

“MÜZAYEDE MAHALLİNDE YAPAN SATIŞLARIN KDV DÜZENLEMELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU VE İKİNCİ EL ARAÇLARIN MÜZAYEDE YOLUYLA SATIŞI”NA İLİŞKİN TÜSİAD GÖRÜŞLERİ

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM: MÜZAYEDE MAHALLİNDE YAPAN SATIŞLARIN KDV DÜZENLEMELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU	2
I. GİRİŞ	2
II. MÜZAYEDE MAHALLİ SATIŞLARINDA KDV-İSVİÇRE UYGULAMASI	2
III. MÜZAYEDE MAHALLİ SATIŞLARINDA KDV-FRANSA UYGULAMASI	4
1. Müzayedecinin Başkası Nam ve Hesabına Yaptığı Satışlar	5
2. Müzayedecinin Kendi Adına ve Başkası Hesabına Yaptığı Satışlar	6
IV. MÜZAYEDE MAHALLİ SATIŞLARINDA KDV-TÜRKİYE UYGULAMASI	7
1. 7104 Sayılı Kanundan Önceki Hukuki Durum	8
a. KDV Mükelleflerinin Uyacakları Esaslar	8
b. İcra Dairelerinin Uyacakları Esaslar	10
2. 7104 Sayılı Kanundan Sonraki Hukuki Durum	11
İKİNCİ BÖLÜM: İKİNCİ EL ARAÇLARIN MÜZAYEDE YOLUYLA SATIŞI	12
I. BİNEK ARAÇLARINDA İNDİRİM YASAĞI VE İKİNCİ EL ARAÇ TİCARETİ YAPANLARIN İNDİRİM HAKKI	12
1. Faaliyet Konusu Araç İşletmesi Olmayanların İşletmede Kullanmak Üzere Satın Aldığı Binek Araçlarında KDV İndirimi	12
2. Asıl faaliyet Konusu Olarak Araç İşletenlerin İndirim Hakkı	13
3. Asıl faaliyet Konusu Olarak Başkasından Satın Aldığı Aracı İkinci El Olarak Satanlar (İkinci El Araç Ticareti Yapanlar) Yönünden İndirim Hakkı	14
II. İKİNCİ EL ARAÇ SATIŞLARINDA KDV ORANININ SATICININ ÖZNEL DURUMUNA GÖRE BELİRLENMESİ	16
III. İKİNCİ EL ARAÇ KDV ORANINA ETKİ EDEN İNDİRİM HAKKININ SADECE KANUNUN 30/D MADDESİNDEN GELEN İNDİRİMLE SINIRLI OLMASI	16
IV. BAŞKASINDAN ALDIĞI ARACI İKİNCİ EL OLARAK MÜZAYEDE MAHALLİNDE SATTIRANLAR YÖNÜNDEN MÜZAYEDEÇİNİN KDV ORANINI BELİRLEME SORUNU	17
V. KDV MÜKELLEFİ OLMAYANLARDAN (VEYA İSTİSNA KAPSAMINDA) ALINAN İKİNCİ EL ARAÇLARIN MÜZAYEDE YOLUYLA SATIŞINDA ÖZEL MATRAH ŞEKLİNİN TESPİTİ SORUNU	18
VI. BİNEK OTOMOBİLİNİN ALIMINDAKİ KDV TUTARINI İNDİREN ANCAK FAYDALI ÖMRÜ DOLMADAN MÜZAYEDE YOLUYLA SATTIRANLAR İÇİN, MÜKELLEF DEĞİŞİKLİĞİNİN YAPILAN İNDİRİME ETKİSİ	19
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: MÜZAYEDE MAHALLİNDE YAPAN SATIŞLARDA FATURA DÜZENİ	21

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜZAYEDE MAHALLİNDE YAPAN SATIŞLARIN KDV DÜZENLEMELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

I. GİRİŞ

KDV Kanunu'nun 1/1. Maddesinde Türkiye'deki **"ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler"**in KDV'ne tabi olacağı belirtilmiş; aynı maddenin 3/d alt bendinde de ayrıca **"müzayede mahallerinde yapılan satışlar"**ın KDV'ne tabi olacağı hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıdaki hükümler, "müzayede mahallinde satış suretiyle yapılan ticari, zirai veya mesleki faaliyet çerçevesindeki teslimler" söz konusu olduğunda, tereddütlere sebebiyet vermiştir. Hatta müzayede mahallindeki satışların KDV Kanununda "ticari teslimlerden ayrı bir vergi doğuran olay" sayılması gerekeceği kabulüyle, bankaların ve TMSF'nun alacaklarına karşılık devraldıkları taşınmazların veya bunlara ait alacakların teminatı durumundaki mal ve hakların ve hatta kurumların aktifinde 2 yıldan uzun süre bulunan taşınmazların elden çıkarılması işlemi müzayede yoluyla gerçekleştiğinde, KDV Kanunu'nun 17'nci maddesinde bu işlemler için getirilen istisnaların uygulanamayacağı yorumları dahi yapılmış ve bu yorumlara bağlı olarak, sözü edilen istisna hükümlerinin yer aldığı maddelere parantez içinde "müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil" ibaresi eklenmiştir. Kanunun genel mekanizması ile bağdaşmayan bu yorumunu savunanlar, müzayede mahalli için özel matrah şekli öngörülmüş olmasından da destek almaya çalışmıştır.

