

YENİ DÜZENLEMELERLE BİRLİKTE İKİNCİ EL BİNEK OTOMOBİL TESLİMLERİNDE ÖZEL MATRAH ŞEKLİ, UYGULANACAK KDV ORANI ve İNDİRİM KONUSU YAPILABİLECEK KDV

WITH THE NEW REGULATIONS; FOR SECOND HAND PASSENGER CAR DELIVERIES SPECIAL TAX BASIS, APPLICABLE VAT RATE and DEDUCTIBLE VAT



Seda KOSKA*

ÖZ

Bilindiği üzere 7104 sayılı Kanununun 6. maddesi ile yapılan değişiklikle birlikte 01.06.2018 tarihinden itibaren ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dahil) alınarak vafında değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtlarının tesliminde özel matrah uygulanmaktadır. Diğer taraftan 22/03/2019 tarihli ve 30722 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 21/03/2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile binek otomobil teslimlerinde uygulanan Katma Değer Vergisi oranında değişikliğe gidilmiş ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetki uyarınca ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükelleflere yüklendikleri Katma Değer Vergisini indi-

ABSTRACT

As known; with the amendment made with the 6th article of the Law No. 7104, as of 01.06.2018, special basis is applied for the delivery of second-hand motor vehicles sold without modification by taxpayers engaged in the trade of second-hand motor vehicles from non-value-added tax payers (including purchases made within the scope of exception from taxpayer ones). On the other hand, with the Presidential Decision dated 21/03/2019 and numbered 845 published in the Official Gazette No. 30722 dated 22/03/2019, the rate of Value Added Tax applied in passenger car deliveries was changed and The Value Added Tax Law No. 3065 was amended 29. in accordance with the authority given by the article to the Ministry of Treasury and Finance, taxpayers engaged in the trade of second-hand motor vehicles were granted the right to deduct

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, seda.koska@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9526-4783.

Koska, S. (Nisan 2020). Yeni Düzenlemelerle Birlikte İkinci El Binek Otomobil Teslimlerinde Özel Matrah Şekli, Uygulanacak Kdv Oranı ve İndirim Konusu Yapılabilecek KDV, *Vergi Raporu*, 247, (185-196).

Hakemli makaledir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 12.02.2020 / M.K.T.: 01.04.2020

rim hakkı tanınmıştır. Yeni düzenlemeler ışığında binek otomobil teslimlerinde uygulanacak Katma Değer Vergisi oranı, binek otomobillere ait Katma Değer Vergisinin hangi durumlarda indirim konusu yapılabileceği ve özel matraha ilişkin uygulama örnekleri çalışmamızda ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Binek Otomobil, KDV İndirimi, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik, Özel Matrah.

Jel Sınıflandırma Kodları: K34, H25, H26

GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b madde hükmüne göre binek otomobillerin alımında ödenen katma değer vergisi mükellefler tarafından indirim konusu yapılamamaktadır. Mükelleflerce indirilemeyen bu katma değer vergisi mezkur kanunun 58. maddesi ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider/maliyet olarak dikkate alınabilmektedir.

Ancak 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹ ve 21/03/2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı² ile yapılan değişikliklerle birlikte öncelikle ikinci el motorlu kara taşıtlarına özel matrah uygulaması getirilmiş ve devamında binek otomobil teslimlerinde uygulanan KDV oranında değişikliğe gidilmiştir.

Diğer taraftan 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ³ ile birlikte mükelleflere binek otomobillerin alış belgelerinde gösterilen KDV' yi indirim konusu yapma imkanı getirilmiştir.

Makalemizde ikinci el binek otomobillere yö-

the Value Added Tax they were charged. In the light of the new regulations, the Value Added Tax Rate to be applied in passenger car deliveries, in which cases the Value Added Tax of passenger cars can be reduced and the application examples related to the special basis will be discussed in detail in our study.

Keywords: Passenger Cars, VAT Reduction, Regulation On Trade Of Secondhand Motor Vehicles, Special Basis.

