



İKİNCİ EL OTOMOBİL SATIŞLARINDA KDV

Bülent SEZGİN^(*)

1 - GİRİŞ

İkinci el otomobil, bir başka deyişle kullanılmış otomobil alım satımına ülkemizde sıklıkla rastlanmaktadır. Bu türden işlemler Katma Değer Vergisi Kanunu uygulamasında “teslim” olarak değerlendirilmektedir.

Bilindiği üzere Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. İkinci el otomobil teslimlerinin KDV Kanunu karşısındaki durumu özellik gösteren bir husustur. Bu türden teslimlerin ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılması ile bu kapsamda olmayıp özel şahıslar arasında yapılması durumlarında vergileme farklılık göstermektedir.

Aynı şekilde ikinci el otomobil teslimlerinin ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti kapsamında yapıldığı durumlarda da vergileme, teslimi yapanın faaliyet konusuna ve nihai olarak otomobil alımında ödenen katma değer vergisini indirmeye hakkı bulunup bulunmadığına göre farklılık göstermektedir.

Çalışmamızın takip eden bölümlerinde ikinci el otomobil satışlarının katma değer vergisi karşısındaki durumu ayrıntılı olarak incelenecektir.

2- İKİNCİ EL OTOMOBİL KAVRAMI

İkinci el otomobil teslimlerinin katma değer vergisi karşısındaki durumunu açıklamaya geçmeden önce “otomobil” kavramının vergi kanunlarımız bağlamında ne anlama geldiğini açık bir şekilde ortaya koymak gerekmektedir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 2/1 maddesinde otomobil, yapısı itibarıyla sürücüsü dâhil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araç olarak tanımlanmıştır.

^(*)Vergi Denetmeni

Madde hükmüne göre bir aracı MTV Kanunu çerçevesinde otomobil olarak tanımlayabilmek için aracın şu üç özelliğe birlikte haiz olması gerekmektedir. Buna göre araç motorlu olmalı, sürücüsü dâhil en çok sekiz oturma yeri olmalı ve insan taşımak için imal edilmiş olmalıdır. Bir araç ancak bu şartlara birlikte haiz ise vergi kanunlarımız bağlamında otomobil olarak değerlendirilebilmektedir.

Binek otomobiller Karayolları Trafik Kanunu hükümleri gereğince kayıt ve tescile tabidirler.

İkinci el (kullanılmış) otomobil teslimlerinin katma değer vergisi karşısındaki durumunu kavrayabilmek için göz önünde bulundurulması gereken bir başka husus Özel Tüketim Vergisi Kanunu hükümleridir. Zira konuya ilişkin düzenlemeler, anılan Kanun hükümlerine atıfta bulunularak yapılmıştır.

ÖTV Kanunu'nun 1/1-b maddesi hükmüne göre binek otomobillerin ilk iktisabı, özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Aynı Kanunun 2/1-b maddesine göre ilk iktisap (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dâhil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktive alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade etmektedir.

24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1/5 maddesinde "kullanılmış" deyiminin, ÖTV Kanunu'na göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade ettiği

belirtilmiştir. Dolayısıyla her ne şekilde olursa olsun bir otomobile ÖTV uygulanmış olması onun artık kullanılmış otomobil olarak sınıflandırılması için yeterlidir. Açıktır ki burada sözü edilen kullanılmış deyiminin otomobilin fiilen kullanılmasıyla veya kendi mekanik aksamı yardımıyla bir yerden bir yere götürülmesiyle herhangi bir ilgisi yoktur.

Yukarıda da belirtildiği üzere, Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olan otomobillerin kullanılmak üzere ithali, müzayede yoluyla satışı, kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dâhil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabı, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanması, aktive alınması veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmakta ve bütün bu durumlarda otomobile ÖTV uygulanmaktadır. Bu yönüyle otomobile ÖTV uygulanmış olması onun artık ikinci el (kullanılmış) otomobil olarak sınıflandırılması için yeterlidir.

3- İKİNCİ EL OTOMOBİL SATIŞLARI

(TESLİMLERİ)¹

ÖTV Kanunu'na göre Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olan araçlar ÖTV'ye tabidir. Dolayısıyla yaşı ne olursa olsun Türkiye'de trafiğe kayıt ve tescil edilmemiş olan araçların ("0" km olmayan otomobillerin) ithalinde genel hükümler çerçevesinde %18 katma değer vergisi uygulanacaktır. İthalatın ticari faaliyet kapsamında olup olmamasının bu aşamadaki vergilendirme üzerine herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Bu şekilde ithal edilen otomobilin Türkiye'de yeniden satılması durumunda katma değer vergisi yönünden nasıl bir yükümlülük doğacağı ise

¹ Teorik olarak böyle olmamakla birlikte, çalışmamızda satış ve teslim kavramları eşanlamda kullanılmıştır.

