

YENİ DÜZENLEMELER KAPSAMINDA MOTORLU KARA TAŞITLARINDA KATMA DEĞER VERGİSİ ORANININ TESPİTİ ve VERGİ İNDİRİMİ

DETERMINATION OF VALUE ADDED TAX RATE AND TAX RELIEF UNDER NEW ARRANGEMENTS IN MOTOR VEHICLES



Mehmet İbrahim MIHÇAKAR*

ÖZ

7104 sayılı Kanun ve 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda, 1 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde ve KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında bir takım düzenlemeler yapılmadan önce özellikle ikinci el motorlu kara taşıtlarında KDV açısından tartışma yaratan bazı sorunlar ortaya çıkmaktaydı. Çalışmamızda öncelikle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında otomobil, binek araç ve ticari araç ayrımı ve bunların KDV oranlarının belirlenmesinde dikkat edilecek hususlara değinilecektir. Daha sonra motorlu kara taşıtı ticareti yapan ve yapmayan KDV mükelleflerinin taşıt iktisabında yüklenmeleri gereken KDV, yüklenilen bu KDV tutarlarının indirim konusu yapıp yapılamayacağı ve taşıtların teslimleri sırasında hesaplaması gereken KDV eski

ABSTRACT

There were some controversial problems in terms of VAT on used motor vehicles in particular before certain regulations are made on Value Added Tax Law No. 3065, Series 1 No.lu in the communiqué on the general implementation of Value Added Tax and the Council of Ministers Decision No. 2007/13033, which sets the VAT rates, which sets the VAT rates which sets out the general implementation communiqué on Value Added Tax and VAT rates by Law No. 7104 and Decree No. 845 of the president. In our study, first of all, within the scope of the Value Added Tax Law No. 3065, vehicle separation in terms of car, passenger vehicle and commercial will be made and the issues to be considered in determining their VAT rates will be addressed. Afterwards, the VAT that the taxpayers engaged in and not engaged in motor vehicle trade shall be charged in the vehicle acquisition, whether these VAT amounts will be subject to discount and the

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, mehmet.ibrahim.mihcakar@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-0621-5470. Mihçakar, M. İ. (Ekim 2019). Yeni Düzenlemeler Kapsamında Motorlu Kara Taşıtlarında Katma Değer Vergisi Oranının Tespiti ve Vergi İndirimi, *Vergi Raporu*, 241, (140-155).

uygulama ile karşılaştırarak örneklerle birlikte ayrıntılı şekilde açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Sıfır, ikinci el, otomobil, binek araç, ticari araç, binek otomobil, KDV, mükellef, motorlu kara taşıtı ticareti.

Jel Sınıflandırması Kodları: H21, H22, H25, K34.

GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “Özel Matrah Şekilleri” başlıklı 23. maddesinin 1. fıkrasının 29.03.2018 tarih ve 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlar İle 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun¹ 6. maddesi ile f bendi değişmiştir.

Ayrıca 21.03.2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı² ile KDV oranlarını gösteren 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 9. maddesine, ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle işgal eden mükelleflerce %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde KDV oranının %18 olarak uygulanmasına ilişkin hüküm eklenmiştir.

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda bu düzenlemeler yapılmadan önce ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işgal eden KDV mükellefleri bazı araçların;

- İktisabında KDV ödememesine rağmen tesliminde KDV hesaplama,
- İktisabında %18 oranında KDV ödemesine rağmen tesliminde %1 KDV hesaplama,
- İktisabında yüklenilen KDV tutarının gider veya maliyet olarak dikkate alınmasına rağmen tesliminde KDV hesaplama gibi sorunlarla karşılaşmaktaydı.

VAT that should be calculated during the delivery of the vehicles will be compared with the old application and explained in detail with examples.

Keywords: New Cars, Secondhand Cars, Passenger Cars, Commercial Vehicles, VAT, Taxpayer, Motor Vehicle Trade.

JEL Classification Codes: H21, H22, H25, K34.

Bu düzenlemeler ile özellikle kullanılmış (ikinci el) motorlu kara taşıtı ticareti ile işgal eden mükelleflerin alım satım konu etmek üzere iktisap ettiği otomobil ve binek araç niteliğindeki motorlu kara taşıtları ile ilgili ortaya çıkan sorunlar çözüme kavuşmuştur.

Çalışmamızda öncelikle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında otomobil, binek araç ve ticari araç ayrımı ve bunların KDV oranlarının belirlenmesinde dikkat edilecek hususlara kısaca değinilecektir. Daha sonra motorlu kara taşıtı ticareti yapan ve yapmayan KDV mükelleflerinin taşıt iktisabında yüklenmeleri gereken KDV, yüklenilen bu KDV tutarlarının indirim konusu yapıp yapılamayacağı ve taşıtların teslimleri sırasında hesaplaması gereken KDV eski uygulama ile karşılaştırarak örneklerle birlikte ayrıntılı şekilde açıklanacaktır.

1- OTOMOBİL, BİNEK ARAÇ ve TİCARİ ARAÇ AYRIMI

54 seri No.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri³ otomobil, binek araç ve ticari araç ayrımı için 2 seri No.lu Gümrük Genel Tebliğine (Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları)⁴ ve 8 seri No.lu Gümrük Genel Tebliğine (Tarife-Sınıflandırma Kararları)⁵ atıf yapmaktadır.

¹ 06.04.2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

² 22.03.2019 tarihli ve 30722 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ 29.04.2010 tarih ve KDV-54/ 2010-2 Katma Değer Vergisi Sirküleri

⁴ 06.02.2010 tarih ve 27485 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁵ 27.07.2005 tarih ve 28888 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

8 seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Tarife-Sınıflandırma Kararları)'na göre 87.03 tarife pozisyonunda yer alan 1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu

kapalı kasa binek araçlar aşağıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir.

1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 Koltuklu	Şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat bulunmalıdır.
Kapalı Kasa	Aracın iç kısmının her tarafında yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri bulunmalıdır. (Havalandırma, aydınlatma, küllükler vb.)
Motorlu Taşıt (Otomobil ve Hafif Ticari Araçlar)	İki yan panel boyunca arka camları bulunmalıdır. (En arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunmayabilir.)
	Şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmaması gerekir.

