ⁶	-	20%	20%	19%
Marjinal indirim alt limiti	£300,000	-	-	-
Marjinal indirim üst limiti	£1,500,000	-	-	-
Standart kesir ⁷	1/400	-	-	-
Menkul kıymetler fonları ve açık uçlu yatırım şirketleri ⁸ için özel oran	20%	20%	20%	20%

⁶ İngiliz Kurumlar Vergisi Sisteminde Fon Kuruluşları farklı vergi oranlarına tabi tutulmaktadır. <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax>

⁷ Standart kesir (standard fraction) kurumlar vergisi hesaplamaları yapılırken ihtiyaç duyulan oranlama için kullanılan bir terimdir.

⁸ Açık uçlu yatırım şirketleri (open ended investment companies) ihraç ettiği katılma belgelerini yatırımcının talebi halinde geri alan ve yeniden satan buna bağlı olarak da tedavüldeki pay sayısı sürekli olarak değişen yatırım şirketlerine verilen addır. <http://tureng.com/tr/turkce-ingilizce/open-end%20investment%20company>

C. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

İngiltere Vergi Sisteminde, Türkiye’de olduğu gibi servet üzerinden alınan vergiler mevcuttur. İki farklı mükellef grubu olmak üzere Emlak Vergileri (Real Estate Tax & Real Property Tax) Motorlu Taşıtlar Vergisi (Vehicle Excise Duty), Veraset ve İntikal Vergisi (Inheritance and Gift Tax) İngiltere sisteminde mevcut servet vergilerini oluşturmaktadır. Şirketlerin mal varlıklarına dahil gayrimenkuller üzerinden ödedikleri emlak vergisi ile gerçek kişilerin ödedikleri emlak vergisi Belediye Vergileri Kanununun (Council Tax) içinde düzenlenmiştir.

D. Harcamalardan Alınan Vergiler

Birleşik Krallık (İngiliz) Vergi Sistemi’nde Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Hava Yolculuğu Harcı gibi harcamalardan alınan vergiler bulunmaktadır. Katma Değer Vergisi, yanlış bilinenin aksine Amerika Birleşik Devletleri’nde yer alan Satış Vergisi⁹ (Sales Tax) görünümünde değildir. Her ne kadar Brexit ile Avrupa Birliği üyeliğinden ayrılma süreci başlamış olsa da Birleşik Krallık halen Avrupa Birliği’ne üye bir devlettir ve bu nedenle Birleşik Krallık Katma Değer Vergisi sistemi Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Direktifi’yle uyumludur. Dolayısıyla İngiliz sisteminin temel özellikleri itibarıyla Avrupa Birliği sisteminden büyük farklılıkları bulunmamaktadır. Aşağıda ayrıntılı açıklanacağı üzere Katma Değer Vergisi İngiltere’de bir harcama vergisi olarak yürürlüğe girdiğinde verimli bir vergi olacağı ve vergi uyumunu artırıcı etki yapacağı tahmin edilmekteydi. Bu tahminin doğru çıktığını ve beklenen olumlu sonuçların İngiliz vergi sistemine katkı yaptığı söylenmelidir.

E. İngiliz KDV Sistemi’nin Tarihçesi

Katma Değer Vergisi, Kıta Avrupası Hukuk Sistemi’nin geliştirdiği bir vergidir¹⁰. Her ne kadar verginin teorisi Almanya’da geliştirilmiş olsa da ilk defa 1954 yılında Fransa’da yürürlüğe girmiştir. Avrupa Toplulukları’nı kuran 1957 tarihli Roma Antlaşması’nda ise üye ülkelerin KDV

⁹ Satış Vergisi, üretim zincirinin her halkasından değil sadece son satış aşamasında nihai tüketiciden alınan bir vergi olduğundan Katma Değer Vergisi’nden oldukça farklılık arz etmektedir.

¹⁰ Her ne kadar Kıta Avrupası Hukuk Sistemi ile Anglo-Sakson Hukuk Sistemleri birbirinden temel özellikleri itibarıyla ayrılıyor olsa da bugün İngiltere’nin KDV konusundaki başarısından hareketle ABD’de KDV’nin mümkün olup olmayacağı ayrıntılı olarak tartışılmaktadır. Örn. Bkz. Sullivan, Martin, All Roads Lead to VAT, 89 Temp. L., 341, 352 (2017); Pierre-Pascal Gendron, How Should the United States Government Entities, Nonprofit Organizations, and Tax-Exempt Bodies under a VAT, 63 Tax L. Rev. 477, 508; Penner, Rudolph, Do We Need a VAT to Solve Our Budget Problems, 63 Tax L. Rev. 301, 308 (2010).

sistemlerini uyumlaştırması gerektiği ifade edilmiştir. İngiltere, Avrupa Birliği'ne 1973 tarihinde üye olmuş ve Purchase Tax (*satın alma vergisi*) yürürlükten kaldırılarak üye olma koşullarından biri olduğu için KDV'yi vergi sistemine eklemiştir¹¹. Katma Değer Vergisi öncesinde bir Satış Vergisi olan "Purchase Tax" uygulanmaktaydı. Bu vergi, toptan satış aşamasında alınmakta olan bir gider vergisi niteliğindeydi ve bu haliyle dahi halen ABD'de uygulanan satış vergisi "Sales Tax"ten farklıydı. Diğer bir ifade ile niteliği itibarıyla perakende satış vergisi özelliği taşııyordu¹². İngiltere'de KDV'nin önemli bir vergi olduğu kabul edilmekle birlikte ülke vergi sistemine neler katacağına ilişkin soru işaretleri mevcuttu. Bu noktadaki derin tartışmaların siyasi yönü ise KDV'nin eski adıyla Avrupa Topluluğu yeni adıyla Avrupa Birliği'ne giriş için zorunlu bir kanunlaştırma olmasıydı. İngilizler, KDV'yi Avrupa Birliği'ne girmenin *hediyesi* olarak karşılaştırmışlardır!. Üzerinde güneş batmayan imparatorluk olan Birleşik Krallık'ın zorunlu olarak kabul ettiği bir vergi kaınunun mevcudiyeti bile konunun teknik yönünden daha fazla ön plandaydı¹³. KDV'nin yürürlüğe girmesine karşı özel tüketim vergisi niteliği taşıyan bazı satış vergileri ise halen belirli mallar üzerinde uygulanmaya devam etmiştir¹⁴. İngiliz KDV sistemi ilk kabul edildiğindeki temel özellikleri ise şu şekilde sıralanabilmekteydi. Varış ülkesinde vergileme prensibinin kabul edildiği, hesaplama yöntemi olarak vergi indirim mekanizmasının uygulandığı, yatırım mallarına ilişkin girdilerin indirilmesinin kabul edildiği bir vergi görünümündedir¹⁵.

¹¹ <https://www.theguardian.com/money/2010/dec/31/vat-brief-history-tax>

¹² Öncel, Mualia, Gider Vergileri, Sevinç Matbaası, Ankara, 1967, s. 20-39.

¹³ Davies, Alun, Fiscal Revolution in the United Kingdom, Tax Executive 77, 88 (1973)

¹⁴ Lindholm, Richard, VAT Lessons from Overseas, 32 Tax, The Hague, 1980, s. 140

¹⁵ Eğilmez, Mahfi, Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1983, s. 98.

II. BÖLÜM İNGİLTERE KDV SİSTEMİ

A. KDV Sisteminin Genel Özellikleri

1 Ocak 1973'te İngiltere, Avrupa Ekonomik Topluluğu'na katıldıktan sonra Satın Alma Vergisinin (Purchase Taxes) yerine 1 Nisan 1973'te Katma Değer Vergisi getirilmiştir. Başlangıçta, çoğu mal ve hizmet için tek bir KDV oranı (% 10) belirlenmiştir. Gelir vergisi ve sosyal güvenlik primleri ile birlikte ülkenin en büyük gelir kaynaklarından birini oluşturmaktadır. Halen 1994 Katma Değer Vergisi Yasası kapsamında uygulanmaktadır. (VAT Act 1994)

AB düzenlemelerine göre, herhangi bir üye devletteki standart KDV oranı %15'ten düşük olamamaktadır. Buna karşılık her bir üye devlet, sınırlı mal ve hizmet listesi için en az % 5'e kadar indirimli oranlara sahip olabilmektedir. Devletlerin daha düşük bir oran uygulamak istemeleri durumunda Avrupa Konseyi, KDV oranının geçici olarak düşürülmesini kamu yararının olduğu durumda onaylamalıdır. Bu kapsamda, İngiltere KDV sisteminde üç oran bulunmaktadır.

Yasa, altı alt bölüm ve 102 madde ile Ek 15 Tablodan oluşmaktadır. KDV, İngiltere'nin vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinden sonra ikinci büyük kaynağı oluşturmaktadır.

"Vergilendirilebilir" mal ve hizmetler sağlayan ve vergilendirilebilir cirosu eşiği 2017 yılı itibarıyla £ 85.000'i aşan tüm işletmeler KDV mükellefidir. Bu tutar, her yıl 1 Nisan itibarıyla arttırılabilmektedir. Yıllık cirosu bu tutarın altında olanların KDV mükellefi olmaları gerekmediğinden yaptıkları teslimler de KDV'den istisnadır.

KDV ile ilgili kayıtların altı yıl saklanması gerekmektedir.

Faturalar, elektronik ortamda ya da kağıt olarak düzenlenebilmekte, ancak hepsinin saklanması gerekmektedir. Faturaların en geç 30 gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Bütün faturaların (İngiltere para birimi) sterlin olarak düzenlenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Başka bir para birimlerinde de düzenlenirse de, KDV'nin mutlaka gösterilmesi gerekmektedir. Döviz kuru olarak teslimin yapıldığı günün Avrupa Merkez Bankası kuru dikkate alınmaktadır.

Eğer vergiden istisna ya da sıfır oranlı bir ürün teslimi söz konusu ise ya da hediye bir ürün ise fatura düzenlenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

Yine değersiz alacaklar için de ayrı bir sistem bulunmaktadır. Bunun için borcun vadesi en az altı ay geçmiş olmalı, bu borçla ilgili bir KDV olmalı, tarih ve müşteri ismi gibi fatura detayları olmalıdır. Buna ilişkin kayıtlar dört yıl saklanmak zorundadır.

1.Yaptırımlar

Gelir İdaresi, aşağıdaki durumlarda vergi ödevinin zamanında yerine getirilmediğini kabul etmektedir.

- ✓ KDV beyannamesinin zamanında verilmemesi,
- ✓ KDV borcunun tamamının vade sonuna kadar ödenmemesi,

Bu koşulların gerçekleşmesi halinde Tablo 3'te yer alan yaptırımlar uygulanmaktadır.

Tablo 3: Mükelleflere Uygulanan Yaptırımlar

12 ay içinde Beyanda bulunmama veya vadesinde ödenmeme	Yıllık ciro £150.000 altındaysa ek ödeme	Yıllık ciro £150.000 üzerindeyse ek ödeme
2'nci	Ek ücret yok	2% (£400 altındaysa ek ücret alınmaz)
3'üncü	2% (£400 altındaysa ek ücret alınmaz)	5% (£400 altındaysa ek ücret alınmaz)
4'üncü	5% (£400 altındaysa ek ücret alınmaz)	10% ya da £30 (Hangisi daha fazla ise)
5'inci	10% ya da £30 (Hangisi daha fazla ise)	15% or £30 (Hangisi daha fazla ise)

KDV beyannamesinin zamanında verilmediği aşağıdaki durumlarda ek ödeme söz konusu değildir,

- ödeme zamanında yapılırsa
- ödenmesi gereken vergi yoksa
- Vadesi gereken vergi varsa"

2.Cezalar

Aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi halinde ceza uygulanmaktadır.

- Vergilerin eksik beyan edilmesi ya da dikkatsizlikten ya da bilerek yapılan yanlışlıktan dolayı vergi ziyası olması halinde vergilerin % 100'ü oranında ceza uygulanmaktadır.
- HMRC'nin düşük beyanda bulunulduğunu bildirmesine rağmen mükellefin 30 gün içerisinde bunun yanlış olduğunu HMRC'ye bildirmemesi halinde tarhiyatın % 30'u oranında ceza uygulanmaktadır.
- HMRC'nin beyannamenin online gönderilmesi gerektiği bildirmesine rağmen beyannamenin kağıt ortamında gönderilmesi halinde £400 ceza uygulanmaktadır.

3.Faiz Ödemesi

Vergilerin eksik beyan edilmesi ya da hakız iade alınması durumunda HMRC zamanında ödenmeyen vergiler için 2,75 oranında faiz hesaplanmaktadır. Ödeme yapılmadığı sürece faiz en çok iki yıla kadar hesaplanmaktadır.

Faiz, vergi matrahından indirim konusu yapılamamaktadır. Eğer HMRC hata yapmışsa, bu durumda faiz geri ödenmektedir.

Kural olarak mükellefin hatalı olarak fazladan KDV ödemesi durumunda ise HMRC faiz ödememektedir. Ancak normalde KDV'nin fazla ödenmesi veya geri ödeme süresinin aşması durumunda aylık %0.5 oranında faiz talep edilebilmektedir.

Eğer KDV fazla ödendiği için HMRC, mükellefe faiz ödemesi yapıyorsa, bu ödenen faizin mükellef tarafından müşterilere verilmesi gerekmektedir. Bu durumda müşterilerin tespiti açısından HMRC ile iletişim kurulabilmektedir. Ancak müşterilerle 15 gün iletişime geçilemezse, bu durumda bu faizin HMRC'ye tekrar geri verilmesi gerekmektedir.

HMRC'den faiz alınması durumunda bu, vergilendirilmesi gereken gelir olarak kabul edilmektedir.

B. KDV'nin Konusu

İngiltere'de uygulanan Katma Değer Vergisi sisteminde verginin konusu, tüm Avrupa Birliği ülkelerinde ve ülkemizde olduğu gibi mal teslimi ve hizmet ifalarıdır. 1994 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4 Üncü maddesinde belirtildiği üzere Birleşik Krallık içinde gerçekleşen mal teslimleri ve hizmet ifaları sonucunda vergi doğacaktır.

Kanunun devam eden maddelerinde ise teslimin ne olduğu, ne zaman gerçekleşmiş sayılacağı, nerede gerçekleşmiş sayılacağı, yurtdışından yapılan teslimlerde tevkifat olup olmayacağı, hizmetin yapıldığı yer gibi konular oldukça ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Buradan hareketle İngiliz KDV sisteminde verginin konusunun Birleşik Krallıkta gerçekleşen mal teslimleri ve hizmet ifaları olduğu yeniden ifade edilmelidir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta, İngiltere'nin aynı zaman AB üyesi olması nedeniyle Avrupa Birliği ülkelerinden mal edinimi olması durumuna ilişkin olarak özel düzenlemelerin mevcut olmasıdır. KDV Kanunu'nun 10-14 üncü maddeleri arasında Birlik Üyesi ülkelerden Birleşik Krallık'a mal tedariki olması durumundaki vergileme ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bunun yanında Birlik üyesi ülkeler dışındaki ülkelerden mal tedariki durumları da kanunda düzenlenmiş durumdadır.

Kanun'un bu derece ayrıntılı düzenlenmiş olması Magna Carta'nın doğduğu toprakların Vergilerin Yasallığı ilkesine bağlılığını ve idareye düzenleme alanı bırakmayacak ayrıntılı kanun maddelerinin kabul edilmiş olmasının da göstergesidir. Ayrıca ifade etmek gerekir ki KDV'nin konusu mal teslimi ve hizmet ifalarıdır ancak bu kavramlar Türkiye'de uygulanan KDV sisteminde aynı isimlerle ifade edildiğinden birebir aynı anlama geldiği yanılgısına da düşülmemelidir. Mal teslimi ve hizmet ifasının verginin konusunu teşkil edebilmesi için ekonomik faaliyette bulunan bir kişi tarafından veya bu kişiye bedel karşılığı, süreklilik arz eden bir şekilde ve faaliyetin ülke içinde gerçekleşme zorunluluğu mevcuttur. Hal böyle olunca İngiltere'deki KDV sisteminde teslim ve hizmet kavramlarının önemi ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında teslim veya hizmetin İngiltere'de, istisna kapsamında olmayan işlemler ile vergi yükümlüleri tarafından bir iş çerçevesinde yapılması gerektiğinden iş kavramının da değerlendirilmesi gerekmektedir.

