

# İKİNCİ EL ARAÇ TİCARETİNDE ÖZEL MATRAH DÖNEMİ SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ (YENİ KDV DÜZENLEMESİ)

ISSUES AND SOLUTIONS IN THE APPLICATION OF SPECIAL VAT BASE PERIOD IN SECOND-HAND MOTOR VEHICLE TRADE



Ridvan ÖNDER\*



Nesrin HAYIRLI\*\*

## ÖZ

İkinci el motorlu taşıt ticareti Türkiye ekonomisinde çok önemli bir yer tutmakta olup b sektörün vergilendirilmesi de önem arz etmektedir. 3065 sayılı KDV Kanununun 23'üncü maddesine f fıkrası eklenerek ikinci el araç alım-satım işlemlerinin bir kısmı özel matrah şekillerine dahil edilmiş ve uygulamada ortaya çıkan KDV sorunu kısmen çözüme kavuşturulmuştur. Bu çalışmada ikinci el motorlu taşıt alım satımında yeni KDV uygulaması ele alınmış olup bu düzenlemeye yönelik örneklerle, eleştirilere ve ortaya çıkan sorunlar için çözüm önerilerine yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İkinci El Araç Ticareti, KDV'de Özel Matrah, KDVK 23/1-f.

## ABSTRACT

Second-hand motor vehicle trade constitutes an important part in the Turkish economy, and so is its taxation. The sales and purchase of second-hand motor vehicles is subject to a special VAT base regime according to Article 23/f of VAT Law, no. 3065, thereby solving an issue in the practice. This study explores the new application of VAT in the trade of second hand motor vehicles in more detailed examples, with also criticism and problems faced.

**Keywords:** Second-hand motor vehicle trade, special VAT base regime, VATL 23/1-f

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

\*\* Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi

M.G.T.: 27.07.2018 / M.K.T.: 13.08.2018

## 1- GİRİŞ

Motorlu taşıtlar günümüz olağan yaşamının ayrılmaz bir parçası olmakla birlikte ticari hayatta da çok önemli bir görev üstlenmiş ve insanların hayatında olmazsa olmazlar arasında hızla yerini almıştır.<sup>1</sup> Öyle ki Türkiye İstatistik Kurumu'ndan edinilen bilgiye göre; 2018/Şubat ayı sonu itibarıyla 22 milyon 377 bin 559 adet taşıtın %54,3'ünü otomobil, %16,4'ünü kamyonet, %13,9'unu motosiklet, %8,3'ünü traktör, %3,8'ini kamyon, %2,1'ini minibüs, %1'ini otobüs, %0,2'sini ise özel amaçlı taşıtlar oluşturmaktadır.<sup>2</sup> Bu verilerden de görüleceği üzere; motorlu taşıtlar hayatın olağan akışı içinde önemli bir paya sahip olmuş ve ticari hayatın ise vazgeçilmezleri arasında yer almaya başlamıştır.

Yine Türkiye İstatistik Kurumu'ndan alınan verilere göre; yalnızca 2018/Şubat ayında 597.953 adet taşıtın devri yapılmıştır. Devri yapılan toplam 597.953 adet taşıt içinde otomobil %70,2 ile ilk sırada olup otomobili sırasıyla %16,9 ile kamyonet, %3,7 ile motosiklet, %3,4 ile traktörün takip ettiği belirtilmiştir. Şubat ayında devri yapılan taşıtların %5,8'ini ise minibüs, otobüs, kamyon ve özel amaçlı taşıtlar oluşturmuştur.<sup>3</sup> Burada devirden maksat noterler aracılığıyla aracın mülkiyetinin el değiştirmesidir. Araç devirleri farklı saiklerle yapılıyor olsa da yine de bu araçların büyük bir kısmının alım satımına konu edildiğini söyleyebiliriz. İstatistiklerden hareketle motorlu taşıt alım satımının da ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olduğu açıkça görülmektedir. Çok geniş bir alana yayılması ve her bir bölümünün ayrı uzmanlık gerektirmesi nedeniyle çalışmamızda ikinci el motorlu taşıt ticaretine yeni getirilen KDV uygulaması (kısmen özel matrah şekillerine dahil edilmesi) ele alınmıştır.