Yukarıdaki tabloda yer alan özellikleri taşımayan araçlardan 1+1 koltuklu ve kapalı kasa motorlu taşıtlar Türk Gümrük Tarife Cetvelinde 87.04 tarife pozisyonunda yer almaktadır. Hafif ticari araç olarak nitelendirilen Doblo, Connect, Kango, Expres, Combi ve Partner gibi kapalı kasa motorlu taşıtlar ise buna göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu araçların ruhsatlarında ticari araç şeklinde işlenmesi katma değer vergisi açısından bir fark yaratmamaktadır.

Kamyonet, panel-van ve mini-van türü araçlarda ise binek araç-ticari araç ayrımı için 2 seri numaralı Gümrük Genel Tebliğinde (Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları) yer alan açıklamalara dikkat edilmesi gerekmektedir. Söz konusu Tebliğe göre Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 tarife pozisyonu binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtları (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) içermektedir. Bu pozisyon, hem insan hem eşya taşıyabilen motorlu araçlar gibi çok amaçlı araçları da kapsar.

1. Kamyonet türü: Bu tür araçlar genellikle birden fazla koltuk sırasına sahiptirler ve biri insan taşınmasına mahsus kapalı bir kabin ve eşya taşınmasına mahsus açık veya kapalı bir alan olmak üzere iki ayrı alandan meydana gelirler.

Bununla birlikte, bu tür araçların ikiden fazla aksı olması veya eşya taşımaya mahsus alandaki azami dahili taban uzunluğunun aracın dingiller arası mesafenin %50'sinden daha fazla olması halinde 87.04 pozisyonunda sınıflandırılırlar.

2. Panel-Van türü: Birden fazla koltuk sırasına sahip olan panel-van türü araçlar 87.03 tarife pozisyonunda yer alır.

Bununla birlikte, arka kısımda güvenlik teçhizatı ve koltukların yerleştirilmesi için sabit tutturma noktaları ve bağlantı elemanlarının bulunmadığı tek sıra koltuklu olan panel-van türü araçlar, yolcu alanı ile yük alanı arasında sabit bir panel veya bariyer ya da yan panellerde pence-releri bulunsun veya bulunmasın 87.04 pozisyonunda sınıflandırılırlar.

Makalenin ilerleyen bölümlerinde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesinde geçen "binek otomobil" deyimi daha iyi anlaşılması açısından "otomobil ve binek araç niteliği taşıyan motorlu kara taşıtı" şeklinde ifade edilecektir. Ticari araç ise otomobil ve binek araç niteliği taşıyan motorlu kara taşıtı dışındaki motorlu kara taşıtlardır.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ ORANLARI

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun⁶

⁶ 02.11.1984 tarih ve 18562 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

28. maddesi ve 1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin III.B.1. bölümünde yer alan açıklamalara göre katma değer vergisi oranı %10 olup, Cumhurbaşkanı bu oranı 4 katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye yetkilidir.

KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının⁷ 1. maddesine göre ekli (I) Sayılı Listenin 9. sırasında yer alan motorlu kara taşıtı teslimleri için %1 oranında KDV uygulanır. Ekli listelerde yer alanlar hariç, vergiye

tabi diğer motorlu kara taşıtı teslimleri için %18 katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasında Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan otomobil ve binek araç özellikleri taşıyan ticari motorlu kara taşıtlardan kullanılmış (ikinci el) olanlar yer alır. Kullanılmamış olanlara (sıfır araçlara) ise kararın ekli listelerinde yer almadıklarından ithalatta ve yurtiçi teslimlerinde %18 katma değer vergisi uygulanır.

Motorlu Taşıt	Özellikleri			G.T.İ.P.	Kullanılmış Olan (2. El)	Kullanılmamış Olan (Sıfır)
Otomobiller	Sedan, hatchbeck, station wagon, limuzin, spor, üstü açık otomobiller ve yarış otomobilleri			87.03	%1	%18
Binek Araçlar	1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu			87.03	%1	%18
	1+1 koltuklu			87.04	%18	%18
Panel-Van	Çift sıra koltuklu			87.03	%1	%18
Mini-Van	Tek sıra koltuklu			87.04	%18	%18
Pick-Up ve Kamyonetler	Tek kabinli 4x2 ve 4x4			87.04	%18	%18
	Çift Kabinli 4x2 ve 4x4	Eşya taşınmaya mahsus kasasının taban uzunluğu, aracın dingiller arasındaki mesafenin yarısından (%50'sinden) az olanlar	2 aksı olanlar	87.03	%1	%18
			2'den fazla aksı olanlar	87.04	%18	%18
		Eşya taşınmaya mahsus kasasının taban uzunluğu, aracın dingiller arasındaki mesafenin yarısından (%50'sinden) fazla olanlar		87.04	%18	%18

Yukarıdaki tablo dışında yer alan bütün motorlu taşıtlardan (87.03 tarife pozisyonunda yer alanlar dahil) kullanılmış olanlarının veya sıfır olanlarının teslimlerinde %18 katma değer vergisi uygulanır. Örneğin, ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer

almakla birlikte, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi eki (I) Sayılı Listenin 9. maddesi haricinde tutulmuştur. Dolayısıyla özel amaçlı bu motorlu kara taşıtlarının tesliminde Kararın 1. maddesine göre %18 oranında KDV uygulanır.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 9. maddesine göre 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek

⁷ 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin,⁸ bu araçları tesliminde %18 oranında KDV uygulanır.

Yine 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasına 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının 1. maddesi ile eklenen cümleye göre ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükellefler %18 vergi oranı uygulanarak satın alınan araçların tesliminde, %18 katma değer vergisi uygulanır.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 5. maddesine göre “kullanılmış” deyimi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade eder. Kullanılmamış(sıfır) taşıtlar özel tüketim vergisi uygulanmamış taşıtlardır. Kullanılmış (ikinci el) taşıtlar ise özel tüketim vergisi uygulandıktan sonraki safhalarda satılan taşıtları ifade etmektedir.