İş/faaliyet kavramının ticari veya serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde gerçekleşen, süreklilik arz eden ve kar amacı gütsün veya gütmesin bedel karşılığında bir faaliyetin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ile ilgilidir.

C. KDV'de Vergiyi Doğuran Olay

KDV'de bir işlemde vergileme noktası başka bir deyişle teslimin zamanı KDV'nin uygulaması açısından işlemin gerçekleştiği zamandır. Bunun bilinmesi gereklidir, çünkü faturanın üzerine yazılacak olan tarih, işlemin dahil edileceği vergilendirme dönemi ve işlemin dahil edileceği KDV beyannamesi buna bağlıdır.

Vergileme noktası değişkenlik göstermekle birlikte Tablo 4'deki gibi tespit edilebilir.

Tablo 4: KDV'de Vergiyi Doğuran Olay

Durum	Vergileme Noktası
Faturaya gerek yoktur	Teslim tarihi
KDV Faturası Düzenlenmiş ise	Fatura Tarihi
KDV Faturası Teslimden 15 Gün ve Sonrası bir tarihte düzenlenmiş ise	Teslimin Gerçekleştiği Tarih
Teslimden önce ödeme gerçekleşmiş veya fatura düzenlenmiş ise	Ödeme veya Fatura Tarihi (Hangisi önce gerçekleşmiş ise)
Teslimden önce ödeme gerçekleşmiş ama henüz fatura düzenlenmemiş ise	Ödemenin alındığı tarih

Teslim tarihi,

- Mallar için, malın gönderildiği, teslim alındığı, uygun kılındığı(müşterinin evine kurulumunun yapılması gibi)
- Hizmetleri için, hizmetin tamamlandığı

tarihtir.

Ancak bunun istisnaları da mevcuttur. Örneğin KDV'nin *Nakit Muhasebeleştirilmesi Usulünü* tercih eden bir mükellef için vergileme noktası ödemenin alındığı tarihtir.

Belirli ticari işlemler için veya teslimin bir satış olmadığı durumlar için farklı vergileme noktaları mevcuttur. Hatta bazen bir satışın iki farklı vergileme noktası olabilmektedir. Örneğin müşterinin işin yapılması veya ürün için önce avans ödemesi sonra nihai ödeme yapması gibi. Buna ilişkin durumlar yukarıda tabloda gösterilmiştir.

D. KDV'nin Mükellefi

KDV, işletmelerin İngiltere'de vergiye tabi işlemler üzerinden yaptıkları teslimler üzerinden hesaplanmaktadır. Bu serbest meslek faaliyetleri de bu kapsamda değerlendirilmektedir. İthalat işlemleri üzerine de KDV uygulanmaktadır. Dolayısıyla ithalat işlemlerini gerçekleştirenler de KDV mükellefidir.

Daha önce belirtildiği üzere "Vergilendirilebilir" mal ve hizmetler sağlayan ve vergilendirilebilir cirosu eşiği ve 2017 yılı itibarıyla £ 85.000'i aşan tüm işletmeler KDV mükellefidir. Diğer taraftan, bütün satışların KDV'den muaf olması durumunda, bu eşik aşılsa dahi KDV mükellefiyeti tesisine gerek bulunmamaktadır¹⁶.

1.Bina ve Araziler

"Bina ve araziler malikin isteğine bağlı olarak KDV'ye tabi olmaktadır. Vergiye tabi olması öngörülmüşse bunun için HMRC bilgilendirilmelidir. İkamet için kullanılacak binaların satışının vergiye tabi olacağına karar verilmesi durumunda, kural olarak 30 gün önceden HMRC'ye bildirilmesi gerekmektedir.

2.KDV Tevkifatı (Reverse Charge Mechanism)

Bazı durumlarda mal ve hizmeti sunan satıcı değil, alıcı vergi idarelerine karşı KDV sorumlusu olmaktadır. Bu durum KDV tevkifatı (reverse charge mechanism) olarak tanımlanmaktadır¹⁷.

AB düzenlemelerine paralel olarak İngiltere'de belirli teslimleri gerçekleştiren ancak İngiltere dışında yerleşik kişiler, bu kural kapsamında KDV mükellefi olmaktadır.

3. Serbest Bölgeler

Serbést bölgelerde bulunan mallar KDV'ye tabi değildir.

4.KDV Grup Mükellefiyeti

AB Temel KDV Direktifinin 11'nci maddesi üye ülkelere KDV Grup mükellefiyeti olanağı vermektedir. Bunu dayanarak alarak İngiltere KDV Kanunu'nun s43, 43D maddeleri de buna izin vermektedir.

İngiltere'de yaklaşık 29 bin KDV grup mükellefi bulunmaktadır.

KDV grup mükellefiyeti, iki veya daha fazla şirketin KDV amaçlı tek bir vergiye tabi kişi olarak kabul edildiği bir yöntemdir. Bu uygulama her türlü şirketi ve limited partnerships (limited şirketleri) kapsamaktadır.

¹⁶ DUFFY, Thomas (2017), VAT Registration in the UK The Essential Guide For Small Business, s.15.

¹⁷ DOESUM vd.(2016), Fundamentals of EU Tax Law, Kluwer Law International, s.415.

KDV Yasası'nın (VAT) Yasası'nın 43A maddesine göre, kurumlar şu durumlarda KDV grup mükellefiyeti oluşturabilirler:

- Her bir şirketin İngiltere'de işyerinin bulunması
- Ortak yönetim altında olmaları
- Ayrıca diğer bazı koşulları yerine getirmeleri

Bu madde kapsamında 'kontrol', 2006 yılı Şirketler Yasası'nın 1159. Bölümü ve Çizelge 6'da yer alan şirketin ve bağlı ortaklığın tanımına dayanan özel bir anlam taşımaktadır. KDV grubu uygunluğuna ilişkin bu tanım 1999'dan beri yürürlüktedir. Bu durumda şirketler grubu, tek bir KDV mükellefi olarak kabul edilir.

KDV Grup Mükellefiyeti sistemi, işletmeleri dikey bütünleşmeye yönlendiren iktisadi rasyonel kararlara neden olmaktadır¹⁸.

5. Ayrı Bölünmüş Mükellefiyet

Bu uygulama kurumlara, ayrı muhasebe birimlerinin olması durumunda her bir bölümün ayrı KDV mükellefiyetinin olmasına izin vermektedir.

İki sistem aynı anda uygulanamamaktadır. Ayrı bölünmüş mükellefiyetin tercih edilmiş olması durumunda, mükellefler bazı birimlerini (şirketlerini) ayrı grup mükellefiyeti şeklinde kaydettirememektedir.

Grup şirketi mükellefiyeti için grup, vergiye tabi tek bir kişi olarak muamele edilmek için başvuruda bulunabilir. Temsilci üye KDV'yi ödemekle veya ödemeyi geri almakla yükümlü iken, tüm şirketler herhangi bir KDV borcundan müştereken ve müteselsilen sorumludur. Grup üyeleri arasındaki teslimler dikkate alınmamaktadır. Diğer bir ifadeyle grup şirketi sisteminde, grup tek bir vergiye tabi kişi olarak değerlendirildiğinden, grup üyeleri arasında sağlanan mal veya hizmetlerde normalde KDV hesaplanmamaktadır.

Grup şirketleri, sadece tek bir grup mükellefiyeti tesis edebilmekte, yapılan değişiklik sonucunda 22 Haziran 2004'ten itibaren aynı grubun birden fazla grup mükellefiyeti tesis edilememektedir.

Bütün grup üyeleri için tek bir KDV beyannamesi verilmektedir.

¹⁸ PFEIFFER, Sebastian, "Written Comment To The Keynote paper "Taxable Person", Ed. Michael Lang, vd., ECJ Recent Developments in Value Added Tax, Series on International Tax Law Volume 84, S.99.

Buna karşılık kısmi istisna gibi uygulamalar, bütün vergi mükellefleri için tek tutar olarak dikkate alınmaktadır. Yine tahsil esasının uygulanmasında dikkate alınan tutar, bütün grup üyeleri için ayrı ayrı değil tek bir tutar olarak dikkate alınmaktadır.

Grubun bütün işlemleri, grup üyeleri arasında yapılırsa ya da grup dışına satış sadece İngiltere dışına yapılırsa bile yine de KDV beyannamesinin verilmesi gerekmektedir.

Grup mükellefiyeti için başvuruda bulunulduğunda KDV açısından gruba yeni ve tek bir vergi kimlik numarası verilmekte ve üyelerin KDV için ayrı bir vergi kimlik numarası olmamaktadır.

Kontrol şartı, grubun tüm üyelerinin ya grubun bir üyesi ya da grubun üyelerinden olmayan tek bir 'kişi' tarafından kontrol edilmesidir. Bu kişi; bir şirket, bir birey veya bir ortaklık olabilmektedir. Buna ilişkin koşullar aşağıda belirtilmiştir.

- İki ya da daha fazla kurumun fiili ya da merkezi İngiltere’de olmalı
- Ortak bir kontrol altında örneğin ana işletmenin bağlı işletmeleri konumunda olmalı

Eğer grubun yıllık cirosu 10 milyon Sterlinden fazla ise grup kısmen üçüncü bir kişiye aitse ya da üçüncü kişi tarafından yönetiliyorsa aşağıdaki koşullarda Grup şirketi mükellefiyeti mümkün olabilmektedir.

- Grubun kazancının % 50’den fazlası üçüncü kişilere gitmemesi,
- Grup konsolide muhasebe sistemini kullanması,
- Konsolide grubun muhasebesinin üçüncü bir kişi tarafından konsolide edilmesi,

Haziran 2015’te AB Adalet Divanı Larentia + Minerva and Marenave (C- 108/14 and C-109/14) davasında, üye bir devletin KDV grup mükellefiyeti uygulamasına vergiden kaçınma veya vergi kaçırmayı önlemek amacı dışında sınırlama getiremeyeceğine karar vermiştir.

Grup mükellefiyeti tesis ettirilmesinin dezavantajları olarak şunlar söylenebilir:

- Gruptaki her şirket, grup KDV borcunun tamamının ödenmesinden sorumludur.
- Grup şirketleri temsilci üyeye KDV kayıtlarını KDV beyanın yapılmasından daha önce göndermek zorundadırlar, bu ise çeşitli yönetsel zorluklara sebep olabilir. Bu gereksiz bir şekilde hızlı olma ihtiyacını gündeme getirebilir, son haftaki ticari işlemlerin beyana yansıtılmasında bazı zorlukların yaşanmasına neden olabilir.

İngiltere KDV Kanunu HMRC’ye şirketlerin grup oluşturmalarına taleplerini reddetme veya grubu zorunlu olarak yeniden oluşturma hususlarında geniş yetkiler tanımaktadır.

6. Hayır Amaçlı KDV İstisnası

Hayır kurumları mal ve hizmet satın alımlarında KDV ödenmemektedir. Bölgesel amatör spor kulüpleri, hayır kurumları ile aynı KDV istisnası kapsamında değildir. Hayır kurumunun malı satan kişi veya kuruma alımlarını KDV ödemediğini yapabileceğini ispatlaması gerekir. KDV mükellefiyeti tesis ettirmesi zorunlu değildir.

Hayır kurumunun KDV'ye tabi satışlarının toplamı £85.000 ve üzerinde olduğunda mükellefiyet tesis ettirilmesi zorunludur. İstenilirse bunun altında da mükellefiyet tesis ettirilebilir. Mükellefiyet tesisi halinde üçer ya da bir beyanname verilmelidir.

Hayır kurumlarının insanların temel ihtiyaçlarının temini, hayır amaçlı aktivitelerde satma amaçlı, hayır kurumunun faaliyetlerini yürütmeye kullanılan, doğal afetlerin kullanılmak üzere gerçekleştirdiği ithalat işlemleri de KDV den istisnadır.

Bir hayır kurumunun bu istisnadan faydalanabilmesi için Hayır Kurumu Komisyonu üye numarasını ya da HMRC tarafından tanındığına ilişkin yazıyı sunabilmesi gerekir.

Hayır kurumlarının Avrupa Birliği'nin dışına karşılıksız olarak sağladıkları teslimlerde KDV oranı sıfırmış gibi değerlendirilir ve bu malların alımı için KDV ödenmiş ise iadesi istenebilir.

E. KDV'nin Beyan Sistemi

KDV sistemine kayıt yaptırmış olan mükellefler KDV hesaplayabilirler. Kayıtlı bir KDV mükellefi sattığı mal ve hizmetler için hesapladığı KDV tutarı ile ödediği KDV tutarını genellikle 3 aylık periyotları dikkate alarak KDV Beyannamesi ile Gelir ve Gümrük İdaresine (HMRC) bildirmek zorundadır. Mükellefler isterlerse bu beyanı kendileri için yapabilecek bir temsilci atayabilirler. Bu temsilci bir muhasebeci, bir vergi uzmanı, veya vergisel işlerle uğraşan gönüllü kuruluşlar da olabilmektedir. Mükellefler isterlerse Gelir ve Gümrük İdaresinden bir temsilci atanması konusunda yardım isteyebilir. Mükelleflerin büyük çoğunluğu beyannamelerini elektronik ortamda göndermektedir¹⁹.

Mükellefler sattıkları mal ve hizmetin karşılığını para olarak değil de mal veya hizmet olarak alsalar da; yaptıkları satışlarda KDV hesaplamasalar da (satış bedelinin KDV içerdiği kabul edilir) KDV ile ilgili kayıt tutmak zorundadırlar.

¹⁹ THEXTON, M., RUDLING David (2016), Tolley's Value Added Tax 2016-2017, s.1.21.

Mükellefler hesapladıkları KDV'den daha az KDV ödemişler ise aradaki farkı Gelir ve Gümrük idaresine öderler. Şayet hesapladıkları KDV'den daha fazla KDV ödemişler ise aradaki farkı iade alırlar.

Mükellefler doğru KDV oranını uygulamak, fiyatların KDV dahil mi hariç mi oldukları hususunda ve bunun beyana yansıtılmasında doğru hareket etmek, fatura düzenlemek, düzenledikleri faturalarda KDV ile ilgili bilgiyi göstermek, muhasebe kayıtlarında ve beyannamelerinde KDV tutarını göstermek zorundadırlar. Böyle bir durumda satışları ile ilgili ödedikleri KDV'yi iade isteyebilirler. Ancak satışlarda yanlış KDV oranı uygulanmış ise alışlarında ödedikleri KDV'yi iade alamayabilirler.

KDV ile ilgili kayıt ve belgelerin en az 6 yıl boyunca muhafaza edilmesi zorunludur. Kayıtlar kağıt ortamında veya elektronik ortamda okunaklı bir şekilde tutulmak ve muhafaza edilmek zorundadır. Faturanın kaybedilmesi veya zarar görmesi halinde düzenleyen mükelleften onaylı bir örneği istenmektedir. Gelir ve Gümrük İdaresi her zaman mükellefleri kayıt ve belge düzeni konusunda inceleyebilme yetkisine haizdir. Mükellefler e-postalarını, bilgisayar kayıtlarını, sipariş ve teslim kayıtlarını ve benzerlerini aynı kapsamda saklamak zorundadırlar²⁰.

Sadece KDV mükellefiyeti tesis ettirmiş olanlar KDV faturası düzenleyebilirler. Fatura, hatalı bile düzenlenmiş olsa ya da iptal dahi edilmiş olsa saklanması zorunludur. Alış faturaların saklanması da zorunludur. Hatalı faturalar veya proforma faturalar ile iade istenmesi mümkün değildir.

İngiltere'de üç tür fatura uygulaması mevcuttur. Bunlar tam fatura, basitleştirilmiş fatura ve modifiye edilmiş faturadır. Mükellefler çoğu işlemleri için tam fatura düzenlerler. £250 üzerindeki perakende satışlar için modifiye fatura, £250 altındaki perakende satışlar ve diğer satışlar için basitleştirilmiş fatura düzenleyebilirler. Bu faturaların düzenlenme koşullarına ilişkin bilgiler Tablo 5'te gösterilmiştir.

²⁰ Sterling Libs (2016) , Get Your VAT Return Done In 5 Steps., s. 2.