Bu çalışmada; yıllardır tartışma konusu olan ve özellikle ikinci el araç ticareti yapanlar (uygulamada genellikle "galeri" "galericiler" "oto galeri" olarak adlandırılmaktadır.) tarafından eleştirilen, tüketiciden alınan araca satış bedelinin tamamı üzerinden KDV uygulanması işleminde yapılan mevzuat değişiklikleri ele alınmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 23'üncü maddesinde yapılan değişikliklere istinaden ikinci el araç alım-satımında bazı hallerde KDV matrahı özel matrah şekilleri içerisine dahil edilmiş olup satış bedelinin tamamı üzerinden KDV hesaplanması uygulamasına son verilmiştir. Yapılan düzenleme ikinci el araç ticareti yapanlar tarafından alım-satımı yapılan tüm araçları kapsamakta olup ilgili detaylara çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir. Ayrıca yeni getirilen düzenleme uygulamada karşılaşılan sorunlara kısmen çözüm olmakla birlikte nihai bir çözüm sağlayamamıştır. Bu nedenle konu ile ilgili eleştiri ve önerilerimize de çalışmamızda yer verilmiştir.

## 2- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNA EKLENEN YENİ HÜKÜMLER

7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 6'ncı maddesi hükmü ile 3065 sayılı KDVK'nın 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına (e) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki bent eklenmiş ve mevcut (f) bendi (g) bendi şeklinde teselsül ettirilmiştir. İlgili kanunla eklenen f bendinde; "İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle işgal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vafında esaslı değişiklik

<sup>1</sup> <https://vergizmanim.wordpress.com/2017/03/23/binek-otomobil-alim-satiminda-kdvnin-durumu-ve-ozellikli-husustar/>, Erişim Tarihi:06 Haziran 2018.

<sup>2</sup> <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27643>, Erişim Tarihi: 06 Haziran 2018.

<sup>3</sup> <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27643>, Erişim Tarihi: 06 Haziran 2018.

yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli *dü-şüldükten sonra kalan tutardır.*<sup>4,5</sup> ifadeleri yer almaktadır. Bu düzenleme ile KDV Kanunu'nda herhangi bir değişiklik yapılmamış olup bu madde ilave edilmiştir. Bu nedenle eklenen madde ile kaldırılan veya geçerliliği kalmayan bir uygulama bulunmamakta olup genel KDV uygulamasının aksine yeni bir KDV düzenlemesi getirilmiştir.7104 sayılı Kanunun 29'uncu madde hükmü ile de KDVK'na eklenen 23/1-f bendinin veya yeni KDV uygulamasının 01.06.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

## 2.1- İkinci El Araç Alım Satımının Özel Matrah Şekillerine Dahil Edilmesi

Katma değer vergisi uygulamasında matrah prensip olarak KDV'ye tabi mal veya hizmetin nihai satış bedeli üzerinden belirlenmektedir.<sup>6</sup> Bu bedel içerisinde alıcıya teslim edilene kadar yapılan gider ve harcamalar ile vade farkı, kur farkı, komisyon ve benzeri ödemelerde matrahın birer unsurunu oluşturmaktadır. Bu sayılanların tamamı toplanarak mal veya hizmetin satış bedeli bulunmakta bu bedel ise KDV Kanuna göre hesaplanacak verginin matrahını oluşturmaktadır.

KDVK'da yer alan 23'üncü madde hükmüne göre bazı mal ve hizmetlerin KDV matrahı genel uygulamadan farklı olarak belirlenmiş, bazılarını belirleme yetkisi de Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Bu açıklamalardan hareketle özel matrah şekilleri; katma değer vergisi uygulamasının genel ilke ve esaslarından farklı şekilde ve yasal olarak bazı mal ve hizmetlerin vergi matrahını oluşturulan unsurların çeşitli kıstaslarla belirlenmesine verilen addır. Bunlara örnek olarak; altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları, at yarışlarında oyuna katılma bedelleri, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler gösterilebilir. Bu uygulamada KDV matrahı genel uygulamadan farklı olarak nihai satış bedelinin tamamı üzerinden belirlenmemektedir.