3- MOTORLU KARA TAŞITI TİCARETİ YAPMAYANLARDA KDV İNDİRİMİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin 1. fıkrasına göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini veya ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisini indirebilirler. Maddenin 3. fıkrasına göre indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (III/C-1) bölümünde yer alan açıklamalara göre mükellef, işi ile ilgili olarak sa-

tın aldığı veya ithal ettiği mallar veya yaptırdığı hizmetler dolayısıyla hesaplanan vergiyi, teslim ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla hesaplanan KDV'den indirir ve aradaki farkı vergi dairesine yatırır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 34. maddesine göre, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin indirilebilmesi için aşağıda sayılan iki şartın gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

- a) Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli,
- b) Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Motorlu kara taşıtı ticareti yapmayan katma değer vergisi mükellefleri aktiflerine kaydetmiş oldukları ticari araçlar için ödemiş oldukları katma değer vergisini genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabilmektedirler.

Örnek 1: (X) Ltd. Şti. Türkiye’de nakliye faaliyeti ile iştigal etmektedir. Nakliye faaliyetinde kullanmak üzere 15.03.2018 tarihinde ikinci el bir kamyon satın alınmış ve şirket aktifine kaydedilmiştir.

- (X) Ltd. Şti.’nin nakliye hizmetinde kullanmak üzere aktifine aldığı kamyon Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonu kapsamında yer almaktadır. 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasında yer almadığından alışında ve satışında %18 katma değer vergisi tabidir. Ayrıca bu tür motorlu kara taşıtlarının kullanılması (ikinci

⁸ 1 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre sürücü kursları, taksicilik faaliyetinde bulunanlar ve otomobil kiralama şirketleri Kanunun 30/b maddesine göre otomobil ve binek araç alımlarında yükledikleri KDV’yi indirim konusu yapabilir.

el) veya kullanılmamış (sıfır) olması uygulanacak vergi oranını değiştirmeyecektir. (X) Ltd. Şti. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34. maddelerinde yer alan şartlar çerçevesinde kamyon için ödediği katma değer vergisini indirim konusu yapabilecektir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre faaliyetleri; kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması, taksicilik işletmeciliği yapılması veya binek otomobillerinin çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alışlarında ödenen ve faturalarda ayrıca gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapılabilir. Buna göre, binek otomobillerini yukarıda belirtildiği şekillerde işleten mükellefler bu amaçla kullanılan binek otomobilleri ile ilgili olarak indirim hakkından yararlanabilir.

Makalenin 1. bölümünde yer alan açıklamalara göre maddede geçen binek otomobil deyiminin otomobiller ve 2 seri No.lu Gümrük Genel Tebliği ve 8 seri No.lu Gümrük Genel Tebliğinde özellikleri belirtilen otomobiller ve binek araç özelliği taşıyan kapalı ve açık kasalı araçlar anlaşılması gerekmektedir.

1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yer alan açıklamalara göre binek otomobil kiralama şirketleri, taksiciler ve sürücü kursları işletme faaliyetlerinde kullanmak üzere aktiflerine kaydettikleri otomobiller için ödedikleri KDV'yi indirim konusu yapabilecekler. Bu mükelleflerin işletme amacı dışında iktisap ettikleri binek otomobiller için ödedikleri KDV'yi ise indirim konusu yapması mümkün değildir.

Binek otomobil kiralama faaliyeti, taksi işletmeciliği ve sürücü kursu işletmeciliği dışındaki

faaliyetlerle iştigal eden mükellefler ise otomobil ve binek araç niteliğindeki ticari motorlu kara taşıtlarının alımlarında yükledikleri katma değer vergilerini indirememektedir.

İndirim konusu yapılamayan KDV, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu⁹ ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu¹⁰ çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

Örnek 2: (Y) A.Ş. binek otomobil kiralama faaliyeti ile iştigal etmektedir. İşletme otomobil kiralama faaliyetinde kullanmak üzere sıfır otomobil almış ve aktifte maddi duran varlıklarına kaydetmiştir.

- Bu durumda (Y) A.Ş.'nin iktisap ettiği sıfır otomobil için ödemiş olduğu katma değer vergisi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30. maddesinin 1. fıkrasının b bendine göre indirim konusu yapılabilecektir. İndirim konusu yapılırken Kanunun 29 ve 34. maddelerinde yer alan şartlara uyulması gerekmektedir.
- Binek otomobiller Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 tarife pozisyonunda yer almaktadır. Sıfır otomobiller 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) sayılı listesinin 9. sırasında yer almadığından, söz konusu Kararın 1. maddesine göre alışında %18 oranında KDV ödenecektir. Satışında ise otomobil kullanılmış (ikinci el) olduğundan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasına göre %1 oranında KDV uygulanacaktır.
- (Y) A.Ş. binek otomobil kiralama faaliyeti dışında başka bir amaçla sıfır otomobil iktisap etmiş olsaydı ödemiş olduğu %18 oranında KDV'yi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre indirim ko-

⁹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹⁰ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

nusu yapamayacaktır. İndirim konusu yapılamayan KDV, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekecektir. Satışında ise yine otomobil kullanılmış (ikinci el) olduğundan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasına göre %1 oranında KDV uygulanacaktır.

Örnek 3: (Z) gerçek kişisi kırtasiye malzemesi ticareti faaliyeti nedeniyle katma değer vergisi mükellefidir ve bilanço esasına göre defter tutmaktadır. (Z) gerçek kişisi 2018 takvim yılında hafif ticari araç (Doblo, Connect, Kango, Expres, Combi, Partner gibi) olarak nitelendirilen motorlu taşıtlardan 1 adet alarak aktifine kaydetmiştir.

- Söz konusu motorlu taşıt kullanılmamış (sıfır) ise ticari araç veya binek araç olmasının önemi bulunmamaktadır. 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasında sayılmadığından aynı Kararın 1. maddesine göre alışında %18 oranında KDV ödenmesi gerekmektedir.
- Motorlu taşıt, 8 seri numaralı Gümrük Genel Tebliğinde (Tarife-Sınıflandırma Kararları) yer alan özelliklere göre binek araç niteliği taşıması halinde 87.03 tarife pozisyonunda yer alacaktır. Bu durumda binek aracın alışında yüklenilen KDV'nin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b bendine göre indirim konusu yapılması mümkün değildir. Alışta yüklenilen KDV, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun kapsamında işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. Bu durumda aracın (Z) Gerçek Kişisi tarafından satılması durumunda 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasına göre %1 oranında katma değer vergisine tabidir. Aracın ruhsatına ticari araç olarak işlenmesi KDV uygulaması açısından durumu değiştirmemektedir.