Jel Classification Codes: K34, H25, H26

nelik olarak, özel matrah şeklinin hangi durumlarda uygulanabileceği, özel matraha ilişkin uygulama örnekleri, binek otomobil teslimlerinde uygulanacak KDV oranları ve binek otomobiller için ödenen KDV' nin hangi durumlarda indirim konusu yapılabileceği hususlarını ayrıntılı bir şekilde aktarmaya çalışacağız.

1- BİNEK OTOMOBİL TANIMI

Yapılan değişikliklerden bahsetmeden önce, "Binek otomobil nedir?" sorusuna yanıt bulmak yerinde olacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda binek otomobilleri doğrudan ilgilendiren hükümler yer alsa da mezkûr kanunlarda binek otomobilin tanımı yapılmamıştır.

KDV oranlarının tespitine yönelik çıkarılmış olan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli 1 sayılı listenin 9. sırasında "*Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri...*" ifadesi yer almaktadır. Bakanlar Kurulu Kararında Türk Gümrük Tarife Cetveline atıfta bulunulmuş ve binek otomobilin tanımı için 87.03 pozisyonu işaret edilmiştir.

¹ 06/04/2018 tarihli ve 30383 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

² 22/3/2019 tarihli ve 30722 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

³ 28/3/2019 tarihli ve 30728 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

87.03 pozisyonunda yer alan eşyaların tanımına ilişkin olarak, 27/07/2005 tarih ve 25888 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Tarife-Sınıflandırma Kararları) ile 06/02/2010 tarih ve 27485 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliğinde (Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları) de açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre; 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, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örneğin yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (en arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller bu kapsamda değerlendirilmektedir.⁴

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre, bir motorlu kara taşıtının binek otomobil olup olmadığının tespiti 60 seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirkülerinde yer alan açıklamalara göre değerlendirilecektir.

2- BİNEK OTOMOBİL TESLİMLERİNDE UYGULANACAK KDV ORANI

2.1- 21/3/2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı Öncesi Durum

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli 1 sayılı listenin 9. sırasına göre; kullanılmış olan binek otomobillerin tesliminde KDV oranı

%1 olarak belirlenmiştir. Kullanılmış deyimi ise yine 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1/5. maddesinde Özel Tüketim Vergisine tabi olmayan taşıt olarak ifade edilmiştir. Ancak mezkûr karara ekli 1 sayılı listenin 9. sırasının parantez içi hükmüne göre; Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde %18 KDV oranı uygulanacaktır.

Diğer taraftan 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinin 2. maddesinde KDV Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerin alımında yüklenen KDV' yi indirim hakkı bulunan mükelleflerin, kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek üzere iktisap ettikleri ve 31/12/2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan binek otomobillerini iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra teslimine konu etmesi halinde bu teslimde %1 KDV oranı uygulanır.

Buna göre, ikinci el binek otomobillere ilişkin KDV oranı belirlenirken mükellefleri;

- Faaliyetleri Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Ölanlar
- Faaliyetleri Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Ölmayanlar

şeklinde sınıflandırmak yerinde olacaktır. Mafih faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla satın almadıkları binek otomobillerin alış belgelerinde yer alan KDV' yi indirim konusu yapması mümkün olmadığından⁵ bu araçların teslimlerinde %1 KDV oranının uygulanacağı tabiidir.

⁴ 60 seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri

⁵ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 08.11.2016 Tarih ve 64597866-105[313-2016]-20661 sayılı özelgesi

2.2- 21/3/2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı Sonrası Durum

22/3/2019 tarihli ve 30722 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan, 21/3/2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı aşağıdaki gibidir.

“İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştiğal eden mükelleflerce bu Kararın birinci maddesinin (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanarak satın alınan araçların tesliminde, bu araçların alımında uygulanan katma değer vergisi oranı uygulanır.”