### 2.1.1- İkinci El Motorlu Taşıt Ticaretinde Özel Matrah Şekline Tabi İşlemler ve Kapsamı

İkinci el motorlu araç alım satımı yapanların satışlarına uygulanacak özel matrah şekillerine tabi iki işlem bulunmakta olup bunun dışında kalan işlemleri genel esaslara göre vergilendirilecektir. Bunlardan birincisi KDV mükellefi olmayan nihai tüketicilerden herhangi bir KDV hesaplamaksızın alınan ikinci el araçların satışlarıdır. İkincisi ise; KDV mükellefi olup istisna kapsamında KDV hesaplamaksızın satın alınan ikinci el araçların satışında uygulanacak matrahtır. Bunun dışında kalan işlemler için özel matrah şekilleri uygulamasından yararlanılamayacaktır.

Uygulamada en çok karıştırılan hususlardan birisi KDV mükellefi olanlardan KDV hesaplanarak alınan araçlara özel matrah şekli uygulanıp uygulanmayacağıdır. Bu yönde bir açıklama kanun metninde yer olmadığı için bu işlemlerde özel matrah şekli uygulanmayacak olup eski uygulamaya devam edilecek ve satış bedelinin tamamı üzerinden KDV hesaplanacaktır.

Yukarıda belirtilen kişilerden alınan araçlara özel matrah şekli ancak araçların vasfında esaslı bir değişiklik yapılmaksızın satılması halinde uygulanabilecektir.<sup>7</sup> Burada aracın vasfında esaslı de-ği-

<sup>4</sup> 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete, Tarih: 06.04.2018, Sayı: 30383.

<sup>5</sup> 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, Tarih: 02.11.1984 Sayı: 18563.

<sup>6</sup> <http://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-23.pdf>, Erişim Tarihi: 29 Haziran 2018.

<sup>7</sup> 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Resmi Gazete, Tarih: 06.07.2018, Sayı: 30470.

şiklik yapılmasından kastedilen, aracın bakım ve küçük çaplı onarım giderleri dışında fonksiyonunu ve ömrünü uzatan harcamalar olduğunu söyleyebiliriz. Bunlar için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 272'nci maddesinde yer alan düzenlemelerinde göz önüne alınması faydalı olabilir.

### **2.1.2- Özel Matrah Uygulamasından Yararlanabilecekler**

İkinci el araç ticaretinde özel matrah uygulamasından, yalnızca sürekli olarak ikinci el motorlu taşıt alım satımı faaliyeti iştigal edenler yararlanabilecektir. Bunun dışında kalan mükelleflerin her ne suretle olursa olsun bu uygulamadan yararlanması mümkün değildir. Ayrıca uygulamadan yararlanacak olan ve ana faaliyet konusu ikinci el motorlu taşıt ticareti olanların bu faaliyete devam edebilmesi, özel matrah uygulamasından yararlanabilmesi için aşağıda belirtilen yönetmeliğe göre sertifika almaları gerekmektedir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal edenler ise; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmeliğe göre belirlenecek olup bu yönetmelikte yer alan şartları taşımayan ve sertifikası bulunmayanlar bu uygulamadan yararlanamamakla birlikte aynı zamanda bu faaliyetleri de yürütemeyecektir.<sup>8</sup> İlgili yönetmeliğin geçici 1'nci maddesinde; sertifika ve yetki belgesi bulunmayanların bu belgeleri bir yıl içerisinde almaları gerektiği belirtilmiştir. Ancak ilgili maddenin yürürlük tarihi yönetmelik yayım tarihini takip eden altıncı ay olarak belirlenmiştir. Bu durumda motorlu taşıt alım satım faaliyeti ile iştigal edenlerin en geç belgelerini(sertifikalarını) 13 Ağustos 2019 tarihine kadar almaları gerekmektedir.

### **3- ESKİ ve YENİ UYGULAMANIN ÖRNEKLER YARDIMIYLA KARŞILAŞTIRILMASI**

İkinci el motorlu taşıt ticaretinin özel matrah şekillerine dahil edilmeden önceki uygulaması ile yeni uygulama arasındaki farklılığın görülebilmesi amacıyla konu basit bir örnek yardımıyla aşağıda açıklanmıştır. Ayrıca olması gereken belge düzenine de eski ve yeni uygulama üzerinden ilk örnekte yer verilmiş olup KDV beyannamesine ne şekilde dahil edileceği de açıklanmıştır.