Tablo 5 : Fatura Türlerine İlişkin Bilgiler

Fatura Bilgisi	Tam Fatura	Basitleştirilmiş Fatura	Modifiye Fatura
Eşsiz Fatura Numarası	Evet	Evet	Evet
Şirket Adı ve Adresi	Evet	Evet	Evet
Vergi Numarası	Evet	Evet	Evet
Tarih	Evet	Hayır	Evet
Teslim ve Hizmetin Gerçekleştiği Tarih (Eğer Fatura tahinden farklı ise)	Evet	Evet	Evet
Müşterinin Ticaret Ünvanı ve Adresi	Evet	Hayır	Evet
Satılan Mal ve Hizmetin Tanımı	Evet	Evet	Evet
KDV Hariç Toplam Tutar	Evet	Hayır	Evet
KDV tutarı	Evet	Hayır	Evet
Her Ürünün KDV Hariç Fiyatı	Evet	Hayır	Evet
Her Ürünün Miktarı	Evet	Hayır	Evet
Her Ürün İçin İndirim oranı	Evet	Hayır	Evet
Her Ürünün KDV Oranı ~ Eğer ürün KDV den muaf ya da sıfır oranda KDV ye tabi ise belirtilir.	Evet	Evet (*)	Evet
KDV Dahil Toplam Tutar	Hayır	Evet (*)	Evet
(*) Eğer satılan ürünler farklı KDV oranlarına tabi ise her biri için KDV oranı ayrı ayrı gösterilir.			

Genellikle teslimin yapıldığı veya teslimden önce ödemenin avans olarak gerçekleştiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde faturanın düzenlenmesi gerekir.

Faturanın başka bir dil veya para biriminde düzenlenmesi halinde eğer teslim Birleşik Krallık içerisinde gerçekleşmiş ise toplam KDV Tutarının ulusal para birimi olan sterlin olarak gösterilmesi ve talep edilmesi halinde tercümesinin 30 gün içerisinde sunulabiliyor olması gerekmektedir.

Mükellefler yabancı para birimlerinin sterline çevrilmesinde teslimin gerçekleştiği anda pazardaki kurları, Avrupa Merkez Bankası kurlarını, Gelir ve Gümrük İdaresinin her ay sonunda ilan ettiği kurları kullanabilirler.

Mükellefler aşağıdaki durumlarda KDV faturası düzenlemek zorunda değildir.

- Eğer ürünler Birleşik Krallık içerisinde KDV den muaf veya sıfır oranda KDV ye tabi bir şekilde satılıyorsa,
- Mallar hediye olarak verilmişse,
- Ürünler ikinci el karlılık usulü ile satılmışsa,
- Müşteri kişisel faturalandırma antlaşması çerçevesinde faaliyet gösteriyorsa.

Şayet düzenlenen bir fatura şüpheli alacak haline gelmiş ise ayrı bir şüpheli hale gelen KDV hesabı tutulması zorunludur. Söz konusu şüpheli alacak 6 aydan eski olmalı ve tutulan hesap toplam KDV tutarını, şüpheli hale gelen tutarı ve alınan ödemeleri, KDV nin şüpheli hale gelen kısmını, KDV nin ödendiği dönemleri ve fatura detaylarını içermeli ve dört yıl muhafaza edilmelidir.

Standart oranda KDV'ye tabi bir malın KDV dahil fiyatını hesaplamak için malın fiyatı ile 1,2'yi çarpmak gerekir. Standart oranda KDV ye dahil bir malın KDV hariç fiyatını bulmak için ise KDV dahil fiyatı 1,2'ye bölmek gerekir.

KDV'ye tabi olmayan ve verginin konusuna girmeyen mal ve hizmetler için KDV hesaplanmayacaktır. KDV'den muaf bir mal veya hizmet satılıyor olsa da bu satışın muhasebe kayıtlarında gösterilmesi zorunludur. Bunlara örnek olarak,

- Sigorta hizmetleri
- Posta hizmetleri
- Doktorlar tarafından verilen sağlık hizmetleri, verilebilir.

Sadece KDV'den muaf olan mal ve hizmetler satan işletmelerin KDV mükellefiyetleri bulunmaz. Bu işletmeler KDV'ye tabi mal ve hizmetleri satmaya başladıklarında istemeleri halinde KDV

mükellefiyeti tesis edebilirler. KDV'den muaf olmayan mal ve hizmetlerin toplamı satış KDV beyannamesi verilmesi için belirlenen sınırı aştığında mükellefiyet tesis ettirilmesi zorunludur.

KDV Beyannamesi verme sınırı (eşiği) KDV'den muaf olmayan toplam satış tutarı olup, devam eden 12 aylık bir dönem boyunca toplam satış tutarı belirlenen alt sınırının üzerinde olduğunda KDV mükellefiyeti tesis edilmelidir. Bu vergilendirme dönemi veya takvim dönemi gibi sabit bir dönem olmayıp haziran başından mayıs sonuna olabilir. İngiltere'de şu an uygulanan alt sınır £85.000 olup; her yıl 1 Nisan'da güncellenmektedir. 12 aylık bir dönem içerisinde kiraya verilen mallar, borç verilen paralar, kişisel kullanım için işletmeden çekilen mallar gibi KDV'ye tabi olan toplam satışların tutarının alt sınırı aşp aşmadığı kontrol edilmelidir. Alt sınırın aşılıp aşılmadığının hesabında sıfır oranda KDV'ye tabi satışlar dikkate alınmakta, KDV'den muaf olan satışlar ise ihmal edilmektedir. Mükellefler önlerindeki 30 günlük dönem içerisinde KDV'den muaf olan hizmetlerinin toplam satış tutarının belirlenen alt sınırının (£85.000) üzerinde gerçekleşeceğini tahmin ediyorlarsa derhal mükellefiyet tesis ettirmelidirler.

Mükellefler alt sınıra yakın bir satış tutarına sahiplerse devam eden 12 aylık dönemsel satışlarını sürekli olarak kontrol etmelidirler. İngiltere'de yerleşik olmayan gerçek kişiler İngiltere'de vergiye tabi mal veya hizmet sattıklarında mükellefiyet tesis ettirmek zorundadırlar ve alt sınır uygulanmamaktadır.

Bazı mal ve hizmetler KDV sistemin dışındadır ve bunların satışında KDV hesaplanmayacağı gibi iade de istenemez. Bunlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Avrupa Birliği'nin dışında alınan ve kullanılan servis ve hizmetler
- Yasal düzenlemeler uyarınca ödenen ücretler (statutory fees)
- Hobi olarak satılan mallar – Bir koleksiyondan satılan pullar gibi
- Karşılıksız olarak yapılan bağışlar

1. İade Edilen Mal Ve Hizmetler

Satın alınan bir mal veya satılan bir mal iade edildiğinde bunla ilgili olarak bir iade faturası veya borç/alacak dekontu düzenlenmesi gerekir. Eğer mallar aynı değerdeki mallarla değiştiriliyorsa yeni bir KDV faturası kesilmesine gerek bulunmamaktadır.

Borç/Alacak dekontları KDV faturası ile aynı bilgileri taşımak zorunda olup, neden düzenlendiği, borçlandırılan KDV hariç tutar ve esas KDV faturasının tarih ve sayısını içermelidir.

2. İndirimler ve Promosyonlar

İndirim ve promosyonlarda KDV indirimden sonraki tutara uygulanmaktadır. İndirim ve promosyonlara ilişkin bilgiler Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6: İndirim ve Promosyon Uygulaması

Kampanya	KDV'nin Hesaplanma Şekli
İndirim	KDV indirimli fiyata uygulanır (İndirimden önceki fiyata değil)
Hediyeler	KDV hediyeinin tüm değerine uygulanır, ancak bazı istisnaları vardır
Birden çok ürünün bir arada satılması	Hepsi aynı KDV oranına sahip ise toplam değer üzerinden KDV hesaplanır, eğer değilse toplam tutar ayrıştırılır.
İndirim kuponları vb.	Satın alma sırasında veriliyorsa KDV yükümlülüğü doğmaz. Eğer satın alma sırasında verilmemiş ise KDV yükümlülüğü fiyat uygulandığında doğar
Hediye Kartları	Parasal değerinde veya parasal değerinin altında satılırsa KDV yükümlülüğü yoktur
İtfa edilmiş nominal değere sahip (itibari değer) Fiş/ Vesika/ Kupon	İşlemin tamamına uygulanır
İndirimli olarak satılmış itfa edilmiş itibari değere sahip Fiş/ Vesika/ Kupon	İşlem indirim yapılan miktara uygulanır
Bağlantılı Teklifler (İkinci ürüne yönelik öneriler- bir alana bir bedava gibi)	Farklı oranlara tabi malların ayrıştırılması karışık oran uygulanmaktadır-İstisnaları mevcuttur.

12 aylık bir dönem boyunca aynı kişiye verilen hediyelerin toplam değeri £50'u geçmiyorsa KDV yükümlülüğü doğmaz.

Birlikte satılan ürünlerde, ürünün paketinin alınmasına teşvik edici nitelikteki ürünün,

- Yeniden satış fiyatı 1 £ un altındaysa,
- Satış fiyatı 5 £ dan az ise,
- Teklifteki diğer ürünlerin %20'sinden daha az bir maliyete sahipse,
- Ana üründen ayrı olarak satılmasına imkan yoksa,

KDV birlikte satılan ürünlerin toplam değeri üzerinden hesaplanır.

3. Ücretsiz Mal ve Hizmetler

“Tester” gibi ücretsiz verilen ürün örnekleri belirli koşulların sağlanması halinde KDV’ye tabi tutulmamaktadır. Uygulamaya ilişkin bilgiler Tablo 7’de verilmiştir.

Tablo 7 : Ücretsiz mal ve hizmetler

Ürün	KDV Yükümlülüğü Doğmaması İçin Gereken Koşullar
Ücretsiz Örnekler	Potansiyel müşterilerin ürünü denemeleri amacıyla sağlanan yeterli sayıdaki pazarlama amaçlı kullanılan ürünler
Varlıkların Ücretsiz Kullanılması	Varlığın kiralanması ile ilgili ücret müşteriye satılan ürünün içinde yer almaktadır.
Ücretsiz Hediyeler	12 aylık bir dönem boyunca aynı kişiye verilen hediyelerin toplam değeri 50€’u geçmemelidir.
Ücretsiz Servisler	Karşılığında herhangi bir ödeme, mal ya da hizmet alınmamalıdır.

4. Avrupa Birliği Mükelleflerine Sağlanan Hizmetler

Avrupa Birliği mükelleflerine sağlanan hizmetlerde KDV hesaplanmasına gerek yoktur, bu mükellefler KDV’yi kendi ülkesinde ödemekle sorumludur.

Bazı hizmetler için farklı kurallar vardır. Örneğin,

- Ulaşım kiralamaları
- Taşınmaz Hizmetleri
- Restoran ve Catering Hizmetleri
- Başkalarının ürünlerinin üretilmesi, temizlenmesi ayarlamaların yapılması gibi fiziksel hizmetler
- Dijital Hizmetler

F. KDV Beyan Usulleri

Başlıca KDV Beyan Usulleri aşağıdaki gibidir:

- Yıllık Muhasebeleştirme Usulü
- Sabit Oran Usulü
- KDV Nakit Muhasebeleştirme Usulü
- Satış Karı Usulü
- Perakende Satış Usulü

-- Sermaye Malları Usulü ve Sabit Varlıklar
Bu yöntemler aşağıda kısaca belirtilmiştir.

1. KDV Yıllık Muhasebeleştirme Usulü (VAT Annual Accounting Scheme)

Normalde KDV mükelleflerinin KDV beyannamelerini vermeleri ve ödemelerini yapmalarını üçer aylık dönemler halinde gerçekleştirmektedir. Yıllık muhasebe usulünde mükellefler son vermiş oldukları KDV beyannamesi (yeni işe başlayanlarda tahminen) dikkate alınarak avans KDV ödemesi yaparlar ve yılda sadece (1) bir tane KDV beyanında bulunurlar.

Beyanname verildiğinde ya nihai bir ödeme daha yaparlar ya da fazla ödeme yapmışlar ise iade talebinde bulunurlar. •

Bu usul düzenli olarak KDV iadesi talebinde bulunan mükellefler için uygun bir usul değildir; çünkü yılda sadece bir kez iade talebinde bulunulabilmektedirler.

Bu usulü 12 aylık KDV'ye tabi yıllık cirosu tahmini olarak £1.35 milyon veya daha azı olan işletmeler seçebilirler. KDV'ye tabi yıllık cirosu KDV'den muaf olmayan tüm satışların yıllık toplamını ifade eder. Söz konusu usulü seçen mükellefler istedikleri zaman bu usulden çıkabilirler; ancak şartları kaybeden mükelleflerin usulden çıkmaları zorunludur. Söz konusu usulden çıkan mükellefler 12 ay geçmeden tekrar bu usule dönemezler. Hesap döneminin sonunda KDV'ye tabi yıllık cirosu £1.6 milyon ve üzerinde olan mükellefler bu usulü terk etmek zorundadır.

KDV beyannamesi vermeyen, ödemelerini yapmayan, ödeme aczine düşmüş mükellefler bu usulü seçemezler.

2. KDV Sabit Oran Usulü (VAT Flat Rate Scheme)

Sabit oran usulü alım ve satımlara ilişkin kayıtların basitleştirilmesi amacıyla tasarlanmıştır. Katma değer vergisinin brüt satışlara sabit bir oranın uygulanması ile ödenmesi gereken KDV'nin hesaplanması usulüne dayanır. Brüt satışlardan kasıt KDV dahil satış tutarıdır. Dahası sıfır oranda KDV'ye tabi mallar ile KDV den muaf olan satışlar da Brüt satışlara dahil edilmelidir.

Uygulanacak sabit oran, mükellefin faaliyetinin türüne göre çeşitlilik gösterir. Eğer işin yürütülmesi için mal alımlarına küçük tutarlar harcanıyorsa farklı sabit oranlar gündeme gelecektir. Kayıtlı bir KDV mükellefi bu usulü seçtiğinde ilk yıl % 1 indirim alacaktır. Şayet bir mükellefin alımları cirosunun %2'sinden az ise "sınırlı maliyetli işkolu" olarak kabul edilir ki bu

%16,5 oranında yüksek KDV ödeyeceği anlamına gelir. İş tanımına / faaliyet türüne göre uygulanan sabit oranlar örnek olarak Tablo 8’de verilmiştir.

Tablo 8 : Faaliyet türüne Göre Uygulanan Sabit Oranlar

İş Tanımı	Sabit KDV Oranı (%)
Muhasebecilik ve defter tutma	14.5
Reklamcılık	11
Tarımsal Hizmetler	11
Mühendislik, mimarlık	14.5
Catering Hizmetleri	12.5
Bilgisayar ve IT Danışmanlığı	14.5
Bilgisayar tamir Hizmetleri	10.5
Gazetecilik	12.5
Film, radyo, televizyon veya video üretimi	13

Mükellef ödeyecekleri KDV tutarını KDV dahil satış fiyatına tabi oldukları sabit oranı uygulamak suretiyle tespit etmektedirler.

Örneğin müşteriye genel orana tabi KDV hariç £1.000 tutarında bir fatura kesilmiş olsun. İşletme “catering” hizmeti veren bir işletme ise tabi olduğu için sabit oran %12,5 olacak ve mükellefin ödemesi gereken KDV tutarı ($£1.000 * 1,20 * \%12,5 =$) £150 olacaktır.

Bu usulde;

- HMRC’ye sabit bir oran üzerinden KDV ödemesi gerçekleştirilir,
- HMRC’ye ödenilen KDV ile mükellefin müşterilerinden tahsil ettiği KDV arasındaki fark mükellefte kalır,

- Satın alımları ile ilgili ödenen KDV'nin iadesi istenilmez (£2.000 üzerindeki sabit varlık alımları ile ilgili olanlar hariç)

Bu usulün seçilebilmesi için KDV hariç satış tutarının £150.000 ve altında olması ve HMRC ye başvuruda bulunulması gerekmektedir. İsteyen mükellefler diledikleri zaman bu usulü terk edebilirler ancak 12 ay geçmeden tekrar bu usule dönemezler. Usule geçilmesine müteakip her yıl sonunda KDV dahil satış tutarı £230.000 ve üzerinde olan veya gelecek 12 aylık dönem içerisinde KDV dahil satış tutarı £230.000 ve üzerinde satışı olacağını tahmin eden mükellefler bu usulden ayrılmak zorundadır. İhracat satışları brüt satışlar içerisinde değerlendirilmez.