bu teslimin ticari faaliyet kapsamında yapılıp yapılmadığına veya özel bir kişi tarafından yapılıp yapılmadığına göre farklılık göstermektedir. Şayet bu teslim ticari faaliyet kapsamında yapılıyorsa 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince %1 oranında katma değer vergisi uygulanacaktır. Dolayısıyla işletmede kullanılmak üzere ithal edilen ikinci el otomobillerin daha sonra Türkiye’de teslim edilmeleri durumunda %1 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır. Alıcının bir işletme olmasının, ticari faaliyetinin bulunup bulunmamasının veya bu kapsamda faaliyeti bulunmayan özel bir kişi olmasının vergilendirme üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

İthalatı yapan özel bir kişi olması ve söz konusu otomobilin bir süre sonra bir başka özel kişiye veya bir işletmeye teslim edilmesi durumunda ise bu işlem katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla bu neviden kişiler tarafından yapılan ikinci el otomobil teslimlerine katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

Öte yandan özel kişilere ait olsa dahi, icra daireleri veya vergi dairelerinde müzayede suretiyle kullanılmış binek otomobil satışında da %1 KDV oranı uygulanacaktır.²

Konuyu somut bir şekilde ortaya koyabilmek adına iki örnek verelim.

Örnek 1: Bayan (A) özel işlerinde kullanmak üzere Fransa’dan üç yaşında bir otomobil ithal etmiştir. Bayan (A) otomobili bir süre kullandıktan sonra Bay (B)’ye satmıştır. Türkiye’de trafiğe kayıt ve tescil edilmemiş olan söz konusu otomobil ÖTV’ye tabidir. Dolayısıyla ithalat aşamasında genel hükümler çerçevesinde %18 oranında katma değer vergisi uygulanması gerekir. Bayan (A) otomobili bir süre sonra Bay (B)’ye satması durumunda ise bu işlem katma değer vergisinin

konusuna girmediğinden vergi hesaplanmayacaktır. Aynı durum Bayan (A)’nın otomobili bir işletmeye satması durumunda da geçerli olacaktır.

Örnek 2: Gıda ürünleri toptan satışı faaliyyetinde bulunan (Y) Limited Şirketi, Almanya’dan dört yaşında bir otomobil ithal etmiş ve işletme aktifine kaydetmiştir. Şirket bir süre sonra otomobili gerçek kişi (C)’ye satmıştır. Türkiye’de trafiğe kayıt ve tescil edilmemiş olan söz konusu otomobil ÖTV’ye tabidir. Dolayısıyla ithalat aşamasında genel hükümler çerçevesinde %18 oranında katma değer vergisi uygulanması gerekir. Şirket otomobili bir süre sonra gerçek kişi (C)’ye sattığında, bu teslim ticari faaliyet kapsamında yapıldığından, anılan Bakanlar Kurulu Kararı gereğince %1 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır. Limited şirketin söz konusu otomobili ticari faaliyeti bulunan bir işletmeye satması durumunda da aynı şekilde %1 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerekecektir.

Aynı Bakanlar Kurulu Kararı’nda, KDV Kanunu’nun 30/b maddesine göre, binek otomobil alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin bu araçları tesliminde %18 oranında katma değer vergisi oranı uygulanacağı belirtilmiştir.

Bilindiği üzere KDV Kanunu’nun “İndirilemeyecek katma değer vergisi” başlıklı 30’uncu maddesinin (b) bendinde; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait bi-

² Kemal OKTAR, **KDV İstisnalar ve İadeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008, s.266.

nek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Madde hükmüne göre faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilecektir.

Bu mükelleflerin söz konusu otomobilleri bir süre kullandıktan sonra satmaları (teslim etmeleri) durumunda işlem bedeli üzerinden %18 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır. Alıcının bir işletme olmasının, ticari faaliyetinin bulunup bulunmamasının veya bu kapsamda faaliyeti bulunmayan özel bir kişi olmasının vergilendirme üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Örnek 3: (X) Oto Kiralama AŞ, binek otomobil kiralama işi konusunda faaliyet göstermekte olup belirli bir tarihte iki adet kullanılmamış (yaygın söyleyişle "0" km) binek otomobil satın almıştır. Şirket otomobillerden birini pazarlama biriminde kullanacak, diğerini ise ana faaliyet konusu kapsamında kiraya verecektir. Bu durumda şirket KDV Kanunu'nun 30/b maddesi kapsamında ikinci otomobil için ödediği katma değer vergisini vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilecek, birinci otomobil için ödediği katma değer vergi-

sini ise indiremeyecektir. Şirket bir süre sonra söz konusu otomobillerden ikincisini satması durumunda %18 oranında katma değer vergisi hesaplaması gerekecektir. Birinci otomobili satması durumunda ise bu hesaplama %1 katma değer vergisi oranı esas alınarak yapılacaktır. Zira şirketin, ikinci otomobilin alımında ödediği (yüklen-diği) katma değer vergisini indirme imkânı var iken birinci otomobilin alımında ödediği katma değer vergisini indirme imkânı bulunmamaktadır.