**Örnek 1;** Gerçek kişi olan ve herhangi bir KDV mükellefiyeti bulunmayan X kişisi kendisine ait kullandığı binek otomobil aracını, faaliyet konusu ikinci el motorlu taşıt ticareti olan XC Motorlu Taşıtlar A.Ş.'ye 60.000 TL karşılığında satmıştır. XC Motorlu Taşıtlar A.Ş. ise gerçek kişiden aldığı bu taşıtı vasfında herhangi bir değişiklik yapmaksızın KDV hariç 65.000 TL'ye satmıştır.

#### **1.Durum (01.06.2018 öncesi uygulama)**

XC Motorlu Taşıtlar A.Ş. satın aldığı aracı 65.000 TL'ye sattığı için ikinci el binek otomobil için 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararınca<sup>9</sup> belirlenen %1 oranında satış bedeli üzerinden(65.000x%1=650 TL) KDV hesaplaması ve bunu düzenleyeceği faturada göstermesi gerekmektedir. Yani KDV matrahı genel esaslara göre hesaplanmış olup 65.000 TL matrah tutarıdır.

01.06.2018 öncesi satılan araçlar için genel KDV uygulaması söz konusu olduğu için belge düzeninde bir farklılık veya karmaşıklık bulunmamaktadır. Bilindiği üzere satılan mal/hizmetin bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır.

#### **2.Durum (01.06.2018 sonrası uygulama)**

XC Motorlu Taşıtlar A.Ş.'nin sattığı araç için 01.06.2018 tarihinden itibaren, ikinci el motorlu taşıt

<sup>8</sup> İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih: 13.02.2018, Sayı: 30331.

<sup>9</sup> 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Resmi Gazete, Tarih: 30.12.2007, Sayı: 26742.

ticareti yapanların KDV mükellefi olmayanlardan satın aldıkları araçların satış bedelleri özel matrah kapsamına dahil edildiğinden satış bedelinden alış bedelini düşecek ve kalan kısım(kazanç) üzerinden KDV hesaplayacaktır. Bu nedenle aracın alış bedelinden satış bedeli düşüldükten sonra kalan kısım(65.000-60.000 TL=) 5.000 TL KDV matrahı olup bu tutar üzerinden hesaplama yapılacaktır. Dolayısıyla yine binek otomobil olarak kabul ettiğimiz araç için KDV tutarı 5.000 TL x %1 = 50 TL hesaplanan KDV olarak beyan edilecektir. KDV özel matrah şekillerine göre hesaplanmış olup matrah 5.000 TL'dir.

01.06.2018 tarihi itibarıyla ikinci el motorlu taşıt ticareti faaliyeti ile işigal edenler tarafından özel matrah kapsamında satış yapılması halinde düzenlenecek olan faturanın muhteviyatı aşağıdaki gibi olacaktır.

### XC MOTORLU TAŞITLAR A.Ş

### FATURA



#### ALICININ

Adı:

Şirket Adı-Unvanı:

Açık Adresi:

Vergi Kimlik Numarası:

Tarih:01/06.2018

Malın Cinsi	Adet	Birim Fiyat	KDV Oranı	Tutar
06XXX06 Plakalı Araç Alış Bedeli : 60.000 TL	1	65.000	%1	65.000
06XXX06 Plakalı Araç Satış Bedeli : 65.000 TL				
KDV Matrahı : 5.000 TL				
<b>TOPLAM</b>				65.000
<b>KDV</b>				50
<b>GENEL TOPLAM</b>				<b>65.050 TL</b>

Yukarıda gösterildiği üzere fatura tanzim edilmesi ve alım-satım tutarlarının açıkça faturada gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca KDV beyannamesi üzerinde alım-satım tutarı arasındaki fark olan 5.000 TL genel matrah kısmına (tevkifat uygulanmayan işlemler kısmına) dahil edilecek olup aracın alım değeri olan 60.000 TL tutar ise KDV beyannamesinin sonuç hesaplarında diğer bilgiler bölümünde "Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel" kısmına yazılması gerekmektedir.

**Örnek 2;** A Ltd. Şti. genel müdürüne tahsis ettiği, envanterine kayıtlı binek otomobil aracını, faaliyet konusu ikinci el motorlu taşıt ticareti olan XC Motorlu Taşıtlar A.Ş.'ye 160.000 TL karşılığında satmıştır. XC Motorlu Taşıtlar A.Ş. ise A Ltd. Şti.'den aldığı bu taşıtı vasfında herhangi bir değişiklik yapmaksızın KDV hariç 170.000 TL'ye satmıştır.