- Motorlu taşıt şoför dahil 1+1 koltuklu ve arka kısmında koltuk, cam, emniyet kemeri ve havalandırma gibi yolcu taşımak üzere imal edilmiş araç özellikleri taşınamaması durumunda 8 seri numaralı Gümrük Genel Tebliğine (Tarife-Sınıflandırma Kararları) göre 87.04 tarife pozisyonunda yer alır. Dolayısıyla alışında yüklenilen KDV genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. İndirim konusu yapılırken 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34. maddelerinde yer alan şartlara uyulması gerekmektedir. Ticari araç, (Z) Gerçek Kişisi tarafından satılması durumunda 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) sayılı listesinin 9. Sırasında yer almadığı aynı Kararın 1. maddesine göre %18 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

4- MOTORLU KARA TAŞITI TİCARETİ YAPANLARDA KDV İNDİRİMİ

4.1- Kullanılmamış (Sıfır) Motorlu Kara Taşıtı Ticareti Yapanlar

İnsan ve eşya taşımak üzere imal edilmiş, trafiğe çıkmaya uygun veya uygun olmayan tüm motorlu kara taşıtları Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87. faslında yer almaktadır. Bunlardan kullanılmamış (sıfır) olanlarının ithalatında veya yurtiçinde teslimlerinde 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesine göre %18 katma değer vergisi uygulanmaktadır.

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 tarife pozisyonunda yer alan otomobiller ve binek araç niteliğindeki kapalı kasalı ve açık kasalı motorlu kara taşıtlarının kullanılmamış (sıfır) olanlarının ticaretini yapanlar için 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesi uygulaması bulunmamaktadır. Dolayısıyla sıfır motorlu kara taşıtı ticareti yapanlar alım-satım konu etmek üzere stoklarına kaydettiği sıfır otomobil ve binek araçlar için yüklenmiş oldukları KDV'yi indirim konusu yapabilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığının B.07.1. GİB.0.01.54/5428-2024 sayılı özelgesinde¹¹ yer alan açıklamalara göre kayıt ve tescil işlemleri yapılmamış, satışında özel tüketim vergisi uygulanan binek otomobillerin teslimi %18 oranında KDV'ye tabi olup, bu taşıtların alımında veya ithalinde yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b bendindeki binek otomobillerle ilgili hüküm sıfır araç ticareti yapanlar için uygulanmayacaktır.

4.2- Kullanılmış (İkinci El) Motorlu Kara Taşıtı Ticareti Yapanlar

Önceki bölümlerde belirttiğimiz üzere insan ve eşya taşımak üzere imal edilmiş, trafiğe çıkmaya uygun veya uygun olmayan tüm motorlu kara taşıtları Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87. faslında yer almaktadır.

Bu taşıtlardan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasında yer alan kullanılmış (ikinci el) otomobiller ve binek araç niteliğindeki motorlu kara taşıtları dışındaki bütün araçların tesliminde aynı Kararın 1. maddesine göre %18 oranında KDV uygulanır.

İkinci el ticari motorlu kara taşıtı ticareti yapanların KDV mükelleflerinden yapmış oldukları alımlarında yüklenmiş oldukları KDV'yi indirmelerinin önünde Kanunda ve düzenleyici işlemlerde herhangi bir engel bulunmamaktadır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesi otomobil ve 2 ve 8 seri No.lu Gümrük Genel Tebliğlerinde özellikleri yer alan otomobil ve binek araç niteliğindeki motorlu kara taşıtları ile ilgilidir.

1 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine eklenen III/A-4-9. ve III/C-2.5.

bölümlerine göre ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal edenler, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik¹² kapsamında işletmesi adına yetki belgesi alan tacirler ile esnaf ve sanatkârlardır. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, anılan Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, aşağıdaki yeni düzenlemeler kapsamında işlem yapabilirler.¹³

4.2.1- 29.03.2018 Tarihinde Yapılan Düzenleme

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Özel Matrah Şekilleri" başlıklı 23. maddesinin 7104 sayılı Kanunun 6. maddesi ile değişen f bendi aşağıdaki gibidir.

"f) İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vafında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır."

Maddenin mevcut f bendi g bendi olarak değiştirilmiştir. İkinci el motorlu kara taşıtlarında özel matrah uygulaması ile ilgili yeni f bendi ise 7104 sayılı Kanunun 29. maddesine göre 06.04.2018 tarihini izleyen 2. ayın başı yani 01.06.2018 tarihinde başlamıştır.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti yapanların KDV ödemedenden yapmış oldukları alımlar için satış tutarının tamamı üzerinden KDV hesaplamaktaydı. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu-

¹¹ Özelgenin tamamı için: (<https://www.gib.gov.tr/node/90095>). Erişim tarihi: 21 Mayıs 2019.

¹² 13.02.2018 tarih ve 30331 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹³ İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesine göre yönetmeliğin 18. Maddesindeki şartları taşıyanlara başvuru tarihinden itibaren 10 gün içinde yetki belgesi verilir. Yetki belgesi almak zorunda olanlar Yönetmeliğin geçici 1. maddesinde belirlenen sürelerde başvuru yapması gerekmektedir.

nun 23. maddesinin 1. fıkrasının değışen f bendi ile bu satışlarda KDV alış ve satış tutarı arasındaki farka uygulanacaktır.

1 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin III/A-4-9.¹⁴ bölümünde yapılan açıklamalara göre ikinci el motorlu kara taşıtı teslimlerinde özel matrah uygulanabilmesi için, aracın basit tadil, bakım ve onarım işlemleri dışında vafında esaslı değışiklik yapılmaması gerekmektedir.