Bu usul nakit muhasebe usulü ve yıllık muhasebe usulü ile birlikte uygulanabilir.

Sabit Oran Usulünün Faydaları Nelerdir?

- Basitleştirilmiş kayıt tutulmasına imkan verir.
- Sabit oran standart orandan daha düşüktür.
- Nakit yönetimini kolaylaştırır.

Usul basitleştirilmiş bir KDV beyanı için tasarlanmış olsa da karmaşık olabilir ve hatalara ve pahalı yanlışlara neden olabilir. Usule girmek ve çıkmak için öngörülen iş hacmine dikkat edilmesi ve sabit oranın uygulanacağı iş hacmi rakamına nelerin dahil olduğunun doğru bir şekilde hesaplanması gerekmektedir. İşin yapısında meydana gelen değişikliklerin uygulanacak olan sabit oranının değişmesine neden olabilmektedir. Sıfır oranda KDV ye tabi mallar ve KDV den muaf olan mallar sabit oranın uygulanacağı brüt satışlara dahil olduğundan mükellefler normalde ödemeleri gereken KDV den daha fazlasını ödemek durumunda kalabilirler.²¹

Sabit oran yöntemi tüm iş kollarına yarar sağlayabilir mi?

Sabit oranı yöntemi aşağıdaki durumlarda yarar sağlamamaktadır.

- Eğer müşteriler, kayıtlı KDV mükellefi ise KDV hesaplanması ve normal şekilde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.
- Ülke dışından mal alıp satan firmalar için yöntem daha karmaşıktır.
- Sürekli olarak devreden KDV beyan ediliyorsa yarar sağlanamayacağı varsayılmaktadır.

²¹ Value Added Tax 2016/2017, Andrew Needham BA, CTA Page:668

Sabit Oran Usulünü Kimler Kullanabilir?

KDV hariç yıllık cirosu 150.000 pound ve altında olan işletmeler bu usulü kullanabilir. Başkaca detay şartlar da mevcut olup; ilişkili şirketler bu usulü seçemezler. Düzenli olarak KDV iadesi alan firmalar için uygun bir yöntem değildir. Diğer bir ifadeyle sık ihracat yapanlar için bu yöntem uygun değildir²².

Mükelleflerin hangi kategoride faaliyette bulunduklarını doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Örneğin danışman olarak faaliyet gösteren bir gerçek kişinin aşağıdaki alanlarda faaliyette bulunduğu varsayıldığında;

- Yönetim danışmanlığı,
- Muhasebe danışmanlığı,
- Yasal danışmanlık,
- IT danışmanlığı,
- Denetim ve güvenlik danışmanlığı,

Bu kategorilerin her biri farklı danışmanlıkları kapsamaktadır ve uygulanan sabit oranlar %12 ile %14,5 arasında değişmektedir.²³

3. KDV Nakit Muhasebeleştirme Usulü (VAT Cash Accounting Schemes)

Genel olarak Gelir ve Gümrük İdaresine ödenmesi gereken KDV tutarı satış faturaları ile alış faturaları arasındaki farktır. Faturalar ödenmese bile bu faturalara ilişkin KDV'nin beyanı ve gerekiyor ise ödenmesi gerekir. Nakit muhasebeleştirme usulünde ise hesaben ödeme sisteminden vazgeçilerek Türkiye'de serbest meslek gibi kazançlarının belirlenmesinde olduğu gibi tahsil esaslı yöntemle göre ödenmesi gereken vergi hesaplanmaktadır.

KDV Nakit Muhasebeleştirme Usulünde;

- Satış faturalarının KDV'si müşteriler, ödeme yaptığında ödenir.
- Alış faturalarınızda ödenen KDV'si iadesi siz tedarikçilere ödeme yapıldığında istenebilir.

Bu usulü 12 aylık KDV'ye tabi yıllık cirosu tahmini olarak £1.35 milyon veya daha az olan işletmeler seçebilirler. KDV'ye tabi yıllık ciro, KDV'den muaf olmayan tüm satışların yıllık toplamını ifade eder. KDV'ye tabi yıllık cirosu £1.6 milyon ve üzerinde olan mükellefler bu usulü

²² SMITH, James (2017), Keeping It Simple, Tax Café UK Limited, s. 156.

²³ Value Added Tax 2016/2017, Andrew Needham BA, CTA Page:679

kullanamazlar. Bu usule hesap döneminin başında geçilebilir. HMRC - Gelir ve Gümrük İdaresine bildirimde bulunmak zorunlu değildir. Usulden istenilen zamanda ayrılmak mümkündür, ancak şartları kaybeden mükellefler hesap döneminin başından itibaren bu usulü terk etmek zorundadır. Usulün terk edildiğinin bildirilmesi de zorunlu değildir; ancak müşteriler ödeme yapmamış olsa da bekleyen KDV'nin beyanı ve ödenmesi zorunludur.

Aşağıdaki mükellefler bu usulü kullanamazlar:

- Sabit oran usulü kullanılıyorsa
- KDV beyanı ve ödemeleri zamanında yapılmıyorsa
- Son 12 ay içerisinde KDV suçu işlenmişse

Aşağıdaki işlemler için bu usulün kullanılması mümkün olmayıp standart yöntemin kullanılması gerekir. •

- Faturanın vadesi altı ay veya daha uzun olması durumunda
- Faturanın önceden düzenlenmiş olması durumunda
- Şartlı satışlar, kredi satışlar, kiralamaya mal alımı veya satışlarında
- Avrupa Birliği içerisinde gerçekleştirilen ithalatlarda
- Gümrük Antrepolarının dışına taşınan mallarda

Bu yöntem, vadeli satış yapanlar için uygunken, satışlarından hemen sonra tahsilat yapanlar için uygun değildir²⁴.

4. KDV Satış Karı Usulü (VAT Margin Schemes)

Bu yöntemde bir mal için ödenen tutar ile bu malın satış tutarı arasındaki farkın %16,67'si yani altıda biri KDV olarak ödenmektedir. Söz konusu usul aşağıdaki mallar için kullanılabilir.

- İkinci el mallar (hala kullanılabilir durumda olan veya tamir edilebilecek olanlar)
- Antika ürünler (En az 100 yıllık ürünler antika kabul edilir.)
- Sanat ürünleri (teknik resimler, oyun senaryoları, el işi ürünler hariç)
- Koleksiyoncu parçaları (pul, para ve bilimsel, tarihsel, arkeolojik özellikteki parçalar)

Bu yöntem aşağıdaki mallar için kullanılamaz.

- KDV ödenerek satın alınan mallar
- Kıymetli metaller
- Altın
- Kıymetli taşlar

²⁴ SMITH, James (2017) , Keeping It Simple, Tax Café UK Limited, s. 156.

Örneğin £1.500 ödenerek alınan bir sanat eseri £2.000 ödenerek satıldığında bununla ilgili ödenmesi gereken KDV tutarı $(2.000-1.500) \times \%16,67 = £83,33$ dür.

Mükellefler doğru kayıtları tutmak ve bu durumu beyannamelerinde göstermek koşuluyla diledikleri zaman bu usulü kullanabilirler. Her hangi bir kayıt işlemi gerekli değildir.

Bu yöntemde aşağıdaki ürünler için belirlenmiş olan özel düzenlemeler mevcuttur.

- İkinci el arabalar
- Atlar ve poniler
- Yüzenevler ve karavanlar
- Yüksek hacimli düşük fiyatlı ürünler

Toptancılar, tefeciler ve müzayedeciler için getirilmiş bazı kurallar ve özel düzenlemeler de mevcuttur.

Satın alınan ve satılan ürünlerin bazıları bu usule uygun değilse bunlar normal şekilde beyan edilebilir. Yapılacak hesaplamalarda işletme giderleri, tamir bakım, aksesuarlar dikkate alınmaz, bunun yerine yapılacak beyanda bunlar ile ilgili yüklenilen KDV'nin iadesi istenebilir. Beyannamede bu usule tabi olarak alınan ve satılan tüm ürünlerin gösterilmesi gerekir.

Bu usulde de KDV kayıtlarının her zamanki gibi tutulması zorunludur. Satılan her ürünün ayrı ayrı gösterildiği bir stok defterinin tutulması gerekmektedir. Tüm ürünlerin alış ve satış faturalarının saklanması gereklidir. . Stok defteri Tablo 9'daki bilgileri ihtiva etmelidir.

Tablo 9 : Stok Defteri Bilgileri

Satın Alımlar	Satışlar
Sıralı Stok Numarası	
Satın alma tarihi	Satış Tarihi
Satın alma faturası numarası	Satış Faturası Numarası
Satın alma fiyatı	Satış Fiyatı veya hurdaya ayırma yöntemi
Satıcının Adı	Alicının Adı
Ürünün Adı ve Tarifi	
-	Satış Karı (Satış Fiyatı - Alış Fiyatı)
-	KDV Tutarı (Satış Karı * %16,67)

Bu yöntemde KDV ile ilgili kayıt ve belgelerin genel kurala uygun olarak 6 yıl muhafaza edilmesi zorunludur. 6 yıldan önce alınmış olan ve satılmak üzere bekletilen ürünlerle ilgili kayıtlarında satış gerçekleşinceye kadar muhafaza edilmesi gerekir.

Bu usulü kullanacak olan mükelleflerin bu usulün özelliklerini karşılayabilecek nitelikte satış faturaları kullanmaları gerekmekte olup, faturaları genel KDV faturalarından farklıdır.

Ürünlerin alındığı satıcıdan alınan faturada yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Tarih
- Satıcının adı ve adresi
- Alıcının adı ve adresi
- Ürünün eşsiz stok defteri numarası (eğer ürünler kayıtlı başka bir KDV mükellefinden alınmışsa)
- Fatura numarası
- Ürünün niteliği ve tarifi
- Toplam fiyat – ürün ile ilgili diğer maliyetler bu fiyata eklenmemelidir
- Eğer ürün kayıtlı KDV mükelleflerinden olan şu satıcılardan alınmış ise buna ilişkin açıklama: Satış Karı Usulü uygulayan ikinci el mal satan, sanat ürünleri satan, koleksiyon ve antika ürünleri

Eğer ürün KDV satış Karı Usulü uygulanarak satılıyorsa satış faturasının şu bilgileri ihtiva etmesi gerekir:

- Tarih
- Satıcının adı, adresi ve KDV numarası
- Alıcının adı ve adresi
- Ürünün eşsiz stok defteri numarası
- Fatura numarası
- Ürün adı ve tarifi
- Toplam tutar- KDV ayrı gösterilmez
- Şu durumlar belirtilir: Satış Karı Usulü uygulayan ikinci el mal satan, sanat ürünleri satan, koleksiyon ve antika ürünleri

Avrupa Birliği içinde ve dışında KDV Satış Karı Usulü uygulanarak satılan ürünler için farklı kurallar ve düzenlemeler mevcuttur.

5. KDV Perakende Satış Usulü (VAT Retail Schemes)

Mükellefler sattıkları mallar için KDV hesaplamak ve kayıtlarında göstermek zorundadırlar. KDV dahil satılan mallar için KDV'yi ayırtırmak, KDV hariç satılan mallar için KDV yi ayrıca hesaplamak ve göstermek zorundadırlar.

KDV Perakende Satış Usulü, KDV nin hesaplanmasını kolaylaştırır. Mükellefler her bir satış için ayrı ayrı KDV hesaplamak yerine; bunu sadece bir kere KDV beyanında yaparlar.

Üç farklı yöntem bulunmaktadır.

1. Satış Anı Yöntemi (Point of Sale Scheme)
2. Bölüştürme Yöntemi (Apportionment Scheme)
3. Doğrudan Hesaplama Yöntemi (Direct Calculation Scheme)

Bu yöntemler nakit muhasebeleştirme usulü ve yıllık muhasebeleştirme usulü ile birlikte kullanılabilir; ancak sabit oran usulü ile birlikte kullanılamazlar. Herhangi bir KDV vergilendirme döneminin başında bu usullere geçilebilir ve bildirim zorunlu değildir. Hangi yöntemin kullanılacağı mükelleflerin tercihinin bırakılmıştır. Yapılacak hesaplamalar seçilecek yöntemle göre değişiklik göstermektedir. Müşterilerin istemesi halinde mükellefler KDV faturası düzenlemek zorundadır. Herhangi bir vergilendirme döneminin sonunda bu usulden çıkılması mümkün olup iş hacmi £130 milyonun üzerinde olan mükelleflerin bu yöntemi bırakmaları zorunludur. Ayrıca farklı mükellef grupları için (yemek firmaları, eczacılar, çiçekçiler) farklı kurallar belirlenmiştir.

1. Satış Anı Yöntemi

Eğer satış anında malın tabi olduğu KDV oranı hesaplanabiliyorsa bu yöntem kullanılabilir. Satışların tamamı tabi olduğu KDV oranları ile KDV beyanına konu edilir. %20 oranında KDV ye tabi mallar için satışlar 6 ya, % 5 oranında KDV ye tabi mallar için satışlar 21 e bölünür. Örneğin %20 KDV ye tabi mallardan £24.000, %5 KDV ye tabi mallardan £105 değerinde satış yapılmış ise $(24.000/6 + 105/21 =) £4.005$ tutarında KDV beyan edilmelidir.

2. Bölüştürme Yöntemi

Bu yöntemi sadece ticari mal alım satımında bulunan mükellefler kullanabilir. Hizmet sunan mükellefler, imalatçılar ve yetiştiriciler, yemek hizmeti verenler bu yöntemi kullanamazlar. Ayrıca KDV hariç yıllık iş hacmi tutarının £1 milyonun altında olması gerekmektedir.

Beyan edilmesi gereken KDV, aşağıdaki gibi hesaplanır

- Her bir KDV oranı için KDV vergilendirme dönemindeki alışların toplam tutarı bulunur.

- Her bir KDV oranına tabi satışların toplam satışlar içerisindeki payı hesaplanır.
- Toplam satış tutarı ile çarpılır ve çıkan tutarlar %20 oranında KDV ye tabi mallar için 6 ya, % 5 oranında KDV ye tabi mallar için satışlar 21'e bölünür

Örnek:

Bir vergilendirme döneminde alışların toplam tutarları ile bu alışların tabi olduğu KDV oranlarının aşağıda olduğu gibi varsayılarak beyan edilecek tutar Tablo 10'da olduğu gibi hesaplanmaktadır.

Tablo 10 : Bölüştürme Yöntemi

Alışlar ve tabi oldukları KDV oranları	£16,000, 20% £1,000, 5% £10,000, 0%
Toplam alışlar	£27,000
Toplam Satış Tutarı	£34,000
KDV'nin hesaplanması	$(£16,000 / £27,000) \times £34,000 / 6 = £3,358.02$ $(£1,000 / £27,000) \times £34,000 / 21 = £59.96$
Dönemde beyan edilecek KDV Tutarı Toplamı	$(£3,358.02 + £59.96) = £3,417.98$

3. Doğrudan Hesaplama Yöntemi

Bu yöntemi satışlarının küçük bir kısmı bir KDV oranına, satışlarının kalan büyük kısmı ise başka bir KDV oranına tabi olan işletmeler kullanmayı tercih edebilirler. KDV hariç yıllık satış hacmi 1 milyon £ üzerinde olmamalıdır. KDV hariç yıllık satış hacmi 130 milyon £ üzerinde olanlar da bu yöntemi kullanamazlar.

Bu yöntemde KDV aşağıdaki gibi hesaplanır:

- Farklı KDV oranlarına tabi satışlarının (büyük ve küçük kısmı için ayrı ayrı) tahmini satış fiyatları hesaplanır.
- KDV dönemi içerisindeki tahmini satış tutarları toplanır.
- Eğer satılan ürünler standart oran olan %20 ye tabi ise satışlar 6'ya bölünür. Eğer satışların bir kısmı %0 KDV ye tabi ise toplam satışlardan sıfır orana tabi satışların tutarı çıkarılıp 6'ya bölünür.

- Eğer indirimli orana tabi (%5) ürün satışları varsa, indirimli orana tabi satış tutarı toplam satış tutarından düşülerek kalan tutar 6'ya bölünür. İndirimli orana tabi satışların tutarı da 21'e bölünerek çıkan tutarlar toplanır ve beyan edilecek KDV hesaplanır.

Örnek:

Toplam Satışlar £25,000.