Buna göre; Kararın yürürlüğe girdiği 22/03/2019 tarihinden itibaren ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştiğal eden mükellefler;

- %1 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerin tesliminde %1,

- %18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerinin tesliminde %18 KDV oranı uygulanacaktır.

845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılan bu değişiklik, ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştiğal eden mükelleflerin araç teslimlerinde uygulanacak KDV oranına etki etmektedir. Söz konusu kararın, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin araç teslimlerinde uygulanacak KDV oranına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Buna göre ikinci el binek otomobil teslimlerinde uygulanacak KDV oranlarına ilişkin son durum aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 1: İkinci El Binek Otomobil Teslimlerinde Uygulanacak KDV Oranları

Faaliyet Konusu	Binek Otomobil Alımlarında Uygulanacak KDV Oranı	
a) Araç Kiralama Faaliyeti İle Uğraşan Mükellefler	Binek otomobil alımında uygulanan orana bakılmaksızın teslimlerinde %18 KDV oranı uygulanır. (Ancak binek otomobile ait KDV indirim konusu yapılamıyorsa, binek otomobil tesliminde %1 KDV oranı uygulanacaktır.)	
b) İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ticareti İle Uğraşan Mükellefler	%1 KDV oranı uygulanarak teslim alınan binek otomobillerin tesliminde %1 KDV oranı uygulanır.	%18 KDV oranı uygulanarak teslim alınan binek otomobillerin tesliminde %18 KDV oranı uygulanır.
c) Diğer Sektörlerde Faaliyet Gösteren Mükellefler	Binek otomobil alımında uygulanan orana bakılmaksızın teslimlerinde %1 KDV oranı uygulanır.	

Kaynak: Mevzuat hükümleri doğrultusunda tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablo ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile uğraşan mükelleflerin, ikinci el binek otomobil teslimlerinde uygulayacakları KDV oranlarında değişikliğe gidildiğini göstermektedir.

Bu durum, “İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile uğraşan mükelleflerin katma değer vergisi uygulanmadan veya istisna kapsamında satın aldıkları binek otomobillerde KDV oranı nasıl uygulanacak?” sorusunu akıllara getirebilir.

845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, binek otomobil teslimlerinde uygulanacak KDV oranını, binek otomobil alımında ödenen KDV oranı ile aynı olacak şekilde yeniden belirlemiştir. Diğer taraftan binek otomobillere uygulanacak KDV oranını

tespit eden 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı halen yürürlüktedir. Dolayısıyla mükellefler, binek otomobillerin alımında katma değer vergisi ödemiyor veyahut binek otomobili katma değer vergisinden istisna olarak satın alıyor ise bu şekilde iktisap ettikleri binek otomobillerin tesliminde 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre %1 KDV oranı uygulayacaklardır.

3- İKİNCİ EL MOTORLU KARA TAŞITLARI TESLİMİNDE ÖZEL MATRAH ŞEKLİ ve UYGULAMA ÖRNEKLERİ

7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde

Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 6. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 23/f maddesine eklenen hüküm aşağıdaki gibidir.

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

Söz konusu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 19 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğinde⁶ izah edilmiştir.

Bilindiği üzere teslim ve hizmet işlerinde matrah, Katma Değer Vergisi Kanununun 20. maddesinde, *“...bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.”* şeklinde hüküm altına alınmış olup bedel deyimi ise yine aynı maddenin 2. fıkrasında açıklanmıştır. 7104 sayılı kanunla getirilen bu düzenleme, katma değer vergisi matrahının tespitine ilişkin Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan 20. maddenin istisnasını oluşturmaktadır. Getirilen bu hükümlerle birlikte mevzuatta belirtilen şartları sağlayan mükellefler, ikinci el motorlu kara taşıtlarının tesliminde özel matrah uygulayabileceklerdir.