#### 1.Durum (01.06.2018 öncesi uygulama)

XC Motorlu Taşıtlar A.Ş. satın aldığı aracı 170.000 TL'ye sattığı için ikinci el binek otomobil için 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararınca belirlenen %1 oranında satış bedeli üzerinden(170.000x%1=1.700 TL) KDV hesaplaması ve bunu düzenleyeceği faturada göstermesi gerekmektedir. Yani KDV matrahı genel esaslara göre hesaplanmış olup 170.000 TL matrah tutarıdır.

## 2.Durum (01.06.2018 sonrası uygulama)

Önceki bölümlerde detaylı açıklandığı ve kanun metninde de belirtildiği üzere; KDV hesaplanarak alınan araçların tümü genel KDV uygulamasına dahil olup herhangi bir özel matrah şekli uygulanmayacaktır. Bu nedenle KDV hesaplanarak alınan araçlarda yapılacak işlemler eskiden olduğu ve yukarıda gösterildiği gibi yine satış bedeli üzerinden KDV hesaplanmaya devam edilecektir.

**Örnek 3;** Gerçek kişi olan ve herhangi bir KDV mükellefiyeti bulunmayan X kişisi kendisine ait binek otomobil aracını, faaliyet konusu ikinci el motorlu taşıt ticareti olmayan B İnşaat Taahhüt A.Ş.'ye 100.000 TL karşılığında satmıştır. B İnşaat Taahhüt A.Ş ise A Ltd. Şti.'den aldığı ve bir müddet kullandığı bu taşıtı vasfında herhangi bir değişiklik yapmaksızın KDV hariç 120.000 TL'ye satmıştır.

### 1.Durum (01.06.2018 öncesi ve sonrası uygulama)

B İnşaat Taahhüt A.Ş aldığı aracı 120.000 TL'ye sattığı için ikinci el binek otomobil için 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararınca belirlenen %1 oranında satış bedeli üzerinden(120.000x%1=1.200 TL) KDV hesaplaması ve bunu düzenleyeceği faturada göstermesi gerekmektedir. B İnşaat Taahhüt A.Ş'nin faaliyet konusu ikinci el motorlu araç ticareti olmadığı için aracı kimden veya ne şekilde aldığıнын bir önemi olmaksızın özel matrah uygulamasından hiçbir surette yararlanamayacaktır. Özetle 01.06.2018 öncesi ve sonrası için faaliyet konusu ikinci el motorlu taşıt ticareti olmayanlar için uygulamada herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

## 4- ELEŞTİRİLEN HUSUSLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3065 sayılı KDVK'nın 23'üncü maddesinde değişiklik yapılarak ikinci el motorlu taşıt ticareti yapanların KDV mükellefi olmayanlardan veya istisnalar nedeniyle KDV hesaplamaksızın satın aldıkları araçlarda özel matrah şekli uygulaması başlatılmıştır. İkinci el motorlu taşıt ticaretinde genel KDV uygulamaları uzun süredir tartışma konusu olmuş ancak bu alanda yeterli bir düzenleme yapılmamıştır. Son yapılan düzenlemeler ile birlikte uygulamadaki sorunlar kısmen çözülmüş ancak sektörün talepleri tam anlamıyla karşılanamamıştır. Ayrıca KDV'nin genel uygulamasından oldukça uzaklaşmış ve birçok yeni sorun ortaya çıkarabilecek bir KDV sistemi tesis edilmiştir. Bu nedenle yeni KDV düzenlemesi ile ilgili olarak eleştiri konusu yapılan bazı hususlar başlıklar halinde ele alınmıştır. Bunlar;

- 1- KDV mükellefi olmayanlardan veya istisna kapsamında KDV hesaplamaksızın alınan taşıtlara özel matrah uygulaması getirilmiş olup KDV hesaplanarak alınan taşıtların bu uygulamadan yararlanması engellenmiştir. Bu durum ikinci el araç ticaretinde kayıt dışılığın artmasına, araç alım-satım işlemlerinde gerçek bedelin belli edilememesine ve geçmişten gelen birçok sorunun aynı şekilde devam etmesine yol açmaktadır.