Sıfır Oranda KDV ye tabi malların satış tutarı toplamı düşülür = £2,500.

İndirimli Oranda (%5) KDV ye tabi malların satış tutarı toplamı düşülür = £105.

Standart Oranda (%20) KDV ye tabi malların satış tutarı toplamı = £22,395.

Standart Oranda KDV ye tabi malların KDV'si için 6'ya bölünür = £3,732.50.

İndirimli Oranda KDV ye tabi malların KDV'si için 21'e bölünür = £5.

Toplam KDV yükümlülüğü £3,732.50 + £5 = £3,737.50

KDV hariç yıllık satış hacmi 1 ile 130 milyon £ arasında olanlar dönem sonunda yıllık stok ayarlaması yapmak zorundadırlar.

6. Sermaye Malları Usulü ve Sabit Varlıklar (Capital Goods Scheme-CGS)

Eğer mükellefler yüksek tutarlı sabit varlıklar ediniliyor veya üretiyorlar veya yeni işe başladıklarında bu tür varlıklara sahiplerse, iadesini istedikleri/indirebilecekleri KDV ile ilgili bazı ayarlamalar yapmak zorundadırlar. Bunu ise Sermaye Malları Usulü ile yapabileceklerdir. Bu durumda iadesi istenilen KDV yıllara yayılacaktır. Ayarlama dönemi binalar ve araziler için 10 yıl diğerleri için ise 5 yıldır. Bu yöntem temelde sattıkları malların bir kısmı KDV ye tabi olmayan mükellefler ile ilgili olup, eğer vergiye tabi malların satışı artarsa daha fazla iade istenilebilecek; sayet düşerse daha fazla ödenmesi gerekebilecektir. Vergiye tabi mallar olarak standart oran, indirimli oran ve sıfır oranda KDV ye tabi mallar kabul edilmektedir.

Bu usulün kapsamına giren sabit varlıklar aşağıdaki gibidir.

- Arazi, binalar, mühendislik faaliyetleri
- Bilgisayarlar ve bilgisayar ekipmanları
- Uçaklar, gemiler, botlar ve diğer taşıtlar

Eğer sabit varlık sadece vergiye tabi malların üretiminde kullanılıyorsa ödenen KDV'nin tamamı iade alınabilir. Eğer hem vergiye tabi malların hem de KDV den muaf malların üretiminde kullanılıyorsa ayrıştırma yapılması gerekir.

a. Arazi, Binalar, Mühendislik Faaliyetleri

Aşağıdaki varlıklara KDV hariç 250.000 sterlin ve üzerinde harcama yapılması durumunda Sermaye Malları Usulünün kullanılması zorunludur.

- Arazi, bina ve mühendislik faaliyetleri alımı
- Mühendislik faaliyetleri ve bina üretimi
- Bir binanın yenilenmesi, değiştirilmesi veya genişletilmesi veya inşaat mühendisliği işi

Mühendislik faaliyetleri yolları, köprüleri, ulaşım parkurlarını ana hizmetlere ulaşmak için boru döşenmesi gibi faaliyetleri ifade eder.

b. Bilgisayarlar ve Bilgisayar Ekipmanları

Usul sadece 50.000 sterlin ve üzerinde olan kişisel bilgisayarları ve ekipmanlarını kapsamaktadır. Sunucu (server) ve diğer bilgisayarlarla birlikte şebeke (network) ağının toplam değeri 50.000 sterlinin üzerinde olsa bile bilgisayarların değeri tek başına 50.000 sterlinin altında ise bu usul kullanılmaz. Bilgisayar yazılımları da kapsama girmemektedir.

c. Uçaklar, Gemiler, Botlar ve Diğer Taşıtlar

50.000 sterlin üzerindeki uçak, gemi, bot ve diğer taşıt alımı, üretimi, yenilenmesi, değiştirilmesi veya genişletilmesi harcamaları usul kapsamındadır.

- Satılmak üzere edinilen varlıklar ve bunlar için yapılan harcamalar
- İşle ilgili olmayan varlık edinimleri

usul kapsamında değildir.

Sermaye Malları Usulünün uygulandığı dönemde mükellefin iş durumundaki aşağıdaki değişiklikler sabit varlıklar ile ilgili yaklaşımı etkilemektedir.

- KDV grup mükellefiyetine girilmesi veya çıkılması
- KDV mükellefiyetinin terki
- İşin satılması veya alınması
- Sabit varlık satışı

Örnek-1²⁵

1.yıl, £100.000 tutarında bilgisayar alınmış ve bu alış işe ilgili £17.500 KDV ödenmiş olsun. Birinci yıl kısmi muafiyet düzeltme oranı %50 ise indirilebilir KDV tutarı £8.750 olacaktır.

²⁵ Value Added Tax 2016/2017, Andrew Needham BA, CTA, VAT Specialists Limited, Page: 521

Bilgisayarlar için düzeltme periyodu 5 yıldır. Dolayısıyla ödenen £17.500 KDV nin 5 dönemlik düzeltme tutarı £3.500 dur.

2.yıl kısmi muafiyet düzeltme oranı %20 ise;

1. yıldaki düzeltme £3.500'un %50 si £1.750

2.yıldaki düzeltme £3.500'un %20 si £700

2.yıl KDV beyanı ile ödenecek KDV tutarı $(1.750 - 700 =) £1.050$ olacaktır.

Eğer 3. yıl kısmi muafiyet düzeltme oranı %60 a yükselmiş ise HMRC'den £350 yani £3.500 un %10 u oranında iade alınacak ve bu ayarlamalar 5. Yılsonuna kadar bu şekilde devam edecektir.

Örnek-2-²⁶

Bir taşınmazın satın alınması ile ilgili olarak £200,000 KDV ödenmiş olsun. Kısmi muafiyet düzeltme oranının %60 olduğu bir durumda ilk dönem ödenen KDV nin $(£200,000 \times 60\% =)$ £120,000' i indirilebilir.

Takip eden dönemlerde, işletme £200,000 tutarındaki KDV ye yeniden maruz kalmış gibi yeni bir hesaplama yapmak durumundadır. Takip eden dokuz dönem boyunca taşınmazın tamamen vergiye tabi amaçlar için kullanıldığı kabul edildiğinde, kısmi muafiyet düzeltme oranı bu dönemler için %100 olacaktır. Bu ise işletmenin 9 dönem boyunca $(100\% - 60\%) \times £200,000/10 = £8,000$ iade alabileceği anlamına gelmektedir ki, bu taşınmazın vergiye tabi işletme amaçlarında kullanılmasındaki artışı yansıtmış olacaktır. Bu yöntemde, her sene sabit varlığın vergiye tabi işlerde kullanıma oranına göre KDV düzeltmesi yapılmaktadır. Aynı zamanda sonraki yıllarda sabit varlığın vergilenebilir malların üretim kullanım oranı arttırdığı dikkate de alınmaktadır.

Örnek -3-²⁷

Bir işletme üretim faaliyetlerini genişletmek için £400,000 artı £80,000 KDV ödeyerek yeni bir taşınmaz satın almış olsun. Bu taşınmazı tamamen vergilendirilebilir işlerinde kullandığı için bir sonraki KDV beyanında ödemiş olduğu KDV nin tamamını da iade aldığını varsayalım. 6 yıl sonra işleri büyüdüğü için daha büyük bir gayrimenkule taşındığı için bu taşınmazını satan işletme, taşınmazı 3 yıldan fazla elde tuttuğu için bu taşınmaz satışı ile ilgili KDV hesaplamamıştır.

²⁶ https://www.taxinsider.co.uk/1284-How_The_Capital_Goods_Scheme_Works_And_Some_Problems_To_Avoid.html, 20.09.2017.

²⁷ https://www.taxinsider.co.uk/1284-How_The_Capital_Goods_Scheme_Works_And_Some_Problems_To_Avoid.html, 20.09.2017.

HMRC nin incelemesine kadar herhangi bir sorun olmadığını düşünen işletme, £250.000 un üzerinde bir bedelle satın almış olduğu bu taşınmazın Sermaye Malları Usulüne (CGS) tabi olduğunun ve taşınmaz satışının 10 yıllık düzeltme dönemi içerisinde gerçekleştirildiğinin farkında olmaması durumunda, vergi sorumluluğu ortaya çıkmaktadır.

Taşınmazın satışı KDV den istisna olduğundan, taşınmaz vergilenebilir kullanımdan muafiyete doğru kaydığından ilk alınan KDV iadesinin %40'ının (£32,000) HMRC ye geri ödenmesi gerekmektedir; çünkü CGS'nin 10 yıllık düzeltme periyodunun kalan 4 yılı taşınmazın muaf kullanımı olarak kabul edilir ve bu yüzden 4/10 yani iade alınan KDV'nin %40 ının HMRC'ye geri ödenmesi gerekir. İngiltere'de halen uygulanmakta olan KDV beyanlarına ilişkin sınırlar Tablo 11'de yer almaktadır.

Tablo 11 : KDV Beyan Usulleri Sınırları

KDV Beyan Usulleri	Usule Girme Alt Sınırı	Usulden Çıkma Sınırı
Sabit Oran Usulü	£150,000 veya azı	£230,000 üzeri
Nakit Muhasebeleştirme Usulü	£1.35 milyon veya azı	£1.6 milyon üzeri
Yıllık Muhasebeleştirme Usulü	£1.35 milyon veya azı	£1.6 milyon üzeri

Perakende Satış Usulü için farklı sınırlar belirlenmiştir.

G. KDV Sisteminde Muafiyet ve İstisnalar

Bazı mal ve hizmetler KDV'den muaftır. Bir kişinin sattığı mal ve hizmetlerin tamamı KDV'den muaf ise bu durumda KDV mükellefiyeti tesis edilmez. Bunun anlamı işlemlerinin yürütülmesi ile ilgili olarak yapmış olduğu alımlar ve harcamalar dolayısıyla ödemiş olduğu KDV'lerin iadesini isteyemeyecek olmasıdır.

Bir kişi hem KDV'ye tabi hem de KDV'den muaf işlemleri bir arada yapıyorsa uygulama daha farklıdır. Diğer bir ifadeyle, bir kişi kayıtlı KDV mükellefi ise ve KDV'den muaf olan mal ve hizmetlerin üretiminde KDV yüklenmiş ise kısmi muafiyet söz konusudur. Bir başka deyişle mükellefin hem KDV ye tabi hem de KDV den muaf satışları var ise ve bunların üretimi için satın almış olduğu mal ve hizmetler ve yüklendiği KDV her ikisi ile de ilgiliyse kısmi muafiyet söz

konusudur. Genel olarak yüklenilen KDV'nin KDV den muaf olan mal ve hizmetlere ilişkin kısmının iadesi istenilemez; ancak belli bir tutarın altında ise tamamı istenilebilir.

KDV'den muaf ve KDV'ye tabi hizmetlerin bir arada gerçekleştirilmesi halinde mükellefler kayıtlarında bunu göstermek ve ayrıca hesaplamak zorundadırlar.

İşle ilgili olmayan mal ve hizmetler için ödenen KDV'nin iadesi istenilemez. Tablo 12'de yer alan mal ve hizmetler KDV'den muaftır.

Tablo 12: KDV'den Muaf Mal ve Hizmetler

KDV'den Muaf Mal ve Hizmetler	
Ürün ve Hizmet	Detay Açıklamalar ve Kurallar
Arazi ve Mülk	3 yaşından küçük ticari amaçlı kullanılan yeni binaların satışı genel oranda, yeni ikamet amaçlı binaların satışı veya uzun süreli kiralanması sıfır oranında KDV'ye tabidir.
Sigorta	Muafiyet sigorta acentelerini, finansal arabulucuları ve bazı taşıeron hizmetleri de kapsar.
Posta Hizmetleri	
Bahis ve şans oyunları	
Finans	Bankalar ve finansal kuruluşların faaliyetleri ile menkul kıymet satışlarını kapsar.
Eğitim	Devlet okullarını ve özel okulları, üniversiteleri ve fakülteleri, hayır kuruluşlarını ve kar amacı gütmeyen kuruluşları kapsar.
Sağlık	
Defin İşlemleri	
Spor, spor müsabakaları ve fiziksel eğitim	
Sendikalar ve ilişkili birimler	
Hayır kurumları ve benzer kuruluşlarca gerçekleştirilen fon toplama faaliyetleri	Bir mali dönem boyunca aynı yerde aynı türden en fazla 15 faaliyet yapılabilir. Bu faaliyetten elde edilen ediminin 1.000 poundu geçmemesi gerekir.
Kültürel Hizmetler	Devlete ait ya da yetkili kuruluşların müzelerine, sanat galerilerine, hayvanat bahçelerine girişler KDV den muaftır. Kültürel özelliğe sahip tiyatrolar,

	müzikaller ve koreografik performanslar dâhil, sinema hariçtir.
Maliyet Paylaşımı Muafiyeti	İki veya daha fazla mükellef bir araya gelerek maliyet paylaşım grubu olarak yeni bağımsız bir varlık oluşturur ve bu grup üyelerini bazı hizmetlerini maliyet üzerinden KDV hariç olarak karşılar. Böyle bir grubun oluşturulabilmesi için; → Bağımsız bir grup oluşturulmalıdır. → Grup üyeleri muaf veya ticari olmayan faaliyetlerde bulunmalıdır. → Grubun faturalandırdığı hizmetlerin değeri maliyete eşit olmalıdır. → Alınan hizmetler işle ilgili olmalıdır. → Grubun oluşumu rekabet eşitsizliği yaratmamalıdır.

Bu mal ve hizmet satışları KDV beyannamesine dâhil edilmezler. KDV'den muaf mal ve hizmet alınmış işe iade de istenemez. KDV den muaf olan mal ve hizmetler sıfır oranda KDV ye tabi mal ve hizmetlerden farklıdır. Her iki durumda da satış fiyatına KDV eklenmez ama sıfır oranda KDV'ye tabi hizmetler üzerinden % 0 oranında KDV hesaplanmaktadır. İkisi arasındaki en büyük ayırmada buradan kaynaklanmaktadır. Sıfır oranda KDV ye tabi mal ve hizmetlerin üretimi için ödenen KDV'nin iadesinin istenilmesi mümkündür. Eğer sadece sıfır oranda KDV ye tabi mal ve hizmetlerin satışı yapılıyorsa KDV muafiyeti talep edilebilir; ancak böyle bir durumda yüklenilen KDV'nin iadesinin istenilemeyeceği unutulmamalıdır.

H. KDV Sisteminde Oran Yapısı

İngiltere'de uygulanan sistemde Avrupa Birliği uygulamalarına paralel olarak üç (3) farklı KDV Oranı uygulanmaktadır. Bu oranlar aşağıdaki gibidir.

Standart Oran	:	% 20 ²⁸
İndirimli Oran	:	% 5
Sıfır KDV Oranı	:	% 0

Bu oranların belirlenmesi aşağıdaki koşullara göre de değişebilmektedir.

²⁸ 4 Nisan 2011 tarihinden bu yana uygulanmakta olan oran. Daha önce bu oran % 17,5 olarak uygulanmaktaydı.

- Mal ve hizmetleri kimin sağladığı veya satın aldığı
- Mal ve hizmetlerin teslim yerleri
- Satış için nasıl sunuldukları
- Malların veya hizmetlerin doğal özellikleri
- Gerekli kanıtların alınıp alınmadığı
- Doğru kayıtların saklanıp saklanmadığı
- Diğer mal ve hizmetler ile sağlanıp sağlanmadığı

Mal ve hizmetler çoğunlukla standart orana tabidir. Şayet bir mal veya hizmetin KDV oranı, indirimli oran veya sıfır KDV oranı olarak tanımlanmamış ise bu durumda standart orana (%20) tabidir.

1. İndirimli Oran

İngiltere’de şu an için geçerli olan indirimli oran, %5 dir. Bu oran, AB’nin kabul ettiği oranla aynıdır. İndirimli oran ürün ve hizmetin ne olduğu ile ilgili olduğu kadar satışın koşullarına da bağlıdır. Örneğin,

- Çocuk araba koltuğu, yerli benzin ve elektrik her zaman %5 oranında KDV’ye tabidir.
- Hareketliliği arttıran ürün ve cihazlar 60 yaş ve üzerindeki insanlar için ve de evde kullanılacaksa %5 oranında KDV’ye tabidir.