İkinci el motorlu kara taşıtının, otomobil veya binek araç niteliğinde olması durumunda, alış ve satış tutarı arasındaki farka 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasına göre %1 oranında KDV uygulanır. İkinci el motorlu kara taşıtının diğer araçlardan (minibüs, otobüs, kamyon, ticari araç özelliğı taşıyan kapalı kasalı motorlu taşıtlar vb.) olması halinde ise alış ve satış tutarı arasındaki farka aynı Kararının 1. maddesine göre %18 oranında KDV uygulanacağı tabiidir.

Örnek 4: İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işgal eden (B) Kollektif Şirketi faaliyeti ile ilgili aşağıdaki işlemleri yapmaktadır.

- a) Memur Bay (L)'den 50.000,00 TL'ye bir otomobil satın almış ve stoklarına kaydetmiştir. Otomobilin gecikmiş olan 100.000 km bakımını 1.000,00 TL'ye, ayrıntılı temizliğini 200,00 TL'ye yaptırmıştır. Daha sonra söz konusu otomobili 60.000,00 TL'ye Ağustos/2018 vergilendirme döneminde satmıştır.
- Memur Bay (L)'nin ticari, sınai ve zirai faaliyeti olmadığından 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre yapmış olduğu bu işlem KDV'nin konusuna girmemektedir.
- Otomobil, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin

87.03 tarife pozisyonunda yer almaktadır.

- Otomobilin gecikmiş olan 100.000 km bakımı ve ayrıntılı temizliğini için harcanan (1.000,00+200,00=) 1.200,00 TL otomobilin basit tadil, bakım ve onarımı için yapılan giderlerdir.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 23. maddesinin 1. fıkrasının 7104 sayılı Kanunun 6. Maddesi ile değışen f bendi 01.06.2018 tarihinde yürürlüğe girdiğinden (B) Kollektif Şirketinin Ağustos/2018'de yapmış olduğu otomobil satışı özel matrah şekline tabidir. Bu satışta KDV matrahı alış ve satış tutarları arasındaki farktır. Otomobil için yapılan 1.200,00 TL tutarında basit tadil, bakım ve onarım giderleri otomobilin vafında esaslı bir değışiklik yapmadığından özel matrah uygulaması bakımından bir engel oluşturmamaktadır. Bu giderler için yüklenilen KDV genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir. Otomobil ikinci el olduğundan matraha 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasına göre %1 oranında KDV uygulanır.

Alış Tutarı	50.000,00 TL
Satış Tutarı	60.000,00 TL
Fark (KDV Matrahı)	10.000,00 TL
KDV %1	100,00 TL

- Otomobil 01.06.2018 tarihinden önce satılmış olsaydı eski uygulamaya göre satış tutarının tamamına %1 KDV uygulanması gerekecektir.
- b) Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçi Bay (İ)'den 15.000,00 TL bedel ödenerek

¹⁴ 01.06.2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 06.07.2018 tarih ve 30470 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 19 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değışiklik Yapılmasına Dair Tebliğın 11. maddesi ile eklenmiştir.

4x2 tek kabinli 2000 model bir Pick-Up alınmış ve stoklara kaydedilmiştir. Söz konusu Pick-Up Ağustos/2018 vergilendirme döneminde 20.000,00 TL'ye satılmıştır.

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendine göre Türkiye'de yapılan zirai faaliyetler KDV'nin konusuna girmektedir. Zirai faaliyet kapsamında yapılan teslimlerde mükellef aynı Kanunun 8. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendine göre hizmet ifa edenler veya mal teslim edenlerdir. Kanunun 17/4-b maddesine göre gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yapmış olduğu teslimler istisnadır. Dolayısıyla Bay (İ) KDV mükellefidir ancak yapmış olduğu teslimler KDV'den istisnadır.
- Tek kabinli 2x4 veya 4x4 Pick-Uplar 2 seri numaralı Gümrük Genel Tebliğinde (Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları) yer alan açıklamalara göre Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonunda yer almaktadır.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 23. maddesinin 1. fıkrasının 7104 sayılı Kanunun 6. maddesi ile değişen f bendi 01.06.2018 tarihinde yürürlüğe girdiğinden (B) Kollektif Şirketinin Ağustos/2018'de yapmış olduğu Pick-Up satışı özel matrah şekline tabidir. Bu satışta KDV matrahı alış ve satış tutarları arasında farktır. Tek kabinli Pick-Uplar 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasında sayılmadığından, aynı Kararın 1. maddesine göre matraha %18 KDV uygulanır.

Alış Tutarı	15.000,00 TL
Satış Tutarı	20.000,00 TL
Fark (KDV Matrahı)	5.000,00 TL
KDV %18	900,00 TL

- Pick-Up, 01.06.2018 tarihinden önce satılmış olması durumunda eski uygulamaya göre satış tutarının tamamına %18 KDV uygulanması gerekecektir.
- c) (B) Kollektif Şirketi 15.01.2018 tarihinde belediyede işçi olarak çalışan ve katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan Bay (Ş)'den 8.000,00 TL'ye 2003 model bir otomobil almıştır. Otomobilin motoru, şanzımanı, paslanmış benzin deposu, egzozu, koltuk döşemeleri değişmiş ve otomobil boyatılmıştır. Bu işlemler için 12.000,00 TL gider yapılmıştır. Söz konusu otomobil Ağustos/2018 vergilendirme döneminde 25.000,00 TL bedelle satılmıştır.
- İşçi Bay (Ş)'nin yapmış olduğu otomobil satış işlemi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi kapsamında olmadığından KDV'nin konusuna girmektedir. Dolayısıyla Bay (Ş) KDV mükellefi değildir.
- Otomobiller, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 tarife pozisyonunda yer almaktadır.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 23. maddesinin 1. fıkrasının 7104 sayılı Kanunun 6. maddesi ile değişen f bendine ve 1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin III/A-4-9. bölümünde yapılan açıklama ve örneklerle göre ikinci el motorlu kara taşıtı teslimlerinde özel matrah uygulanabilmesi için, aracın basit tadil, bakım ve onarım işlemleri dışında vafında esaslı değişiklik yapılmaması gerekmektedir. Otomobilin motorunun, şanzımanının, yakıt deposunun, egzozunun, koltuk döşemelerinin ve boyasının değişmiş olması otomobilin vafında esaslı değişiklik yapılması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla otomobil özel matrah şekline tabi değildir ve satış

tutarının tamamı üzerinde KDV hesaplanması gerekmektedir.