Öte yandan konuya ilişkin bir başka düzenleme 06.04.2008 tarih ve 26839 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılmıştır. Anılan Bakanlar Kurulu Kararı'nda, KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (b) bendine göre binek otomobillerin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek üzere iktisap ettikleri ve 31.12.2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan binek otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra teslim konu olması halinde bu teslimde %1 katma değer vergisi oranı uygulanacağı belirtilmiş ve Karar'ın yürürlük tarihi olarak Resmî Gazete'de yayımını izleyen gün (07.04.2008) olarak belirlenmiştir.

Bu uygulamadan faydalanabilmek için aşağıdaki şartların birlikte var olması gerekmektedir:

- İşletmenin faaliyet konusunun tamamen veya kısmen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmalı,
- Teslime konu otomobil bu amaçla iktisap

edilmiş ve kullanılmış olmalı,

- Teslime konu otomobil 31.12.2007 tarihi itibarıyla işletme aktiflerinde veya envanterlerinde yer almalı,

- Teslime konu otomobilin iktisap tarihi ile satış tarihi arasında 2 yılı aşan bir süre olmalı.

Buna göre faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları otomobiller, 31.12.2007 tarihi itibarıyla işletmelerin aktiflerinde veya envanterlerinde bulunması ve buna ilave olarak söz konusu otomobillerin iktisap (alış) tarihi ile teslim (satış) tarihi arasında iki yıldan uzun bir süre bulunması durumunda bu teslimlere %1 oranında katma değer vergisi uygulanacaktır.

Bu son Bakanlar Kurulu Kararı dikkate alındığında faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan işletmelerin bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri bir süre sonra satmaları durumunda katma değer vergisi yönünden ne gibi bir işlem yapılacağı hususunda ikili ayrım ortaya çıktığı görülmektedir.

Konuyu bütünüyle kavrayabilmek adına bir örnek verelim.

Örnek 4: (Y) Sürücü Kursu Ltd. Şti. sürücü adaylarının eğitiminde kullandığı iki adet otomobili 14.06.2010 tarihinde belirli bir bedel karşılığı satmıştır. Otomobillerden ilkinin iktisap tarihi 10.01.2006, ikincisinin iktisap tarihi ise 07.03.2008'dir.

Otomobillerin satışını 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde değerlendirdiğimizde; birinci otomobil 31.12.2007 tarihi itibarıyla işletmenin aktifine kayıtlı iken ikincisi değildir. Birinci otomobil satış tarihi itibarıyla iki yılı aşan bir süredir işletme aktifinde kayıtlıdır. Dolayısıyla anılan Bakanlar Kurulu Kararı'nda aranan şartlar olduğundan, teslim bedeli üzerinden %1 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerekecektir.

Satışa konu edilen ikinci otomobil ise 31.12.2007 tarihi itibarıyla işletme aktifine kayıtlı olmadığından 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde değil, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde değerlendirilecek ve satış bedeli üzerinden %18 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır.

4- SON SÖZ

Bir otomobile ÖTV uygulanmış olması onun artık kullanılmış otomobil olarak sınıflandırılması için yeterlidir. Kullanılmış, bir başka ifade ile ikinci el otomobil teslimleri ülkemizde sıklıkla rastlanan bir teslim türüdür.

İkinci el otomobil teslimlerinin (satışlarının) katma değer vergisi karşısındaki durumunu belirleyen unsurlardan biri teslimin ticari faaliyet kapsamında yapılıp yapılmadığıdır. Ticari faaliyet kapsamında yapılmayan, bir başka ifade özel bir şahıs tarafından yapılan ikinci el otomobil teslimleri katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Bir diğer unsur, teslim edenin faaliyet konusu ve nihai olarak otomobil alımında yüklenilen

katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılamadığıdır. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanlar, bu amaçla kullandıkları otomobiller nedeniyle yüklendikleri katma değer vergisini, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları vergiden indirme imkânına sahiptirler. Bu mükellefler, söz konusu otomobilleri satmaları durumunda %18 oranında katma değer vergisi hesaplayacaklardır. İşletmenin otomobil alımında yüklendiği katma değer vergisini indirme hakkı bulunmuyor ise söz konusu otomobilleri satmaları durumunda %1 oranında katma değer vergisi hesaplayacaklardır. Her iki durumda da alıcının bir işletme olmasının, ticari faaliyetinin bulunup bulunmamasının veya bu kapsamda faaliyeti bulunmayan özel bir kişi olmasının vergilendirme üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Öte yandan konuya ilişkin 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları otomobilleri teslim etmeleri durumunda uygulanacak vergi oranına ilişkin özel bir düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenlemeye göre, bu işletmelerin 31.12.2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterlerinde kayıtlı olan binek otomobilleri iktisap tarihinden itibaren iki yıl geçtikten sonra satmaları durumunda %1 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır. Bu şartları taşımayan binek otomobil teslimlerinde ise %18 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır.

KAYNAKÇA

- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
- 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- Kemal OKTAR, KDV İstisnalar ve İadeler, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008.