İkinci el motorlu kara taşıtlarının tesliminde özel matrah uygulanabilmesi için öncelikle mükelleflerin, 13/2/2018 tarihli ve 30331 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında işletmesi adına yetki belgesi almış olması gerekmektedir. İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesinde *“Yetki belgesi verilmesinde aranan şartları taşıdığı anlaşılan işletmelere, başvuru tarihinden itiba-*

ren on gün içinde yetki belgesi verilir.” hükmü yer almaktadır. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olan mükellefler, ilgili mevzuat kapsamında yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, özel matrah uygulayabilirler.⁷

Yetki belgesine ilave olarak ikinci el motorlu kara taşıtının mükellef olmayanlardan veya mükellef olanlardan katma değer vergisinden istisna olarak teslim alınması gerekecektir. KDV hesaplanarak alınan ikinci el motorlu kara taşıtlarının teslimlerinde ise özel matrah uygulanmıyacağı tabiidir.

Bir diğer önemli husus ise ikinci el motorlu kara taşıtının vasfında önemli bir değişiklik (basit tadil, bakım ve onarım işlemleri hariç) yapılmamasıdır.

Mükellefler tarafından yukarıda sayılan şartların birlikte sağlanması halinde, ikinci el motorlu kara taşıtlarının tesliminde özel matrah uygulanabilecektir. Özel matrah ise aşağıda yer aldığı şekilde hesaplanacaktır.

Özel Matrah= (Satış Bedeli-Alış Bedeli)

Şartlardan herhangi birinin sağlanamaması halinde ise ikinci el motorlu kara taşıtlarının teslimlerinde özel matrah şeklinin uygulanması söz konusu olmayacaktır. Dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta ise getirilen bu düzenlemenin sadece binek otomobilleri değil ikinci el motorlu kara taşıtlarının tamamını kapsamasıdır.

Yapılan açıklamalara göre, özel matrah şeklinin uygulanabilmesi için;

- Mükelleflerin İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında işletmesi adına yetki belgesi almış olması,

⁶ 06.07.2018 Tarih ve 30470 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

⁷ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

- İkinci el motorlu kara taşıtının mükellef olmayanlardan veya mükellef olanlardan katma değer vergisinden istisna olarak teslim alınması,
- Motorlu kara taşıtının vasfında önemli bir değişiklik yapılmaması gereklidir.

Özel matrah uygulamalarına ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır.

Örnek 1: İkinci el araç alım satım faaliyeti ile iştigal eden ve İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında işletmesi adına yetki belgesi bulunan (TSK) Ltd. Şti., 02/05/2019 tarihinde mükellef olmayan Bayan (Y)'den 87.000,00 -TL'ye binek otomobil satın almıştır. (TSK) Ltd. Şti. tarafından satın alınan araç herhangi bir işlem görmeden KDV hariç 92.000,00 -TL'ye satılmıştır.

Verilen örnek olayda;

- TSK Ltd. Şti.' nin yetki belgesine sahip olduğu,
- İkinci el binek otomobilin mükellef olmayan Bayan (Y)' den alındığı,
- Satın alınan aracın vasfında herhangi bir değişiklik yapılmadan satıldığı görülmektedir.

Buna göre (TSK) Ltd. Şti. tarafından yapılan araç satışında özel matrah uygulanacak ve satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark (92.000,00-87.000,00= 5.000,00 -TL) üzerinden %1 KDV⁸ hesaplanacaktır.

Örnek 2: Gemi işletmeciliği faaliyeti ile iştigal eden (K) A.Ş., 19/06/2019 tarihinde KDV mükellefi olmayan Bay (C)'den açık artırma yoluyla 63.000,00 -TL'ye araç satın almıştır. (K) A.Ş., aracın yıllık rutin bakımlarını yaptırdıktan sonra aracı KDV hariç 69.000,00 -TL'ye satmıştır.

Verilen örnek olayda;

- (K) A.Ş.' nin faaliyet konusunun gemi işletmeciliği olduğu,

- İkinci el binek otomobilin mükellef olmayan Bay (C)' den açık artırma yoluyla satın alındığı,
- Satın alınan aracın yıllık rutin bakımlarının yapılarak satıldığı görülmektedir.