**Öneri:** 3065 sayılı KDVK'nın 23/1-f bendine ikinci el motorlu taşıt ticaretine konu olan tüm araçların özel matrah uygulamasına tabi olduğu hükmü eklenmelidir. Bu hüküm ile birlikte alım-satım işlemlerinde gerçek alım-satım bedelleri gösterilecek ve kayıt dışılık asgariye indirilecektir. Her bakımdan eşit iki mükellef üzerinde alım yapılan kişiye göre farklı oranlarda vergi yükü oluşacak ve işletmeler arasındaki rekabet zedeleneyecektir.

- 2- İkinci el motorlu araç ticareti ile uğraşanların KDV hesaplanarak satın aldığı binek araçlar için faturalarda gösterilen KDV'yi indirim konusu yapmaları mümkün değildir. Bu kapsamda KDV ödeyerek satın alınan binek araçlar için bu aracın satışında hesaplanan KDV'nin tamamını ödemek durumunda kaldıklarından satış bedelleri gerçeği yansıtmamakta kayıt dışı alım-satım işlemleri hızlanmaktadır. Ayrıca aynı nevi ve mahiyette olan aracın KDV mükellefi olan ve ol-

mayan kişiden alınması halinde aynı araç için iki farklı maliyet ve iki farklı fiyat ortaya çıkacaktır.

**Öneri:** 3065 sayılı KDVK'nın 30'uncu maddesinde değişiklik yapılarak araç alım-satım faaliyetinde bulunan mükelleflerin satın aldıkları ikinci el binek araçlar için ödedikleri KDV'leri indirim konusu yapmaları hakkında bir düzenleme yapılabilir. Özellikle binek otomobillerin KDV'sinin haksız yere indirim konusu yapılacağı düşünüülerek bu uygulama yıllardır sürdürülmektedir. İdareye göre haklı ve yerinde olan bu uygulamanın devam ettirilmesi halinde, KDV hesaplanarak alınan araçlar içinde özel matrah şekli uygulanması sorunu çözecektir. İki uygulamadan birinin tercih edilmesi; mevcut uygulamaya göre hem vergi gelirlerini artırabilir hem de piyasada muvazaalı fiyat oluşumunu ve kayıt dışılığı asgariye indirebilir. Bu nedenle iki durumda da uygulamanın tekdüze edilmesi ortaya çıkan sorunları asgariye indirebilecektir.

- 3- KDV mükellefi olmayanlardan satın alınan araçların zararına satışı halinde KDV matrahı oluşmamaktadır. Ancak kanun metni ve uygulama tebliğinde bu yönde bir hüküm yer almamaktadır. Bu husus mükellefler açısından tereddüde yol açmakta olup muvazalı işlemler yapılmasına sebebiyet verebilecektir.

**Öneri:** Bu konuda öncelikle tebliğ veya sirküler ile gerekli açıklamaların yapılması yerinde olacaktır. Ayrıca emsal fiyatların altında, KDV matrahı oluşmasını engellemek amacıyla satış yapıldığının tespiti halinde fark tutarlar re'sen veya ikmalen tarh edilebilecek ilaveten vergi cezaları ile karşılaşılabilir. Kanun ve tebliğ metninde zararına satışlar ile ilgili hususlar açıkça yer almamasına rağmen matrah; kanunda tanımlanan unsurlardan teşekkül edeceği için zararına satış söz konusu olduğu durumda, matrahın oluşmadığı kabul edilecek ve herhangi bir KDV hesaplanmayacağı görüşündeyiz.

- 4- KDV matrahı özel matrah şekillerine dahil edilmiş olmasına rağmen KDV oranlarında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Yeni getirilen uygulamaya göre ikinci el araç ticareti yapanların faaliyetlerinin bir kısmı ticaretten ziyade komisyonculuğa dönüşmüş durumdadır. Bu nedenle KDV oranlarının yeniden ele alınması gerekmektedir. Bu husus uygulamada karmaşıklığa ve vergi kaybına yol açmaktadır.

**Öneri:** İkinci el otomobil alım-satımında aracın türü, cinsi, satan kişinin niteliği, KDV'nin indirim konusu yapıp yapılmadığı ve benzeri birçok kıstasa göre KDV oranları belirlenmiş ve bu durum uygulamayı tamamen karmaşık bir hale getirmiştir. Bu nedenle vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, yeniden haksız uygulamaların önüne geçilmesi amacıyla ikinci el motorlu taşıtlar için özel matrah şekilleri uygulamasında KDV oranlarının güncellenmesi ve mevzuatın sadeleştirilmesi gerekmektedir.