- (B) Kollektif Şirketinin otomobilin vasfında esaslı değişiklik yapmak amacıyla yapmış olduğu 12.000,00 TL gider için yüklendiği KDV'yi genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabilecektir.
- Kullanılmış otomobiller 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasında sayıldığından teslimleri %1 oranında KDV'ye tabidir.

Alış Tutarı	25.000,00 TL
KDV Matrahı	25.000,00 TL
KDV %1	250,00 TL

4.2.2- 22.03.2019 Tarihinde Yapılan Düzenleme

845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı yürürlük tarihi olan 22.03.2019 tarihinden önce ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden KDV mükellefleri Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan kullanılmış (ikinci el) otomobil ve binek araç niteliğindeki motorlu taşıtların alımında yükledikleri KDV'yi indirim konusu yapamamaktaydı.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz.

Bu bentte geçen "işletmelere ait" deyiminden kastın, bilançoda maddi duran varlıklara kaydedilen binek otomobil olduğu açıktır. Buna rağmen binek otomobillerle ilgili yayınlanan 54 ve 57 numaralı Katma Değer Vergisi Sirküllerine bakıldığında, ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile

iştigal edenlerle ilgili olan kısım bulanık kalmaktadır. 1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin Kanunun 30/b maddesi ile ilgili kısmında bu konuya ilişkin bir açıklama veya örnek bulunmamaktaydı.

Mali idarenin görüşü ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti yapanların stoklarına kaydettiği ve satışını yaptığı otomobil ve binek araç niteliğindeki motorlu kara taşıtlarının alımında yükledikleri KDV'nin indiriminin mümkün olmadığı yönündedir. Ancak önceki bölümlerde açıklandığı üzere sıfır motorlu kara taşıtı ticareti yapanların alım satımına konu etmek üzere stoklarına kaydettiği binek otomobiller için yüklendiği KDV'nin indirim konusu yapılmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Tartışma yaratan bu ayrımın nedeni motorlu kara taşıtlarının sıfır olanlarının satışa kadar kayıt ve tescil edilmemesidir. Sıfır araçlar satış sırasında alıcı üzerine kayıt ve tescil edilmektedir. İkinci el otomobil veya binek araç niteliğindeki motorlu kara taşıtlarının satış işlemi gerçekleşene kadar işletme üzerine kayıt ve tescil edilmesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 30/b madde metni dar yorumlandığında "işletmeye ait" anlamına gelmektedir. Dolayısıyla ikinci el otomobil ve binek araç niteliğindeki diğer motorlu kara taşıtlarının alımında yüklenen KDV, Kanunun 30/b maddesine göre indirim konusu yapılamamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının 13.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[232-2012/VUK-1-...]-2532¹⁵ sayılı özelgesine göre kullanılmış binek otomobillerin satın alınıp işletme adına kayıt ve tescil ettirildikten sonra satışa sunulmasında alış sırasında satıcının durumuna bağlı olarak % 1 veya % 18 olarak ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün olmayıp gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

¹⁵ Özelgenin tamamı için: (<https://www.gib.gov.tr/node/91302>). Erişim tarihi: 21 Mayıs 2019.

Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı 14/07/2011 ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-KDV/9-64¹⁶ sayılı özelgesinde ve Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-KDV.ÖZG.2010-74-209¹⁷ sayılı özelgesinde aynı yönde görüş bildirmiştir.

Bu ayırım, 845 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile KDV oranlarını gösteren 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 9. maddesine, ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerle %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde KDV oranının %18 olarak uygulanmasına ilişkin hüküm eklenmesi ile son bulmuştur. Söz konusu uygulama Kararın 2. maddesine göre 22.03.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerle;

- %1 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %1,
- %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %18

KDV oranı uygulanacaktır.

1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin III/C-2.5.¹⁸ bölümünde yer alan açıklamalara göre ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükellefler tarafından alım-satım konu edilen binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması 22.03.2019 tarihi itibarıyla uygun görülmüştür. Dolayısıyla tebliğ bu konuda netlik kazanmıştır.

Diğer taraftan, ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükelleflerle 22.03.2019 tarihinden önce alım-satım konu etmek üzere satın alınan, ancak 22.03.2019 tarihi itibarıyla henüz satılmamış olup, ticari mal stoklarında

bulunan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen ve daha önce indirim konusu yapılmayan KDV tutarlarının, bu araçların teslim edildiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür. Ancak, söz konusu binek otomobillerin daha önce maliyetine dahil edilen KDV tutarlarına ilişkin kayıtların düzeltilmesi gerekmektedir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükelleflerin alım-satım amacı dışında satın aldıkları ve işletmede kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

Örnek 5: (A) Ltd. Şti. 2. motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal etmektedir. (A) Ltd. Şti. 2019 hesap döneminde yapmış olduğu alım-satım işlemlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

a) İşletme 2018 hesap döneminde katma değer vergisi mükelleflerinden kullanılmış minibüs ve hafif ticari araçlar satın almış ve stoklarına kaydetmiştir. Hafif ticari araçlar, 8 seri numaralı Gümrük Genel Tebliğinde belirtilen ticari araç özelliklerini taşımaktadır.

- (A) Ltd. Şti. yapmış olduğu ikinci el ticari araç alımları ile ilgili yüklenmiş olduğu katma değer vergisini 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34. maddelerinde yer alan şartlar çerçevesinde indirim konusu yapabilecektir. Bu ticari araçların alış ve satışlarında %18 oranında katma değer vergisi uygulanır. Söz konusu ticari araçların 22.03.2019 tarihinden önce veya sonra satılmasının bir önemi bulunmamaktadır. Çünkü 845 sayılı Cum-

¹⁶ Özelgenin tamamı için: (<https://www.gib.gov.tr/node/98621>). Erişim tarihi: 21 Mayıs 2019.

¹⁷ Özelgenin tamamı için: (<https://www.gib.gov.tr/node/91590>). Erişim tarihi: 21 Mayıs 2019.