(K) A.Ş.' nin faaliyet konusunun ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti olmaması sebebiyle özel matrah uygulaması söz konusu olmayacaktır. Bununla birlikte (K) A.Ş. yetki belgesine haiz olarak ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti faaliyeti ile iştigal etse bile özel matrah uygulamasından yine de yararlanamayacaktır. Çünkü aracı KDV mükellefi olmayan Bay (C)' den satın almış olsa da açık artırma yoluyla satın alındığından söz konusu teslimde Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-d ve 23. maddelerine göre kesin satış bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekecektir. KDV hesaplanarak alınan ikinci el motorlu kara taşıtlarının teslimlerinde ise özel matrah uygulanmayacağı tabiidir.

Dolayısıyla (K) A.Ş. tarafından satılan aracın tesliminde KDV matrahı, satış bedeli (69.000,00 -TL) olacak ve bu tutar üzerinden %18 KDV hesaplanacaktır.

Örnek 3: İkinci el araç alım satım faaliyeti ile iştigal eden ve İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında işletmesi adına yetki belgesi bulunan (C) Ltd. Şti., kasko değeri 200.000,00 -TL olan ve hurdaya ayrılmış olan binek otomobili mükellef olmayan Bay (Z)' den 08/12/2019 tarihinde 50.000,00 -TL' ye satın almıştır. (C) Ltd. Şti. tarafından satın alınan aracın motoru yenisiyle değiştirilmiş ve rutin bakımları yaptırılmıştır. Sonrasında binek otomobil 130.000,00 -TL bedel karşılığında satılmıştır.

Verilen örnek olayda;

- (C) Ltd. Şti.' nin yetki belgesine sahip olduğu,

⁸ Binek otomobil dışında bir araç olması halinde KDV oranı %18 uygulanır.

- İkinci el binek otomobilin mükellef olmayan Bayan (Z)' den alındığı,
- Satın alınan aracın motorunun değiştirilerek ve bakımlarının yapılarak satıldığı görülmektedir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde mükellefler tarafından özel matrah şeklinin uygulanabilmesi için üç önemli şartın olduğunu ve bu şartların birlikte sağlanması gerektiğini ifade etmiştik. (C) Ltd. Şti. belirtilen şartlardan ikisini taşıyor olsa da satın alınan aracın motorunun değiştirilmesi vasfında önemli bir değişiklik yapıldığından binek otomobil tesliminde özel matrah uygulanması mümkün olmayacaktır.

Buna göre (C) Ltd. Şti. tarafından yapılan binek otomobil tesliminde KDV matrahi, satış bedeli (130.000,00 -TL) olacak ve bu tutar üzerinden %1 oranında KDV hesaplanacaktır.

4- İKİNCİ EL BİNEK OTOMOBİL TESLİMLERİNDE İNDİRİLEBİLECEK KDV ve UYGULAMA ÖRNEKLERİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. ve 34. maddelerine göre, mükellefler vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini kanuni defterlerine kaydetmek şartıyla indirim konusu yapabilirler.

Mamafih bazı durumlarda kanun koyucu yüklenilen katma değer vergisinin indirimine cevaz vermemektedir. Katma değer vergisinin indirimine izin verilmeyen haller yine Katma Değer Vergisi Kanununun 30. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesi;

“Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobil-

lerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi.” şeklinde hüküm altına alınarak faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayan mükellefler tarafından satın alınan binek otomobillere ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasına müsaade etmemektedir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olan mükellefler ise taksi işletmecisi, sürücü kursu ve otomobil kiralama şirketleri olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde sayılmıştır. Ancak mükelleflerin faaliyetleri binek otomobilleri kiralamak veya işletmek dahi olsa bu amaçla kullanmadıkları binek otomobiller için yükledikleri KDV' yi indirim yapmaları mümkün değildir.