İndirimli orana tabi mal ve hizmetler ile kurallar, Kanuna ekli 7A listesinde açıklanmıştır. Son yıllarda bu mal ve hizmetlerde genişleme olsa da kapsamı sınırlıdır. Sıfır oranda KDV’te tabi malların dahil oldukları listeden çıkarılmaları düşünülürse, sosyal gerekçelerle büyük olasılıkla standart oran yerine %5 oranında indirimli orana tabi tutulacaklardır.

İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetler Tablo 13'de yer almaktadır.

Tablo 13 : İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetler (%5)

İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmetler (%5)	
Ürün ve Hizmet	Detay Açıklamalar ve Kurallar
Akaryakıt ve elektrik	Kömür, gaz, benzin ve elektriğin ikametgah amaçlı kullanımlarını ve hayır kurumlarının ticari olmayan faaliyetlerinde kullandıklarını kapsar
Enerji tasarrufu sağlayan materyallerin kurulumu	İkametgah niteliğindeki evlere enerji tasarrufu sağlayan materyallerin teslimi de kurulumu da indirimli orana tabidir. Kurulun ürünün esas amacının enerji tasarrufu olması gerekir, ikincil amacı enerji tasarrufu olan ürünler bu kapsama girmez.
Bağış yoluyla finanse edilen ısıtma teçhizatı, güvenlik malzemeleri, gaz bağlantı tertibatları	60 yaş ve üzerindeki kişilere yapılması koşuluyla indirimli orana tabidir.
Kadınlara ait sıhhi ürünler	
Çocukların araba koltukları	Araba koltuklarının oturduğu zeminler, bebek arabasına dönüşebilen koltuklar dahildir
İkametgah dönüşümleri, yenilemeleri ve değişiklikleri	En az iki yıldır boş duran yapıların ikametgah amaçlı kullanımlarına yönelik yapılan yenilemeleri kapsar.
Gebeliği Önleyici Ürünler	
Sosyal Yardımlar	Yaşlı, hasta, engellilere yapılan veya çocukları veya gençleri korumaya yönelik fiziksel ve mental yardımları içerir
Sigara bıraktırma ürünleri	Reçetesiz satılan sigara bıraktırma ürünleri, çiğneme tabletleri
Karavanlar	6 Nisan 2013 den sonra üretilen boyu 7 metreden eni 2,55 metreden küçük karavanlar sıfır oranda KDV'ye tabidir.

2. Sıfır KDV Oranı

Sıfır KDV oranı, mal ve hizmetlerin KDV'ye tabi olmadığı anlamına gelmemektedir. Oran vardır ama sıfırdır. Mükellefler KDV ile ilgili kayıtlarını tutmak ve sıfır oranda KDV'ye tabi mal ve hizmet satışlarını KDV beyannamelelerinde göstermek zorundadırlar.

Sıfır oranında KDV'ye Tabi olan Mal ve Hizmetler ana başlıkları itibarıyla aşağıdaki gibi olup, bunların istisnaları mevcuttur, yani aşağıdaki kategorilerde yer alıp standart orana tabi mal ve hizmetler de bulunmaktadır.

% 0 oranında vergiye tabi olan mal ve hizmetler 16 Grup başlığı altında yer almaktadır.

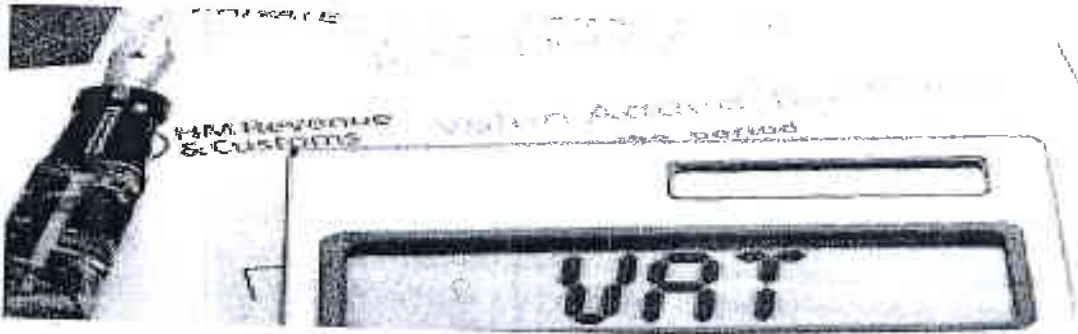
- Para
- Karavanlar ve yüzenevler
- Bağış ve Yardımlar
- Çocuk kıyafetleri ve çocuk ayakkabı giyimi
- Mesken olarak inşa edilen konutlar
- İlaçlar, özürflüler için yardımlar
- Yiyecek
- Altın
- İhracat işlemleri
- KDV mükellefiyeti olan Avrupa birliği mükelleflerine sağlanan mallar (şayet mallar Avrupa Birliği üyelerine gönderilmiş ise karşı tarafın vergi kimlik numarasına ve bazı kayıtlara ihtiyaç vardır. Bu malların genellikle 3 ay olarak belirlenen zaman limiti içerisinde gönderilip gönderilmediğinin tespiti için gereklidir.
- Uluslararası Hizmetler
- Korumalı Evler
- Kanalizasyon hizmetleri ve su
- Engelli ve görme engelliler için konuşan kitaplar
- Kitap ve gazete
- Motosiklet başlıkları

Örneğin AB KDV Direktifi, finansal servislerin KDV'den istisna olmasını zorunlu görmektedir²⁹.

²⁹ SCHENK, A. vd. (2014), Value Added Tax A Comparative Approach, Cambridge, Second Edition, s.371

3. KDV den Muaf Olma ve Sıfır Oranda KDV ye Tabi Olma Arasındaki Fark

Sıfır oranda KDV uygulama ile satışların KDV den muaf olması arasındaki en büyük fark yüklenilen KDV'nin giderilmesinde ortaya çıkmaktadır. Muafiyet, bir vergi oranı değildir. Bu yüzden satışları KDV den muaf olan mükellefler müşterilerinden KDV tahsil etmezler, bunun olumsuz yanı ise bu satışları gerçekleştirmek için yükledikleri KDV'yi indiremeyecek veya iade alamayacak olmalarıdır.



İ. KDV Sisteminde İndirim ve İade Mekanizması

Eğer mükellefler müşterilerine yaptıkları satışlardan hesapladıkları KDV, alışlarında ödedikleri KDV'den daha az ise bu durumda HMRC aradaki farkı geri ödemektedir.

Geri ödeme süresi, KDV beyannamesinin alınmasından sonra genel olarak 10 gündür³⁰. Ödeme doğrudan mükellefin banka hesabına yapılmaktadır. Eğer 21 gün içerisinde ödeme yapılmazsa HMRC'ye başvurulması gerekmektedir. Eğer 30 gün içerisinde ödeme onaylanmazsa, mükellefe bunun karşılığı olarak ayrıca ödeme yapılmaktadır. HMRC, beyannamenin doğru olup olmadığına ilişkin olarak yaptığı kontroller için ya da yanlışlık varsa bunun düzeltilmesi ile ilgili olarak geçen süreyi 30 günlük sürenin hesabında dikkate almamaktadır. 30 günlük süre HMRC'nin KDV beyannamesini almasından ve geri ödemenin onaylanmasından itibaren başlamaktadır. Geçikme halinde, ek ödeme (supplement) geri ödenecek, tutarın % 5'i ya da 50 Sterlinden büyük olmaktadır.

Beyanname, eğer beyanname verme süresinin son gününden önceki bir tarihte verilirse; 30 günlük süre, beyanname verme süresinin son gününden itibaren başlamaktadır. Aşağıdaki durumlarda 30 günlük süre aşılsa bile ek ödeme yapılmamaktadır.

³⁰ <https://www.gov.uk/vat-repayments>

- Beyanname ödeme vadesinden sonra verilirse,
- Beyanname iadesi istenen tutara ilişkin olarak 250 Sterlin ya da iade tutarının % 5'inden daha büyük (hangisi daha fazla ise) hatalı talepte bulunulursa,
- İade beyannamesinden önceki dönemlere ilişkin olarak verilemeyen KDV beyannamesi varsa,

İade talep edilecek tutar,

- Mükellefler iade taleplerinde, vergiye tabi mal veya hizmetlerin özel kullanımlarından kaynaklanan iadeleri talep edememektedirler. Örneğin mükellef cep telefonunu özel amaçlı da kullanıyorsa, bu durumda bu harcamaya ilişkin KDV'nin özel harcamaya ilişkin kısmını örneğin % 50 sini talep edememektedir.
- Vergiden istisna mal ve hizmetlere ilişkin KDV talep edilememektedir.
- Diğer AB üyesi ülkelerden alınan mal ve hizmetlere ilişkin KDV talep edilememektedir. (Ancak elektronik sınır ötesi iade sistemi ile talep edilebilir)
- İkinci el mallar, sanat eserleri, antikalar, koleksiyon malları gibi KDV Satış Karı Usulüne (VAT Margin Schemes) tabi mallara ait KDV (örn. Bir resim 1.500 pounda alınmış ve 2000 pounda satılmışsa $(2.000 - 1.500 = 500 \times 1/6 =) 83.33$ Pound KDV ödenmekte ve iadesi talep edilememektedir) talep edilememektedir
- Bazı işletme devirleri (çünkü ne mal ne de hizmet teslimi tanımına uymamaktadır)³¹

J. Hataların Düzeltilmesi

Mükellefler geçmiş KDV beyannamelerinde yaptıkları hataları aşağıdaki koşulların varlığı halinde cari KDV kayıtlarında düzeltebilirler.

- Belirlenen asgari sınırın altındaysa
- Kasıt yoksa
- Hata son 4 yıl içerisinde KDV dönemlerinde yapılmış ise

Hatanın net tutarı £10.000 altında veya hatanın bulunduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyanında beyan edilen cironun %1'inin altında (cironun %1'i £50.000'u geçmemelidir) olmadıkça hatalar KDV beyanında düzeltilmezler. Cari beyanname düzeltilmesi demek mükellefin herhangi bir faiz ve ceza ödemeyecek olması demektir.

³¹ (Transfer of a business as a going concern - TOGC)

Bkz. <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7009-transfer-of-business-as-a-going-concern/vat-notice-7009-transfer-of-business-as-a-going-concern>

Hatanın net tutarı £10.000 üzerinde veya hatanın bulunduğu vergilendirme dönemine alt KDV beyanında beyan edilen cironun %1'inin üzerinde (%1 in altında olsa bile £50.000 üzerinde) ise ayrıca beyanı gerekir. Bunun için HMRC'nin belirlediği form kullanılabileceği gibi mükellef de konuyu ve hatanın yapıldığı dönemleri açıklayan bir yazı da yazabilir. Gönüllü olarak yapılan bu açıklamalar, faiz ödenmesini engellemez ancak mükellefi ceza ödemekten kurtarır.³²

HMRC geçmişe doğru son 4 yıl içerisindeki KDV beyanlarının düzeltilmesini isteyebilir. Mükellefler de aynı şekilde son 4 yıl içerisindeki KDV beyanlarını düzelterek fazla ödedikleri KDV'nin iadesini isteyebilirler.

K. İhracat, Gönderim ve Sınır Dışına Mal Teslimi

İngiltere dışına mal gönderilmesi halinde mükelleflerin KDV uygulaması gerekebilmektedir.

Genel olarak Avrupa Birliği'nin dışına gönderilen mallar sıfır oranında KDV'ye tabidir ve ihracat (export) olarak adlandırılır.

Eğer mal ve hizmetler başka bir Avrupa Birliği üyesi ülkesinde bulunan bir kişiye gönderilmiş ise ve bu kişi kayıtlı bir KDV mükellefi değil ise KDV'nin normal şekilde hesaplanması gerekir. Bu şekilde gerçekleştirilen satışlara uzak mesafeli satış (distance sale) adı verilmektedir. En yaygın olanı internet üzerinden gerçekleştirilen satışlardır.

Eğer mal ve hizmetler başka bir Avrupa Birliği üyesi ülkesinde bulunan bir kişiye gönderilmiş ise ve bu kişi kayıtlı bir KDV mükellefi ise bunun adına gönderim (dispatches) adı verilmektedir, gönderilen mallar sıfır oranda KDV ye tabidir.

³² Value Added Tax 2016/2017, Andrew Needham BA, CTA Page:67

III. BÖLÜM

TÜRKİYE VE İNGİLTERE KDV SİSTEMLERİNE İLİŞKİN DEERLENDİRMELER

A. Türkiye ve İngiltere Uygulamasına İlişkin Karşılaştırma

Türkiye ile İngiltere'de uygulanmakta olan KDV sistemi genel olarak toplumsal yapı ve verginin doğasından kaynaklanan özelliklerden dolayı aynıdır. Ancak İngiltere KDV sisteminin Türkiye KDV sisteminden temel ayrışma noktaları aşağıdaki gibidir.

- İngiltere'de 85.000 Sterline kadar cirosu olan işletmeler KDV'den muaftır. Bu mükellefler satışlarında KDV hesaplamamaktadırlar. Bu özellik Türkiye'de basit usulde vergilendirilen mükelleflerin KDV uygulamasına benzetilebilir. Ancak sadece ticari kazanç sahipleri ile sınırlı değildir. Ayrıca bu düzenleme doğrudan KDV ile ilgili olmayıp, GVK düzenlemesinin bir yansıması olarak uygulanmaktadır. Oysaki bu uygulama bir çok ülkede mevcut olup, son dönemlerde devletler üstelik KDV mükellefiyeti için eşik sınırını arttırmaktadırlar. Belçika, Estonya, Finlandiya, Fransa, Macaristan, Polonya ve İngiltere, bu ülkelere örnek olarak gösterilebilir³³.
- Belirli mükellef grupları için KDV'nin beyanında tahsil esası geçerlidir. Türkiye'de Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde uygulanan tahsil esası gibi belirli özelliklere sahip (daha çok küçük ölçekli) mükellef grupları için tahsil esası geçerlidir. Bu uygulamada, yükümlülere tahsil etmedikleri vergiyi ödemek zorunda kalmamaktadırlar. Bu özellikle küçük ölçekli işletmelere finans kolaylığı da sağlamaktadır.
- Genel kural olarak sonraki döneme devreden KDV olmamakta ve bu tutar mükellefe iade edilmektedir. Türkiye'de böyle bir uygulama bulunmamaktadır. İngiltere KDV sistemi ile Türkiye KDV sistemini birbirinden ayıran en temel özelliklerden birisi de budur. Mükellefler, kural olarak 30 gün içerisinde indirim konusu yapamadıkları KDV tutarlarını iade olarak alabilmektedirler. Bu işletmelere önemli bir finans kolaylığı sağlamaktadır. **Sonraki döneme devreden KDV sisteminde aslında mükellefler, aslında Devlete vergi yoluyla borç vermektedirler.** Oysa İngiltere'deki sistem buna izin vermemektedir.
- Türkiye'de ise bir mal veya hizmetin KDV'ye tabi olmaması yani bu mal veya hizmet satışının KDV'den istisna tutulması ancak KDV Kanuna hüküm eklenmesi ile mümkün bulunmaktadır. KDV Kanunu'nun 28'inci maddesi gereği Bakanlar Kurulunun KDV oranını

³³ OECD (2017), Tax Policy Reforms Reforms, Paris, s.69.

%0 olarak belirleme yetkisi bulunmamaktadır. Türkiye’de %1 oranında indirimli KDV oranı kullanılabilmektedir. Ödenen KDV ile tahsil edilen KDV arasındaki farkın iade edilmediği ve devreden KDV olarak dikkate alındığı ülkemiz uygulamasında alımlarının tamamı %18 oranında, satışları ise %1 oranında KDV ye tabi bir mükellefin üzerinde %17 gibi bir vergi yükü kalmaktadır. Bu durumda mükellefler, vergi yoluyla devlete borç vermiş olmaktadır. Uygulamada yıl içinde mahsuben iade uygulaması mümkün olmakla birlikte nakden iade uygulamasında süreç uzayabilmektedir.