- 5- Aracın vasfında yapılacak esaslı değişiklik kriteri net ve ölçülebilir bir kriter olmadığından aracın vasfında esaslı değişiklik yapan satıcı, özel matrah uygulamasından yararlanmak amacıyla yapmış olduğu değişiklikleri belgelendirmeyecek veya farklı adlar altında belgelendirecek olup belge düzeninde de bozulmalara yol açabilecektir.

**Çözüm;** Bu kriter aracın vasfında değişiklik yapıldığı durumda bunun için yapılacak masraflar nedeniyle işletmenin katlanacağı katma değer vergisinin tamamen indirim konusu yapılarak vergi kaybını önlemeye yönelik olduğu ortadadır. Ancak mevcut uygulamada mükellefler uygulamadan yararlanmak amacıyla aracın vasfında yapılan değişiklikleri gizlemek suretiyle daha fazla vergi kaybına neden olabilecektir. Yukarıda açıklanan sorunların ortaya çıkmaması için

aracın vasfında esaslı değişiklik yapılması kriterine bakılmaksızın özel matrah uygulamasından yararlanılması sağlanmalıdır. İdare açısından vergi kaybını önlemeye yönelik konulan bu hükmün amacına ulaşmasını sağlamak amacıyla; aracın satışında da özel matrah şekli için aracın vasfında yapılan değişiklik için yüklenilen KDV oranında KDV hesaplanması bu sorun için çözüm olabilecektir.

Yukarıda yer alan eleştiri konularının dışında diğer yazarlar, kurum ve kuruluşlar tarafından da ortaya atılan ve eleştiri konusu yapılan çeşitli hususlar bulunmaktadır.<sup>10, 11, 12</sup>

Özetlemek gerekirse; ikinci el araç ticaretinde ortaya çıkan sorunların büyük bir kısmının, aslında binek otomobiller için ödenen KDV'nin haksız yere indirimini ve bu alandaki vergi kaybının asgariye indirilmek istenmesinden kaynaklandığı söylenebilir. Bu uygulama; ticari amaçla araç alım-satımı yapanların bile araç satın alırken ödedikleri KDV'leri indirim konusu yapamamalarına neden olmaktadır. Yalnızca ticari araç alım-satımı yapanlar, araç satın alırken ödedikleri %18 oranında KDV'yi tamamen indirim konusu yapmakta ve söz konusu araçları satarken %18 oranında KDV hesaplamaktadırlar. Görüleceği üzere ikinci el ticari araç alım satımında ortaya herhangi bir sorun çıkmamış olması, sorunun kaynağının binek otomobiller ve KDV indirim mekanizmasının çalışmaması olduğunun açık bir tezahürüdür. Bunun yanında vergi mükellefi olmayanlardan satın alınan araçların KDV'ye tabi olmaması da ortaya çıkan sorunların temel nedenlerinden biridir. Bu kapsamda sorunun kaynağında yer alan bu iki hususta vergilendirme sisteminde bir düzenleme yapılmadıkça, yapılacak olan her yeni düzenlemenin yeni sorun/sorunlar yaratacağı düşüncesindeyiz. Bu itibarla öncelikle düzenlenmesi ve çözüme kavuşturulması gereken kısım KDVK'nın 30/b hükmü olduğu açıkça ortadadır. Bu tespitten hareketle binek otomobillerde ortaya çıkan sorunlar çözülmedikçe, sektör bazlı yapılan ve bunun haricinde kalan diğer düzenlemeler ile yukarıda belirtilen çözümlerin tamamen palyatif olduğunu açıkça ifade edebiliriz.

## 5- SONUÇ

3065 sayılı KDVK'nın 23/1-f bendinde yapılan değişiklik ile ikinci el motorlu taşıt ticareti ile iştigal edenlerin yapmış olduğu bir kısım işlemler özel matrah şekline dahil edilmiş ve bu işlemler genel KDV uygulamasının dışına çıkarılmıştır. Çalışmamızda bu değişiklik hükümleri ele alınmış eski ve yeni uygulama örnekler yardımıyla karşılaştırılmıştır. Ayrıca uygulamada düzenlenecek belgenin muhteviyatına ilişkin açıklamalar ile özel matrah şekline tabi olan ticari faaliyetlerin KDV beyannamesi üzerinde ne şekilde dikkate alınması gerektiği hususları açıklığa kavuşturulmuştur. Son olarak yeni düzenlemeyle tamamen ortadan kaldırılmayan ve düzenleme nedeniyle ortaya çıkan sorunların bir kısmı ile bunlara yönelik çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Türkiye'de vergi mevzuatımızın karmaşık bir yapıda olması, yapılan mevzuat değişiklikleri ile bir soruna çözüm getirirken yeni sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu sorunların önemli