¹⁸ 28.03.2019 tarih ve 30728 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 26 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 1. maddesi ile eklenmiştir.

hürbaşkanı Kararı ile yapılan yeni düzenleme otomobil ve binek araç niteliğindeki diğer motorlu taşıtlarla ilgilidir.

- b) İşletme, bir sürücü kursunun aktifinde kayıtlı ve faaliyetlerinde kullandığı 2010 model otomobili 01.04.2019 tarihinde satın almış ve 10.05.2019 tarihinde satmıştır.**
- Otomobil, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 tarife pozisyonunda yer almaktadır.
 - Kullanılmış otomobiller 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 9. maddesinde sayıldığından teslimleri %1 oranında KDV'ye tabidir. Ancak söz konusu maddenin parantez içi hükmüne göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin binek otomobilleri tesliminde %18 oranında KDV uygulanır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin binek otomobil alımlarında yüklendikleri KDV'yi indirim hakkı bulunmaktadır. 1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre indirim hakkı bulunan mükellefler otomobil kiralama şirketleri, sürücü kursları ve taksicilik faaliyeti ile iştigal edenlerdir. Örnekteki sürücü kursu otomobil tesliminde %18 oranında KDV uygulayacaktır.
 - (A) Ltd. Şti. otomobili 22.03.2019 tarihinden sonra aldığından yüklenmiş olduğu KDV'yi 1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin III/C-2.5. bölümünde yer alan açıklamalara göre indirim konusu yapabilecektir. Satışında ise 845 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile KDV oranlarını gösteren 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 9. maddesine eklenen yeni hüküm gereği %18 oranında

KDV ödeyerek satın aldığı otomobili %18 KDV ile satacaktır.

- Otomobilin 22.03.2019 tarihinden önce alınıp satılması durumunda, ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti yapanlar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesinde sayılmadığından (A) Ltd. Şti. otomobil alımında yüklenmiş olduğu KDV'yi indirim konusu yapamayacaktır. İndirim konusu yapmadığı KDV'yi gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alacaktır. Otomobilin satışında ise %1 KDV uygulaması gerekecektir.
- c) İşletme, oyuncak üretimi faaliyeti ile iştigal eden bir KDV mükellefinin maddi duran varlıklarına kaydettiği ve daha sonra satmaya karar verdiği 2015 model otomobili 20.04.2019 tarihinde satın almış ve 05.05.2019 tarihinde satmıştır.**
- Otomobil, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 tarife pozisyonunda yer almaktadır. Kullanılmış otomobiller 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 9. maddesinde sayıldığından teslimleri %1 oranında KDV'ye tabidir. Dolayısıyla otomobil alımında oyuncak üretim şirketine %1 oranında KDV ödenecektir.
- (A) Ltd. Şti. otomobili 22.03.2019 tarihinden sonra aldığından yüklenmiş olduğu KDV'yi 1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin III/C-2.5. bölümünde yer alan açıklamalara göre indirim konusu yapabilecektir. Satışında ise eski uygulamadaki gibi %1 oranında KDV uygulaması gerekmektedir.
- Otomobilin 22.03.2019 tarihinden önce alınıp satılması durumunda, ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti yapanlar, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesinde sayılmadığından (A) Ltd. Şti. otomobil alımında yüklenmiş olduğu %1 oranında KDV'yi indirim konusu yap-

mayacaktı. İndirim konusu yapamadığı KDV ise gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alacaktı. Otomobilin satışında %1 oranında KDV uygulanması gerekecekti.

- d) İşletme, 20.02.2019 tarihinde gıda sektöründe faaliyet gösteren bir firmadan, maddi duran varlıklarında izlediği bir hafif ticari araç (Doblo, Connect, Kango, Expres, Combi ve Partner gibi) satın almıştır. Araç, çift sıra koltuklu, 1+4 kişiliktir. Araçın arka tarafında cam ve koltuklarında emniyet kemeri bulunmaktadır. Araç için ödenen KDV, aracın maliyetine eklenmiş ve araç 10.06.2019 tarihinde satılmıştır.
- Söz konusu motorlu taşıt 8 seri numaralı Gümrük Genel Tebliğinde yer alan binek araçlara ilişkin özellikleri taşımaktadır. Dolayısıyla motorlu taşıt ticari araç olmadığından Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 tarife pozisyonunda yer almaktadır. Kullanılmış otomobiller 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 9. maddesinde sayıldığından teslimleri %1 oranında KDV'ye tabidir. Dolayısıyla binek araç için satın alınan firmaya %1 oranında KDV ödenecektir.
 - Araç 22.03.2019 tarihinden önce satın alındığından ödenen %1 KDV, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre indirim konusu yapılamaz. İşin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. (A) Ltd. Şti. yüklenmiş olduğu ancak indirim konusu yapamadığı KDV'yi maliyet olarak dikkate almıştır.
 - Kullanılmış olan binek araç niteliğindeki hafif ticari araçlar, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasında sayıldığından teslimleri %1 oranında KDV'ye tabidir. 1 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin III/C-2.5. bölümünde

yer alan açıklamalara göre aracın maliyetine yüklenilen KDV, satıldığı tarihi içeren vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir. Dolayısıyla araç 10.06.2019 tarihinde satıldığından, alımında yüklenilen KDV maliyetlerden çıkarılıp, Haziran/2019 dönemine ilişkin verilecek olan KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. Daha önce maliyete atılan KDV'ye ilişkin muhasebe kayıtları da mevcut duruma göre düzeltilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Kısaca her türlü motorlu kara taşıtı (ticari ve ya binek) ticareti ile iştigal edenlerin alım satımına konu etmek üzere iktisap ettikleri ve stoklarında izledikleri motorlu kara taşıtlarının alımında yüklendikleri KDV artık indirim konusu yapılabilecektir.

Alım satımına konu olmayan, stoklara kaydedilmeyen, maddi duran varlıklarda izlenen ve amortismanına tabi otomobil ve binek araçların alımında yüklenilen KDV'yi sadece sürücü kursları, taksicilik faaliyetinde bulunanlar ve otomobil kiralama şirketleri indirim konusu yapabilecektir.