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde 22/03/2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişikliğe gidilmiştir. Söz konusu değişiklik aşağıdaki gibidir.

“13/2/2018 tarihli ve 30331 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükellefler tarafından alım-satıma konu edilen binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması 22/03/2019 tarihi itibarıyla uygun görülmüştür.”

Hazine ve Maliye Bakanlığı 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/5. maddesinde yer alan yetkisini kullanarak, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükellefler tarafından, alım-satıma konu edilen binek otomobillerin alış belgelerinde gösterilen KDV'yi indirmesine izin vermiştir.

Yapılan bu değişiklikle birlikte binek otomobillere ait olan ve indirim konusu yapılamayan KDV, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükel-

leflerce 22/03/2019 tarihinden itibaren indirim konusu yapılabilecektir.

İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar ise anılan Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın bu kapsamda işlem yapabilirler.

Diğer bir önemli değişiklik ise, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükelleflerin alım-satıma konu etmek üzere satın aldıkları ve 22/03/2019 tarihi itibarıyla stoklarında yer alan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen ve daha önce indirim konusu yapılamayan KDV tutarlarının, bu araçların teslim edildiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabileceğidir. Ancak KDV' nin bu şekilde indirim konusu yapılabilmesi için daha önce gider/maliyet hesaplarına intikal ettirilen tutarların düzeltilmesi gerekmektedir.

Gözden kaçırılmaması gereken diğer bir noktada ise anılan yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükelleflerin alım-satıma konu etmedikleri binek otomobiller için yükledikleri KDV' yi indirim konusu yapamayacaklarıdır.

Buna göre;

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler, bu amaçla satın aldıkları binek otomobillere ait KDV' yi,
- İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükellefler, alım-satıma konu ettikleri binek otomobillere ait olan KDV' yi indirim konusu yapabileceklerdir.

☒ Bununla birlikte faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullanmadıkları veya İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti faaliyeti ile iştigal eden mükelleflerin alım-satıma konu etmedikleri binek otomobillerine ait olan katma değer vergisinin indirimi söz konusu olmayacaktır.

Sonuç itibarıyla ikinci el binek otomobillerin tesliminde uygulanacak KDV oranı ve binek otomobillere ait KDV' nin indirim konusu yapıp yapılamayacağına ilişkin özet tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: İkinci El Binek Otomobillere Ait KDV Oranı ve Binek Otomobillere Ait KDV' nin İndiriminde Son Durum

Faaliyet Konusu	Teslimlerinde Uygulanacak KDV Oranı	İndirim Konusu Yapılabilir mi?
Faaliyetleri Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Olanların Bu Amaçla Kullandıkları Binek Otomobilleri,	Binek otomobil alımında uygulanan KDV oranına ve binek otomobil alışlarının KDV' ye tabi olup olmadığına bakılmaksızın teslimlerinde %18 KDV,	Evet.
İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik Kapsamında İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ticareti İle İştilig Edenlerin Alım-Satıma Konu Ettikleri Binek Otomobilleri,	KDV ödemeksizin satın alınan binek otomobillerin tesliminde %1,	Evet. (KDV ödenmeden alınan binek otomobillerde, KDV indirimi söz konusu olmayacaktır.)
	%1 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerin tesliminde %1,	
	%18 KDV oranı uygulanarak satın alınan binek otomobillerin tesliminde %18,	
Yukarıda Sayılan Haller Dışında Kalan Mükelleflerin Satın Aldıkları Binek Otomobilleri,	Binek otomobil alımında uygulanan KDV oranına ve binek otomobil alışlarının KDV' ye tabi olup olmadığına bakılmaksızın teslimlerinde %1 KDV oranı uygulanır.	Hayır.

Kaynak: Mevzuat hükümleri doğrultusunda tarafımızca oluşturulmuştur.

Konuya ilişkin uygulama örneği aşağıdaki gibidir.