<sup>10</sup> Murat Dayanç, Vergi Dünyası Dergisi, 7104 Sayılı Yasadan Sonra İkinci El Binek Araç Ticaretinde Ortaya Çıkan Yeni Sorunlar, sayı:442, Haziran 2018.

<sup>11</sup> Türkiye Sanayici ve İş İnsanları Derneği, 22.05.2018 tarihli Görüş Belgesi, "Müzayede Mahallinde Yapan Satışların KDV Düzenlemeleri Karşısındaki Durumu ve İkinci El Araçların Müzayede Yoluyla Satışı" [https://tusiad.org/tr/abd-network/item/download/9002\\_7df4b470f74ec0b4da65c6f87e8c3093](https://tusiad.org/tr/abd-network/item/download/9002_7df4b470f74ec0b4da65c6f87e8c3093), Erişim Tarihi: 07 Temmuz 2018.

<sup>12</sup> <http://masfed.com/haberler-ve-duyurular/esnafimiz-hayirli-ugurlu-olsun/>, Erişim Tarihi: 10 Haziran 2018.



görülen ve konumuz ile doğrudan ilgili olan kısımları yukarıda bazı çözüm önerileri ile birlikte ele alınmıştır. Bu kapsamda sonuç olarak önerimiz; geçmişte yapılan idare ile mükellefi sık sık karşı karşıya getiren hatalı uygulamaların tamamen ortadan kaldırılarak yerine daha şeffaf, etkin ve adil vergilendirmeyi içeren mevzuat değişiklikleri üzerine odaklanılmasıdır. Konumuz açısından en önemli çözüm önerisi ise; binek otomobil başta olmak üzere, ikinci el motorlu taşıtlarla ilgili ortaya çıkan ve uygulamada tamamen karmaşaya dönüşen mevzuatın, sade ve herkes tarafından anlaşılacak, vergi kaybını en aza indirecek, mükelleflerin vergiye uyumunu maksimum seviyeye yükseltecek şekilde dizayn edilmesi gerekliliği olduğunu ifade edebiliriz.

#### KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, Tarih: 02.11.1984 Sayı: 18563.
- 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete, Tarih: 06.04.2018, Sayı: 30383.
- 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Resmi Gazete, Tarih: 30.12.2007, Sayı: 26742.
- 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Resmi Gazete, Tarih: 06.07.2018, Sayı: 30470.
- DAYANÇ, M. Vergi Dünyası Dergisi, 7104 sayılı Yasadan Sonra İkinci El Binek Araç Ticaretinde Ortaya Çıkan Yeni Sorunlar, sayı:442, Haziran 2018.
- İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik, 13.02.2018 tarihli ve 30331 sayılı Resmi Gazete.
- Türkiye Sanayici ve İş İnsanları Derneği, 22.05.2018 tarihli Görüş Belgesi, "Müzayede Mahallinde Yapan Satışların KDV Düzenlemeleri Karşısındaki Durumu ve İkinci El Araçların Müzayede Yoluyla Satışı" [https://tusiad.org/tr/abd-network/item/download/9002\\_7df4b470f74ec0b4da65c6f87e8c3093](https://tusiad.org/tr/abd-network/item/download/9002_7df4b470f74ec0b4da65c6f87e8c3093), Erişim Tarihi: 07 Temmuz 2018.
- <https://vergiuzmanim.wordpress.com/2017/03/23/binek-otomobil-alim-satiminda-kdvnin-durumu-ve-ozellikli-hususlar/>, Erişim Tarihi:06 Haziran 2018.
- <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27643>, Erişim Tarihi:06 Haziran 2018.
- <http://masfed.com/haberler-ve-uyurular/esnafimiza-hayirli-ugurlu-olsun/>,Erişim Tarihi: 10 Haziran 2018.
- <http://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-23.pdf>, Erişim Tarihi: 29 Haziran 2018.