Yapılan yeni düzenlemeler ile birlikte eski uygulamayı karşılaştırmak gerekirse;

- 1) Otomobiller Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 tarife pozisyonunda yer almaktadır. Hafif ticari araç olarak nitelendirilen Doblo, Connect, Kango, Expres, Combi ve Partner gibi kapalı kasalı motorlu kara taşıtlarının binek araç veya ticari araç olup olmadığının tespiti 8 seri No.lu Gümrük Genel Tebliğin yer alan açıklamalara göre belirlenir.
- 2) Kamyonet, Panel-Van ve Pick-Up gibi açık kasalı (ön kısmında kabini ve arka kısmında açık kasa bulunan) motorlu kara taşıtlarının binek araç veya ticari araç olup olmadıklarının tespiti için 2 seri No.lu

Gümrük Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara bakılmalıdır.

- 3) Kullanılmamış (sıfır) motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükelleflerin alım satımına konu etmek üzere satın aldıkları her türlü motorlu kara taşıtının(ticari veya binek) alımında yüklendikleri KDV indirim konusu yapılmaya devam edilmektedir.
- 4) Kullanılmış (ikinci el) motorlu kara taşıtı ticareti yapanlar, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasında yer alan araçlar hariç, her türlü aracın alımında yüklenmiş oldukları KDV'nin indirim konusu yapılmasında eski ve yeni uygulamada bir engel bulunmamaktadır. Bu mükellefler, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesine kapsamında ödemiş oldukları %18 KDV'yi indirebilmektedirler.
- 5) Kullanılmış (ikinci el) motorlu kara taşıtı ticareti yapanların KDV mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dahil) yapmış olduğu alımlarda yüklenmiş oldukları KDV bulunmamaktadır. 01.06.2018 tarihinden önce alımında yüklenilen KDV bulunmayan motorlu kara taşıtlarının teslimlerinde satış tutarının tamamına KDV uygulanmaktaydı.

01.06.2018 tarihinden itibaren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Özel Matrah Şekilleri" başlıklı 23. maddesinin 1. fıkrasının 7104 sayılı Kanunun 6. maddesi ile değişen f bendine göre bu teslimlerde KDV matrahı alış ve satış tutarı arasındaki farktır. Bu mükelleflerin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Özel Matrah Şekilleri" başlıklı 23. maddesinin 1. fıkrasının f bendindeki düzenlemeden yararlanabilmesi için basit tadil, bakım ve onarım giderleri dışında aracın vasfında esaslı değişiklik yapmaması gerekmektedir.

- 6) Kullanılmış (ikinci el) motorlu kara taşıtı ticareti yapanlar, 2007/13033 sayılı Ba-

kanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasında yer alan otomobil ve binek araç alımlarında %1 oranında KDV ödemektedir. 22.03.2019 tarihinden önce 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre indirim konusu yapılamamakta işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktaydı. Satışında ise 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasına göre %1 oranında KDV uygulanmaktaydı.

1 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine 22.03.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eklenen III/C-2.5. bölümüne göre kullanılmış (ikinci el) motorlu kara taşıtı ticareti yapanlar, %1 oranında KDV ödeyerek yapmış oldukları otomobil ve binek araçların tesliminde %1 oranında KDV uygulayacaktır. Bu araçların alımlarında yüklenmiş olunan KDV ise 22.03.2019 tarihinden itibaren indirim konusu yapılabilecektir.

- 7) 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasına göre 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre otomobil ve binek araç alımlarında yüklendikleri KDV'yi indirim hakkı bulunan mükelleflerin (sürücü kursu, taksicilik faaliyetinde bulunanlar, otomobil kiralama şirketleri) bu araçları tesliminde aynı Kararın 1. maddesine göre %18 oranında KDV uygulanmaktadır.

Kullanılmış (ikinci el) motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal edenler sürücü kurslarından, taksicilik faaliyetinde bulunanlardan ve otomobil kiralama şirketlerinden aldıkları otomobil ve binek araçların KDV'sini 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre indirim konusu yapamamakta ve işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktaydı. Bu araçların satışında ise 2007/13033

sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasına göre %1 oranında KDV uygulanmaktaydı.

22.03.2019 tarihinden itibaren 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile KDV oranlarını gösteren 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ekli (I) Sayılı Listesinin 9. sırasına eklenen cümle ile ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştiغال eden mükellefler %18 oranında KDV ödeyerek satın aldığı araçların tesliminde %18 oranında KDV uygulayacaktır. Ayrıca 1 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine 22.03.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eklenen III/C-2.5. bölümüne göre bu araçların alımında yüklenilen %18 oranında KDV indirim konusu yapılabilecektir.

8) İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştiغال eden mükelleflerce 22/3/2019 tarihinden önce alım-satım konu etmek üzere satın alınan, ancak 22/3/2019 tarihi itibarıyla henüz satılmamış olup, ticari mal stoklarında bulunan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen ve daha önce indirim konusu yapılamayan KDV tutarlarının, bu araçların teslim edildiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür. Ancak, söz konusu binek otomobillerin daha önce maliyetine dahil edilen KDV tutarlarına ilişkin kayıtların düzeltilmesi gerektiği tabiidir.

9) Sürücü kursları, taksicilik faaliyeti ile iştiغال edenler ve otomobil kiralama şirketleri dışındaki hiçbir şirket (motorlu kara taşıtı ticareti yapanlar dahil) maddi duran varlıklarına kaydettikleri otomobil ve binek araçların alımında yükledikleri KDV

tutarının 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre indirim konusu yapması mümkün değildir. Sürücü kursları, taksicilik faaliyeti ile iştiغال edenler ve otomobil kiralama şirketleri ise bu araçları faaliyetlerinde kullanmak amacıyla iktisap etmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 1 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- 2 seri No.lu Gümrük Genel Tebliğine (Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları)
- 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 54 seri No.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri
- 57 seri No.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri
- 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlar İle 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 8 seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Tarife-Sınıflandırma Kararları)
- 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-KDV.ÖZG.2010-74-209
- Gelir İdaresi Başkanlığının 13.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[232-2012/VUK-1- . . .]—2532 sayılı özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının B.07.1.GİB.0.01.54/5428-2024 sayılı özelgesi
- İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik
- Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı 14/07/2011 ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-KDV/9-64