Örnek 4: İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında yetki belgesine haiz olarak ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştilig eden TU-SE işletmesi, 30/04/2019 tarihinde 300.000,00 -TL' ye aldığı binek otomobili herhangi bir işleme tabi tutmadan 17/12/2019 tarihinde 350.000,00 -TL' ye satmıştır. (Tutarlar KDV hariçtir.) TU-SE işletmesi tarafından,

- Yüklenilen KDV oranının %1 olması,
- Yüklenilen KDV oranının %18 olması,
- Binek otomobilin mükellef olmayan şahıstan alınması,
- Binek otomobilin 15/01/2019 tarihinde %18 KDV ödenerek satın alınması durumları aşağıda değerlendirilecektir.

Verilen örnek olayda;

- TU-SE işletmesi tarafından 30/04/2019 tarihinde satın alınan binek otomobilin 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının yürürlük tarihi olan 22/03/2019 tarihinden sonra satıldığı görülmektedir. TU-SE işletmesi tarafından satın alınan binek otomobilin alımında %1 KDV oranı uygulandığından 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına göre, tesliminde de %1 KDV oranı uygulanması gerekmektedir. Diğer taraftan, TU-SE işletmesi İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştilig ettiğinden binek otomobilin alımında ödediği KDV' yi indirim konusu yapabilecektir. Ayrıca binek otomobilin alımında KDV ödendiğinden özel matrah uygulanması mümkün olmayıp KDV matrahı satış

bedeli (350.000,00 -TL) olacaktır. Buna göre, TU-SE işletmesi tarafından hesaplanacak KDV ($350.000,00 \times 1\%$) 3.500,00 -TL olacaktır.

- b)** TU-SE işletmesi tarafından 30/04/2019 tarihinde satın alınan binek otomobilin 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının yürürlük tarihi olan 22/03/2019 tarihinden sonra satıldığı görülmektedir. TU-SE işletmesi tarafından satın alınan binek otomobilin alımında %18 KDV oranı uygulandığından 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına göre, tesliminde de %18 KDV oranı uygulanması gerekmektedir. Diğer taraftan, TU-SE işletmesi İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştiğal ettiğinden binek otomobilin alımında ödediği KDV' yi indirim konusu yapabilecektir. Ayrıca binek otomobilin alımında KDV ödendiğinden özel matrah uygulanması mümkün olmayıp KDV matrahı satış bedeli (350.000,00 -TL) olacaktır. Buna göre, TU-SE işletmesi tarafından hesaplanacak KDV ($350.000,00 \times 18\%$) 63.000,00 -TL olacaktır.
- c)** TU-SE işletmesinin İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında yetki belgesine haiz olarak ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştiğal ettiği, binek otomobili mükellef olmayan şahıstan aldığı ve binek otomobili herhangi bir işleme tabi tutmaksızın sattığı görülmektedir. Özel matrah için gerekli şartların birlikte sağlandığı anlaşıldığından TU-SE işletmesi tarafından satın alınan binek otomobilin tesliminde

KDV matrahı (350.000,00-300.000,00 \Rightarrow 50.000,00 -TL olacaktır. Binek otomobilin tesliminde uygulanacak KDV oranı ise 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli 1 sayılı listenin 9. sırasına göre %1 olacaktır. Buna göre, TU-SE işletmesi tarafından hesaplanacak KDV ($50.000,00 \times 1\%$) 500,00 -TL olacaktır.