- İngiltere’de Grup KDV Mükellefiyeti Uygulaması bulunmaktadır. Birbirleriyle organik ilişki içerisinde olan ve belirli özelliklere sahip işletmeler topluluğu, tek bir mükellef gibi KDV beyannamesi vermekte, grup içerisinde yapılan satışlar da KDV hesaplanmamaktadır. İngiltere’de yaklaşık 29.000 grup mükellefi bu uygulamadan yararlanmaktadır. Türkiye’de ise grup üyelerinin her biri ayrı KDV mükellefiyeti tesis ettirmekte ve birbirlerine yaptıkları satışlarda, mal veya hizmet vergiye tabi ise KDV hesaplamaktadırlar.
- Beyannamelerin verilme sıklığı İngiltere’de daha mükellef lehine olan bir uygulamadır. İş büyüklüklerine göre mükellefler daha uzun aralıklarla beyanname verebilmektedir. Örneğin belirli mükellefler yılda tek bir beyanname verebilmektedir. Türkiye’de işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerden örneğin münhasıran yük ve yolcu taşımacılığı işi uğraşan bazı meslek grupları üç ayda bir beyanname verebilmektedir. Türkiye’de KDV’nin ilk uygulamaya girdiği 1985 yılında daha fazla mükellef grubu KDV beyannamesini üç ayda bir verebiliyordu. Ancak Türkiye’de bu uygulamadan daha sonra vazgeçilmiştir. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin daha az sıklıkla beyanname vermeleri, vergi toplama maliyetlerini de azaltan bir uygulamadır.
- İngiltere KDV sisteminde mükellefin durumuna göre farklı KDV beyan usullerinin bulunmaktadır. Bu yöntemler de mükellefin faaliyetlerinin özellikleri dikkate en uygun yöntem konusunda seçenekler sunulmaktadır. Bu durumda mükellefler, farklı alanlarda faaliyette bulunan mükellefler gereksiz uygulamalara muhatap olmamakta ancak yine de vergilerini ödemektedirler. Türkiye’de ise protip bir uygulama söz konusudur ve mükelleflerin faaliyetlerinin özellikleri dikkate alınmamaktadır. İngiltere’de uygulanmakta olan Sabit Oran Yöntemi, Türkiye’de son zamanlarda kamuoyunda sıkça dile getirilen bir yöntemdir.
- Bazı amortisman tabi sabit varlıklar ile ilgili yüklenilen KDV’nin indirim ve iadesi dönemlere yayılmaktadır. Türkiye’de KDV uygulamasında genel kural olarak tüketim tipi KDV yönteminin uygulandığı söylenebilir. İngiltere’de bu uygulama konusunda farklı bir uygulama söz konusudur.
- İngiltere gelir idaresi (HMRC) fazla ödenen KDV dolayısıyla faiz ödemesi yaparsa, bu ödenen faizin müşterilere verilmesi gerekmektedir. Türkiye’de uygulamada KDVK md.9

ve Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenlemelere dayanmaktadır. Halen Türkiye'deki uygulamada fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergi, öncelikle satıcı tarafından alıcıya iade edilmektedir. Alıcının indirim hakkı bulunan mükellef olmaması durumunda, satıcının söz konusu fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir bir belge ile vergi dairesine başvurması, alıcının indirim hakkı bulunan bir mükellef olması durumunda ise, satıcının fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir belgeye ek olarak, alıcının fazla veya yersiz KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle düzeltme yaptığının alıcının vergi dairesinden alınacak bir yazıyla tevsiki de gerekmektedir.

- İngiltere'de genel KDV oranı %20 ve indirimli oran %5'dir. Ayrıca %0 oranı da uygulanmaktadır. Bu oranlar AB düzenlemelerine paralel uygulamalardır. Türkiye'de ise bu oranlar % 1, % 8 ve % 18 dir. **Rapor Eki Tabloda** Birleşik Krallık'ta uygulanan KDV Sisteminde mevcut temel bazı mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin ne oranda bir vergilendirme olduğu gösterilmektedir. Vergi oranlarının belirlenmesi, devletlerin egemenlik yetki sınırları içerisinde ve sunulan kamu hizmetlerine göre bu oranlar değişebilmektedir.
- Özellikle eğitim, finans, hayır işleri, inşaat gibi alanlarda istisna kapsamı geniştir. Oranlarla ilgili açıklamalar istisna ve muafiyetler içinde geçerlidir.
- Mükellefler tahsil edemedikleri alacakları (bad debt) ile ilgili olarak hesapladıkları KDV'nin belirli koşulların varlığı halinde iadesini alabilmektedirler. Türkiye'deki uygulamada ise tahsil edilmediği anlaşılan KDV'lerin iadesinin alınması ve KDV Beyanının düzeltilmesi uygulaması bulunmamaktadır. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın farklı görüşleri bulunmaktadır.
- İngiltere'de KDV beyannamesi, genel kural olarak vergilendirme dönemini izleyen bir ay yedi gün sonra verilmektedir. Türkiye'de ise vergilendirme dönemini izleyen ayın ayın 24'üne kadar verilmesi gerekmektedir. İngiltere'de mükelleflere beyannamelerini vermeleri hazırlamaları ve vermeleri için daha uzun bir süre verilmektedir.

Türkiye ve Birleşik Krallık KDV sistemlerinin ayrıştığı temel noktalar Tablo 14’te verilmiştir.

Tablo 14 : Türkiye ile Türkiye ve Birleşik Krallık KDV sistemlerinin Farklılıkları

KONU	TÜRKİYE	BİRLEŞİK KRALLIK
KDV’nin Beyanı	Mükellefler satış faturalarında gösterdikleri KDV yi tahsil etmeseler de beyan etmek zorundadırlar. Aynı şekilde alış faturalarında yer alan KDV’yi ödemeseler de indirim konusu edebilirler.	Şartları taşıyan belirli mükellefler için KDV’nin beyanında tahsil esası geçerlidir. Satış faturalarının KDV’si müşteriler, ödeme yaptığı anda ödenir. Alış faturalarının KDV’sinin iadesi, tedarikçilere ödeme yapıldığında istenebilir.
Sonraki Döneme Devreden KDV	Mükellefler ödedikleri KDV ile tahsil ettikleri KDV arasındaki farkı bir sonraki dönemde önceki dönemden devreden indirilecek KDV olarak dikkate almak üzere sonraki döneme devreden KDV olarak dikkate alırlar. İade alınması uygulaması genel kural olarak yoktur.	Sonraki döneme devreden KDV uygulaması bulunmamaktadır. Mükellefler ödedikleri KDV ile tahsil ettikleri KDV arasındaki farkı genel kural olarak vergilendirme dönemini takip eden 30 gün içerisinde iade alırlar.
Grup KDV Mükellefiyeti Uygulaması	Grup KDV Mükellefiyeti uygulaması yoktur.	İki veya daha fazla şirketin KDV amaçlı tek bir vergiye tabi kişi olarak kabul edildiği Grup KDV Mükellefiyeti Uygulaması vardır.
Beyannamelerin Verilme Sıklığı ve Yıllık Beyanname	KDV beyannameleri aylık olarak verilmektedir. Çok sınırlı mükellef grubu üç aylık beyanname verebilmektedir. Yıllık tek bir beyanname verilmesi söz konusu değildir.	KDV Beyannameleri üçer aylık dönemler halinde verilmektedir. Dileyen mükellefler aylık dönemler halinde de beyanname verebilirler. Şartları taşıyan mükellefler yıl sonunda tek bir beyanname verebilirler.
KDV Beyan Usulleri	Mükellefler için farklı beyan usulleri düzenlenmemiştir.	Mükellefin durumuna ve belirli şartların sağlanmasına bağlı olarak göre farklı KDV beyan usulleri bulunmaktadır.

Sabit Varlıklar	Amortismanına tabi sabit varlıklar ve iktisadi kıymetlerin KDV'sinin indirimi ile ilgili özel düzenlemeler yoktur.	Bazı amortismanına tabi sabit varlıklar ve iktisadi kıymetler ile ilgili yüklenilen KDV'nin indirim ve iadesinin dönemlere yayılması uygulaması vardır.
Geç Alınan İade	İadenin geç ödenmesi dolayısıyla faiz ödenmesi halinde, müşterilere verilmesi uygulamasına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.	HMRC iadenin geç alınması dolayısıyla faiz ödemesi yapıyorsa, bu ödenen faiz müşterilere verilmektedir.
KDV Oranları *	Genel oran :%18 İndirimli oranlar :%8, %1	Genel Oran :%20 İndirimli Oranlar :%5, %0
İlişkili Şirketler Arası Sağlanan Mal ve Hizmetlerde KDV Uygulaması	Grup Şirketleri arası ticari işlemler KDV'ye tabidir. Her bir grup şirketi ayrı beyanname vermektedir.	Grup mükellefiyeti uygulamasını seçmiş şirketlerinin kendi aralarındaki mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında KDV uygulanmaması söz konusudur. Grup mükellefleri
Eğitim, Finans, Sağlık, Bilim ve Sanat faaliyetleri İstisna ve Muafiyetleri	Eğitim, finans ve sağlık alanlarında KDV İstisnası sınırlı tutulmuştur.	Eğitim, finans, sağlık, hayır işleri, inşaat gibi alanlarda istisna kapsamı geniş tutulmuştur.
Şüpheli ve Değersiz Alacaklar	Şüpheli hale gelen veya değersiz olacak niteliğini kazanan alacaklar ile ilgili bir düzenleme mevcut olmayıp, iadesinin alınması ve KDV Beyanının düzeltilmesi uygulaması yoktur. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın farklı görüşleri bulunmaktadır.	Mükelleflerin tahsil edemedikleri alacakları (bad debt) ile ilgili olarak hesapladıkları KDV'nin belirli koşulların varlığı halinde iadesini alabilmeleri mümkündür.

Bu anlamda 3065 sayılı KDV Kanunun yer alan istisna maddelerinin kaldırılarak bu mal ve hizmetlerinin KDV oranlarının yüzde sıfır olarak Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi büyük bir

esneklik sağlayacaktır³⁴. Bu yetkinin aynı zamanda güçlü bir Maliye Politikası aracı olacağı da unutulmamalıdır.

Oran yapısında dikkat çeken nokta Türkiye’de %18’lik orana tabi pek çok mal ve hizmetin İngiltere’de ya %0’lık orana tabi olması ya da istisna içinde olması ve hatta KDV’nin konusu kapsamı dışında tutulmuş olmasıdır.

B. Sonuç ve Değerlendirme

Türkiye’de son dönemde Birleşik Krallık Katma Değer Vergisi Sistemi’nin bazı özelliklerinin Türkiye’ bir odaklanma söz konusudur. Maliye Bakanlığı’nın bu sisteme ilgisi olduğu ve bazı alanlarda KDV sistemimizde Birleşik Krallık sistemi örnek alınarak değişiklik yapılabileceği son günlerde gündeme gelen tartışmalar arasındadır.

Ülkemizdeki KDV sisteminden oldukça farklı özellikleri bulunan Birleşik Krallık sisteminde örneğine daha önce de belirtildiği üzere KDV Beyan Yöntemleri Tablo 15’te olduğu gibidir.

³⁴ Her ne kadar doktrinde bazı yazarlarca Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranının %0’a indirilmesinin verginin kaldırılması anlamı taşıyacağı ve bunun ancak TBMM tarafından kanunla yapılabileceği ifade edilmekteyse de vergilerin yasallığı ilkesinin bu denli katı uygulanmasının ekonomik hayatta alınması gereken acil önlemler bakımından sorunlar doğurabileceği öngörüsü ile bu önerimizin vergilerin yasallığı ilkesine uygun bir şekilde hayata geçirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Tablo 15: İngiltere KDV Beyan Sistemleri

Yöntemin İsmi	Tanımı
Yıllık Muhasebeleştirme Usulü	Yılda bir kez beyanname verilir.
Sabit Oran Usulü	Katma değer vergisinin brüt satışlara sabit bir oranın uygulanması ile ödenmesi gereken KDV'nin hesaplanması usulüne dayanır.
KDV nakit muhasebeleştirme usulü	Ödenmesi gereken KDV, tahsil esasına dayanan ödemeler dikkate alınarak hesaplanır.
Satış Karı Usulü	Bir mal için ödenen tutar ile bu malın satış tutarı arasındaki farkın %16,67'si yani altıda biri KDV olarak ödenir.
Perakende Satış Usulü	Mükellefler her bir satış için ayrı ayrı KDV hesaplamak yerine; bunu toplam alım/satım tutarları üzerinden sadece bir kere olmak KDV beyanlarında yaparlar.
Sermaye Malları Usulü ve Sabit Varlıklar	Mükellefler yüksek tutarlı sabit varlıklar ediniliyor veya üretiliyorlar veya yeni işe başladıklarında bu tür varlıklara sahiplerse, iadesini istedikleri / indirebilecekleri KDV ile ilgili bazı ayarlamalar yaparlar.

Bu KDV hesaplama yöntemlerine ilişkin detaylı açıklamalar daha önceki bölümlerde verilmiştir. Türkiye ile İngiltere'de uygulanan KDV sistemleri karşılaştırıldığında temel ayrımlaşmanın ilk olarak beyan sistemlerindeki farklılıklar olduğu söylenebilir. İngiltere'de uygulanan yöntemler, özellikle küçük ve orta ölçekli mükelleflerin vergi ödevlerini kolaylaştıran bir çok özelliği bünyesinde barındırmaktadır. Bunlar arasında bazı mükellef gruplarının yılda bir kez beyanname vermesi, tahsil esasına göre KDV beyanı ve ödenmesi, sonraki döneme devreden KDV'nin olmaması örnek olarak gösterilebilir.

Türkiye ile Birleşik Krallık Katma Değer Vergisi Sistemi birlikte değerlendirildiğinde ise şunlar söylenebilir:

- Birleşik Krallık'taki KDV sistemi, yönlendirici bir anlayışla elde edilecek vergi geliri yanında ayrıca toplumsal faydayı ön planda tutan bir oran yapısı oluşturmuştur.

- KDV Birleşik Krallık için çok verimli bir vergi olsa da asıl vergi gelirini gelir vergisinden elde ediyor olduğundan dolayı, gerektiği yerde gerekli şekilde %0 oran uygulamaktan, istisna tutmaktan veya KDV'nin konusu kapsamı dışına çıkarmaktan ekonomik ve mali nedenleri ön plana çıkararak sakınma yolunu tercih etmemektedir.
- KDV uygulamasında, sonraki döneme devir olmamakta, mükellefler yükledikleri KDV'yi indirememeleri durumunda, sonraki döneme devretmek yerine genel kural 30 gün içerisinde iade alabilmektedirler. Bu ise KDV ye tabi olmayan mal ve hizmetler ile ilgili yüklenen KDV nin mükelleflerin üzerinde yük olarak kalmasını önlemektedir.
- Mükellefler kasit olmadığı sürece hatalarını düzeltme imkânına cezalandırma korkusu olmaksızın sahiptirler. Hatta hataen alamadıkları iadeleri 4 yıl içinde talep edebilmek olanağına sahiptirler.
- Yükümlülere eğitim alanında önemli KDV avantajları sunulmaktadır. En temel bilgi kaynağı olan kitapların basımı ve satımı, eğitim hizmetleri istisna kapsamındadır. Bu durum bile önemli bir tercihtir.
- Satışları sıfır oranda KDV ye tabi mal ve hizmetler için ödenen KDV'nin iadesinin istenilmesi mümkündür.
- Devlete ait ya da yetkili kuruluşların müzelerine, sanat galerilerine, hayvanat bahçelerine giriş biletlerinin KDV'den muaf olması, kültürel özelliğe sahip tiyatroların müzikaller ve koreografik performansların da bu kapsamda değerlendirilmesi Devletin sanata bakış açısını yansıtmayı yönünden önemlidir.
- Küçük ve orta ölçekli işletmeler için vergisel yükümlülerin hem şekli hem maddi olanları bakımından önemli kolaylıklar mevcuttur. Bu kolaylıkların büyük kısmı ülkemizdeki esnaf ve küçük işletmeler tarafından uzun yıllardır beklenmesine karşın gerçekleşmemektedir. Sadece her ay beyanname verilmesi bile bazı kesimler için oldukça meşakkatli bir yükümlülüğe dönüşebilmektedir. İngiltere'de aylık beyanda dahi beyan süresi daha uzundur. Dönemsel veya sadece yılda bir kez KDV beyanname verilmesi küçük esnaflar için oldukça önemlidir.
- Sıfır oranda KDV uygulama ile KDV den istisna olma arasındaki en büyük fark yüklenen KDV'nin giderilmesinde ortaya çıkmaktadır. İstisna, bir vergi oranı değildir. Bu yüzden mükellefler satışlarında müşterilerinden KDV tahsil etmemekte, ancak bu satışları gerçekleştirmek için yükledikleri KDV'yi indirememekte veya iade de alamamaktadırlar. İngiltere'deki sistemde sonraki döneme devreden KDV'nin olmaması nedeniyle, sıfır oranın uygulandığı durumda alışıta yüklenen KDV'nin iadesi talep edilebilmektedir.