- d)** TU-SE işletmesi tarafından 15/01/2019 tarihinde satın alınan binek otomobilin 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının yürürlük tarihi olan 22/03/2019 tarihinden sonra satıldığı görülmektedir. TU-SE işletmesi tarafından satın alınan binek otomobilin alımında %18 KDV oranı uygulandığından 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına göre, tesliminde de %18 KDV oranı uygulanması gerekmektedir. Ayrıca binek otomobilin alımında KDV ödendiğinden özel matrah uygulanması mümkün olmayıp KDV matrahı satış bedeli (350.000,00 -TL) olacaktır. Diğer taraftan binek otomobilin alımında ödenen KDV, bu aracın teslim edildiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. İndirim konusu yapılması halinde gider/maliyet hesaplarına intikal ettirilen KDV' nin söz konusu hesaplardan çıkarılması gerekmektedir. Yapılan açıklamalara göre TU-SE işletmesi tarafından hesaplanacak KDV ($350.000,00 \times 18\%$) 63.000,00 -TL olacaktır.

Binek otomobilin alımında ödenen ($300.000,00 \times 18\%$) 54.000,00 -TL tutarındaki KDV' nin TU-SE işletmesi tarafından indirim hesaplarına alınması halinde yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

- Binek otomobil satın alındığında yapılacak muhasebe kaydı;

15/01/2019	
153- Ticari Mallar ⁹	354.000,00 -TL
102- Bankalar	354.000,00 -TL

- Binek otomobil satıldığında yapılacak muhasebe kaydı;

17/12/2019	
102- Bankalar	413.000,00 -TL
600- Yurtiçi Satışlar	350.000,00 -TL
391- Hesaplanan KDV	63.000,00 -TL

- Binek otomobile ilişkin ödenen KDV' nin indirim hesaplarına dahil edilmesi halinde yapılacak muhasebe kaydı;

17/12/2019	
191- İndirilecek KDV ¹⁰	54.000,00 -TL
- 15/01/2019 Tarihinde Alınan Aracın KDV' si	
153- Ticari Mallar	54.000,00 -TL

SONUÇ

Çalışmamızda son düzenlemeler ışığında binek otomobil teslimlerinde uygulanması gereken KDV oranlarını, binek otomobil için yüklenen KDV' nin indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunu ve ikinci el motorlu kara taşıtları için uygulanacak olan özel matrah şeklini detaylı olarak açıklamaya çalıştık.

Buna göre İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında yetki belgesi alan ve ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işgal eden mükelleflerin, 22/03/2019 tarihinden itibaren alım-satım konu ettikleri binek otomobilleri için yükledikleri KDV' nin indirimi mümkün hale gelmiştir. Söz konusu mükelleflere, 22/03/2019 tarihinden önce alım-satım konu

etmek amacıyla satın aldıkları ve stoklarında yer alan binek otomobillerin alış vesikalarında yer alan KDV' yi de indirim konusu yapma imkanı tanınmıştır. KDV' nin bu şekilde indirim konusu yapılması halinde defter kayıtları üzerinde gerekli düzeltmelerin yapılması gerektiği de unutulmamalıdır. Ayrıca söz konusu mükellefler, ikinci el motorlu kara taşıtlarını mükellef olmayanlardan veya mükellef olanlardan istisna kapsamında satın almaları halinde ikinci el motorlu kara taşıtlarının tesliminde özel matrah uygulayacaklardır.

Yapılan değişikliklerle birlikte ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işgal eden mükellefleri ilgilendiren diğer bir önemli nokta ise %1 KDV ödeyerek satın aldıkları binek otomobillerin tesliminde %1 ve %18 KDV ödeyerek satın aldıkları

⁹ Yüklenen KDV' nin binek otomobilin maliyetinin içerisinde yer aldığı varsayılmıştır.

¹⁰ 191 - İndirilecek KDV hesabı yerine 192- Diğer KDV hesabı da kullanılabilir.

binek otomobillerin tesliminde ise %18 KDV oranını uygulayacaklardır. Bu noktada İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında yetki belgesi olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. KDV ödemedi satın alınan binek otomobillerin tesliminde ise %1 KDV oranı uygulanacağı tabiidir.

KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- 60 seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri
- 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 21/03/2019 tarihli ve 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
- 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 08.11.2016 Tarih ve 64597866-105[313-2016]-20661 sayılı Özelgesi