Sonuç olarak her ne kadar birbirine benzer kavramlar kullanılıyor olsa da Birleşik Krallık ve Türkiye KDV sistemlerinin felsefesinin farklı olduğu gözlemlenmektedir. İki ülke arasındaki ekonomik, sosyal ve kültürel yapı farklılığı elbette ki vergi sisteminde de kendini göstermektedir. Ancak özellikle KDV sistemlerinde işleyen bir ekonomi için iade sisteminin akıcılığı, eğitim gibi toplumsal hayat için önemli alanlarda istisna uygulamalarının mevcudiyeti önemli farklılıklar oluşturmaktadır. Bu durumda sistemin tamamı dikkate alınmadan parça parça yapılacak gözlemler veya sistem yamaları daha açık bir ifade ile sadece sistemimizdeki aksamaları gidermek adına yapılacak kısmi iyileştirmelerin ne denli faydalı olacağına kuşku ile yaklaşılmaktadır. İşleyen bir sistemi örnek almak ancak tüm sistem göz önüne alınarak başarıya ulaşır.

Bu araştırma raporunun tüm uygulayıcılara, meslek mensuplarına ve ilgililenenlere faydalı olmasını dileriz.

EK: Birleşik Krallık KDV Sistemindeki Oran Yapısına İlişkin Örnek Tablo (İndirimli Oran, İstisna ve KDV kapsamı dışındakiler)

Spor	KDV oranı
Beden eğitimi ve spor aktiviteleri	İstisna
Eğlence	
Şans oyunları da dahil olmak üzere oyun ve bahis	İstisna
Bingo – İnternet, telefon, televizyon veya radyoda oynanan uzak oyunlar da dahil olmak üzere,	İstisna
Piyango bileti satışları	İstisna
Online piyango oyunları	İstisna
Piyango bilet satışı üzerinden alınan perakendeci komisyonu	İstisna
Kültür	
Kamu kurumları ve kültür kurumlarının belirlediği müze, sanat sergisi, hayvanat bahçesi ve gösteri giriş ücretleri	İstisna
Antikalar	
Özel anlaşma ile kamuya ait koleksiyonlara satılan antikalar, eserler ve benzeri (tarihi evlerin varlıkları gibi)	İstisna
Hayır İşleri	
Hayır kurumları tarafından belirlenen giriş ücretleri	İstisna
Hayır işleri için reklam hizmetleri	%0
Bağış toplama etkinliklerinde satılan belirli mallar	%0
Bağış toplama etkinlikleri	İstisna
Bağış mağazaları - bağışlanan malların satılması	%0
Hayır amacıyla kullanılacak bir binanın inşası veya satılması	%0
Konutlara ve konut amaçlı kullanılan binalara kalıcı olarak yerleştirilen enerji tasarruflu malzemeler	%5
Sponsorlu hayır etkinlikleri	İstisna
Hayır kurumlarına yapılan gönüllü bağışlar	KDV kapsamı dışında
Sosyal Yardımlaşma	
Engelliler için yapı hizmetleri	%0
Ölülerin gömülmesi veya vakılması, veya denize gömülmesi	İstisna
Yaşlılara yönelik hareket kazandırıcı destek aparatları	%5
Görme engelli ve görme bozukluğu olanlar için ekipmanlar	%0
Engelli insanlar için ekipmanlar	%0
Sigorta sözleşmeleri uyarınca yazılan cenaze işleri	İstisna

Sigarayı bırakma ürünleri - nikotin bantları ve sakızı	%5
Hayır kurumları tarafından önemli ölçüde maliyetinin altında verilen sosyal yardım hizmetleri	KDV kapsamı dışında
Görme engelli kişiler için konuşma kaydetmek amacıyla uyarlanmış manyetik bant; bandı hazırlamak ve oynatmak için uyarlanmış cihaz ve bazı düşük görüş destekleri	%0
Sağlık	
Hastane, düşkünlerevi veya huzurevi gibi nitelikli bir kurum tarafından sağlanan bakım veya tıbbi tedavi	İstisna
Kayıtlı bir eczacı tarafından reçetelerin dağıtılması	%0
Kayıtlı doktorlar, diş hekimleri, optisyen, eczacılar ve diğer sağlık uzmanları tarafından sağlanan sağlık hizmetleri	İstisna
İdrar tutma sorunu ürünleri	%0
Doğum sonrası annelik pedi	%5
Hijyenik koruma ürünleri	%5
Görme bozuklukları yardımcı ürünleri	%0
Eğitim	
Bir okul, kolej veya üniversite bir kuruluş tarafından verilen eğitim, mesleki eğitim ve diğer bağlantılı hizmetler	İstisna
Enerji	
Bir yardım kuruluşu tarafından ev ve konut kullanımı veya hayır kurumlarının ticari amaçlı olmayan elektrik kullanımı	% 5, ancak ticari amaçlı yakıt kullanımı standart orana tabidir.
Evde ve konutlarda gaz kullanımı veya hayır kurumlarının ticari amaçlı olmayan gaz kullanımı	% 5, ancak ticari amaçlı yakıt kullanımı standart orana tabidir.
Evde veya konutta kalorifer yakıtı kullanımı veya hayır kurumlarının ticari amaçlı olmayan kalorifer yakıtı kullanımı	% 5, ancak ticari amaçlı yakıt kullanımı standart orana tabidir.
evde veya konutta katı yakıt kullanımı veya hayır kurumlarının ticari amaçlı olmayan katı yakıt kullanımı	% 5, ancak ticari amaçlı yakıt kullanımı standart orana tabidir.

Kamusal Hizmetler	
Foseptik kuyuları, foseptik tankları ve benzerlerinin boşaltılması	% 0, ancak ticari amaçlı foseptik kuyuları, foseptik tanklarının boşaltılması standart orana tabidir.
Konutlarda ve endüstride sağlanan kanalizasyon hizmetleri	
Hanehalkına/Evlere su temini	
Konutlara ve konut amaçlı kullanılan binalarda enerji tasarrufu sağlayan malzemeler	
Hava kaynaklı ısı pompaları	5%
Odunla ısıtılan kazanlar	5%
Merkezi ısıtma ve sıcak su kontrolleri	5%
Hava yalıtımı	5%
Yeraltı kaynaklı ısı pompaları	5%
Yalıtım	5%
Mikro düzeyde ısı ve üç üniteleri	5%
Güneş panelleri	5%
Su ve rüzgâr tribünleri	5%
Kapalı katı yakıtlı yangın kutuları	5%
Fabrika yalıtımlı sıcak su depoları olan elektrikli çift daldırmalı su ısıtıcıları	5%
Elektrikli ısıtıcılar	5%
Gazlı kazanlar	5%
Termostatlı gazlı oda ısıtıcıları	5%
Akaryakıtlı çalışan kazanlar	5%
Radyatörler	5%
Bir merkezi ısıtma sistemi (mikro kombine ısı ve güç sistemleri dahil) oluşturan bir kazan, radyatör, boru hattı ve kumandanın kurulumu, onarımı ve bakımı,	5%
Yenilenebilir kaynaklı ısıtma sistemlerinin kurulumu, onarımı ve bakımı. Bu, Yerden ısıtma veya su ısıtma sistemlerinin yenilenebilir kaynaklardan edilen enerji ile yapılması durumunda geçerlidir.	5%
Ana gaz kaynağına bağlantı veya yeniden bağlantı yapılması	5%
Yapım ve İnşaat	
Konut olarak kullanılan koruma altındaki binalara, konut amaçlı veya hayır amaçlı yapılan rekonstrüksiyonlar	0%

Engellilerin kendi evlerinde bir banyo veya tuvalet tesisatında, engelliler için rampalar ve genişleyen kapı veya geçiş yolları inşaatı	0%
Hayır amacıyla yeni bir binanın inşası	0%
Oturma amacıyla konut inşası	0%
Yeni bir mesken binasının inşası	0%
Binadaki mesken sayısının artırarak dönüştürülmesi	5%
En az iki yıldır boş olan/kullanılmayan meskenin tadilatı	5%
Ticari amaçlı bir binanın/işhanının meskene dönüştürülmesi	0%
Bir binanın meskene dönüştürülmesi	0%
Bir binanın hayır amacıyla kullanılmak üzere dönüştürülmesi	0%
Arazi ve Mülk	
Kalıcı konut kullanımı için garajlar veya park yerleri (Kiralamalar dahil)	İstisna, ancak otopark için özel olarak tasarlanmış garajlar veya tesisler standart orana tabidir.
Park etme – belirli bir bölgeye park etmek için verilen izin, lisans	İstisna
Mülk, arazi ve binalar - arazi veya binaları işgal etmek için verilen veya lisans	İstisna
Garajı veya park yeri olan yeni bir konutun satılması veya uzun süreli kiralanması	0%
Nakliye	
Avrupa Birliği dışındaki bir yere giden ya da buradan gelen yük taşımacılığı	%0, ancak Birleşik Krallık ve bir başka AB üye devletinin kendi içindeki nakliye ve yük taşımacılığı standart orana tabidir.
Yük konteynırları – Avrupa Toplulukları dışında bir yere satış veya kiralama	0%
Yük konteynırları – Avrupa Topluluklarına üye devletlerde bir yere satış veya kiralama	0%
Birleşik Krallık ve onun karasularında gerçekleşen uluslararası taşımacılık	0%
Seyahat	
Yüzen ev demirleme	İstisna

En az on yolcu taşıyan bir araç, tekne veya uçakta yolcu taşımacılığı	0%
Kamu otoriteleri tarafından işletilen köprüler, tüneller ve yollar için ödenen ücretler	KDV'nin konusu kapsamı dışındadır ancak özel işletmelerce tahsil edilen köprü, tünel ve yollar için alınan ücretler standart orana tabidir.
Araçlar	
Hava araçlarının bakım ve onarımı	0%
Uçakların satışı ve kiralanması	0%
Karavanlar (7 metreden uzun veya 2,55 m'den fazla genişlikte)	%0 veya %5
Sivil hava araçlarının satışı veya kiralanması	%0 ancak planörlerin satışı veya kiralanması sıcak hava balonları gibi standart orana tabidir
Helikopterlerin satışı ve kiralanması	0%
Askeri uçakların satışı ve kiralanması	0%
Gemi bakım ve onarımı	0%
15 grosston ve daha büyük gemilerin inşası	0%
Printing	
Broşürler	0%
Bildiriler	0%
Kıtapçıklar	0%
Posta	
KDV Tebliğ no: 700/24 3.2 ve 3.3 'ün tüm koşullarını sağlayan posta posta hizmetleri	KDV kapsamı dışında
Birleşik Krallık içindeki, satış sözleşmesine dahil ancak posta siparişi gibi ayrı olarak ücretlendirilen, posta, paketlenme ve teslimatlar	Teslim edilen veya gönderilen mallar ile aynı orana tabi, ancak isteğe bağlı ekstra olarak ücretlendirilen Birleşik Krallık'ta posta, paketlenme ve teslimat

	daima standart orana tabidir
İngiliz Kraliyet Postası tarafından bir hizmet yükümlülüğü altında verilen genel posta hizmetleri	İstisna ancak örneğin İngiliz Kraliyet Postasının birinci ve ikinci hizmet sınıflarında yer alanlar standart orana tabi
Bir hizmet yükümlülüğüne tabi olmayan diğer posta hizmetleri	Standart oranlı
Yayınlar	
Kitaplar	%0
Çocuk boyama ve resim kitapları	%0
Haritalar ve çizelgeler	%0
Dergiler	%0
Gazeteler	%0
Basılı veya kopyalanmış müzik	%0
Yayınlar	%0 ancak egzersiz kitapları, antetli kağıtlar, afişler gibi bazı öğeler standart orana tabidir
Giyim ve Ayakkabı	
Bebe giyimi	%0
Çocuk giysileri ve ayakkabı	%0
Koruma ve güvenlik araçları	
Kemer askılı portbebe	%5
Çocuk koltukları, yükseltici koltuklar ve minderler	%5
Özel tekerlekli çocuk güvenlik koltukları	%5 ancak çocuk arabaları ve pusetler standart orana tabidir
Bisiklet kaskları - CE işaretli	%0
Güvenlik standartlarını karşılayan motosiklet kaskları	%0
Endüstriyel kullanım için koruyucu bot ve kasklar	%0

Finansal Hizmetler ve Yatırımlar	
Para transferi, tahsilat, menkul kıymetler/senetler veya ödeme emirlerini kapsayan finansal hizmetler	İstisna
Kredi temini ve verilmesi	İstisna
Krediyi veren kişinin krediyi yönetmesi	İstisna
Taksitli kredi finansmanının sağlanması (örneğin taksitle satış)	İstisna
Nitelikli finansal aracılık hizmetlerinin sağlanması	İstisna
Hisse senedi ve tahviller de dahil olmak üzere, bir menkul kıymetin işlem görmesi veya transferi konusu	İstisna
Bir cari, mevduat veya tasarruf hesabının işletilmesi	İstisna
Nitelikli özel yatırım fonunun yönetimi	İstisna
Ayrı bir unsur olarak, fakat diğer mallar veya hizmetler ile sağlanan finansal hizmetler	İstisna
Tek malın bir parçası olarak diğer mal veya hizmetlerle tedarik edilen finansal hizmet	Finansal hizmetin, temin edilenin temel unsuru olması durumunda istisnadır.
Sigorta,	
Sigortanın temini için (yapılan) yardımlaşma derneği abonelikleri / aidatları	İstisna
Sigorta ve reasürans işlemleri	İstisna
Sigorta komisyoncuları ve aracılık hizmetleri icra eden sigorta acenteleri	İstisna
Diğer mallar veya hizmetler ile birlikte ayrı bir unsur olarak verilen sigorta	İstisna
Tek malın parçası olarak diğer mal veya hizmetlerle verilen sigorta	Sigortanın, temin edilenin temel unsuru olması durumunda istisnadır.

KAYNAKÇA

- DAVIES, Alun, Fiscal Revolution in the United Kingdom, Tax Executive 77, 88 (1973) .
- DOESUM vd.(2016), Fundamentals of EU Tax Law, Kluwer Law International, s.415.
- DUFFY, Thomas (2017), VAT Registration in the UK The Essential Guide For Small Business, s.15.
- EĞİLMEZ, Mahfi, 1983, Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, , s. 98.
- How_The_Capital_Goods_Scheme_Works_And_Some_Problems_To_Avoid.html, 20.09.2017.
- <http://tureng.com/tr/turkce-ingilizce/open-end-investment-companyend%20investment%20company>
- <https://www.gov.uk/browse/tax/income-tax> ²Bkz. <https://www.gov.uk/income-tax-rates>
- <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances>
<https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax>
- [https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7009-transfer-of-business-as-a-going-concern](https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7009-transfer-of-business-as-a-going-concern/vat-notice-7009-transfer-of-business-as-a-going-concern)
- <https://www.gov.uk/vat-repayments>
- <https://www.taxinsider.co.uk/1284->
- <https://www.taxinsider.co.uk/1284->
- JAMES, Kathyren (2015), The Rise of The Value Added Tax, Cambridge.
- LINDHOLM, Richard 1980, VAT Lessons from Overseas, 32 Tax, The Hague,.
- NEEDHAM Andrew Value Added Tax 2016/2017, BA, CTA Page:668
- OECD (2017), Tax Policy Reforms Reforms, Paris.
- PFEIFFER, Sebastian, "Written Comment To The Keynote paper "Taxable Person", Ed. Michael Lang, vd., **ECJ Recent Developments in Value Added Tax**, Series on International Tax Law Volume 84., S.99.
- SCHENK, A. vd. (2014) , Value Added Tax A Comparative Approach, Cambridge, Second Edition, s.371.
- SMITH, James (2017) , Keeping It Simple, Tax Café UK Limited, s. 155.
- Sterling Libs (2016) , Get Your VAT Return Done in 5 Steps. S. 2.
- THEXTON, M., RUDLING David (2016), Tolley's Value Added Tax 2016-2017, s.1 21.