Oysa, Kanun koyucunun zaten KDV Kanununun 1/1. Maddesinde genel rejim çerçevesinde vergiye tabi tuttuğu ve mükellef, matrah, vergiyi doğuran olay gibi hususiyetleri de ayrıntılı olarak tanımlamış olduğu **"ticarî, sınaî, ziraî faaliyet çerçevesindeki teslimler"** maddesi varken, bu mahiyetteki bir teslimi genel rejimden ayırarak "mükellefi" hakkında dahi herhangi bir hüküm sevkedilmemiş olan (bu boşluk ancak yakın zamanda 7104 sayılı Kanunla kapatılabildi) müzayede mahallindeki satış rejimine tabi tutmak isteyebileceğinin varsayılması için hiç bir makul sebep yoktur. Müzayede mahallinde yapılan satışların KDV Kanunumuzda genel mahiyetteki ticari teslimlerden ayrı olarak verginin konusuna alınması, Avrupa KDV sisteminin iç mevzuatımıza aynen aktarılmasının sonucudur. Ancak bu hükmün uygulamasında mehzaz ülke uygulamalarından yararlanılmamış ve ikincil düzenlemelerde de bu hüküm asıl itibarıyla icra dairelerince gerçekleştirilen satışlar hedef alınarak düzenlenmiştir.

İzleyen bölümde, İsviçre ve Fransa KDV mevzuatına göre müzayede mahallindeki satışlara ilişkin düzenlemeler hakkında genel bir bilgi verilecek; peşinden bizim mevzuatımızdaki düzenlemeler 7104 sayılı Kanun öncesindeki durum ve 7104 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler çerçevesinde aktarılarak sorunlara işaret edilecek; akabinde konu ikinci el kara taşıtlarının müzayede yoluyla satışı özelinde irdelenecektir.

II. MÜZAYEDE MAHALLİ SATIŞLARINDA KDV –İSVİÇRE UYGULAMASI

İsviçre uygulamasında müzayede mahallindeki satışların KDV'ne tabi olup olmamaları, satışa konu malların içeriğine ve sahibinin ticari faaliyetine dahil olup olmamasına göre farklılaşır. Satışa konu mal ticari faaliyete dahil bir mal ise zaten genel hükümler çerçevesinde KDV'ne tabidir. Satışa konu mal sahibinin ticari faaliyetine dahil değil ise, o malın müzayede mahallinde satışında KDV'ne tabi olup olmayacağı malın içeriğine göre belirlenir. Örneğin tablo, antika eser, sanat eseri, pul, para koleksiyonu, antika araba vs gibi malların müzayede mahallindeki satışlarının KDV'ne tabi olması, satılan objenin yaşının 100 yıldan fazla olması şartına bağlanmıştır.

İsviçre hukukunda, müzayede mahallindeki satışa aracılık edenlerin (müzayedeci) doğrudan satışa konu eşyanın malikini (asıl satıcı) temsil etmeleri (onun nam ve hesabına işlem yapmaları) mümkün olduğu gibi, müzayedecinin satış işlemini kendi adına ve satıcı hesabına gerçekleştirmesi de mümkündür. İkinci seçenekte, müzayede mahallindeki satışlarda, satışa konu malın sahibinin kim olduğunun belirtilmesi veya alıcıya/alıcı adaylarına bildirilmesi gerekmez.

1. Müzayedecinin başkası nam ve hesabına yaptığı satışlar :

- Eğer müzayede düzenleyenin elinde, üçüncü bir kişiye ait malın satışının yapıldığını gösteren ve satışa konu malı açıkça tarifleyen bir yazılı anlaşma varsa veya müzayede katılımcılarına satışa konu malın üçüncü bir kişiye (müzayedeyi düzenleyen dışındaki bir kimseye) ait olduğu yazılı olarak bildirilmişse, bu durumda müzayedeyi düzenleyenin sadece aracılık hizmeti verdiği kabul edilir.
- Müzayedecinin sadece satışa aracılık ettiği ve satışın 3. Kişiler nam ve hesabına yapıldığını yazılı olarak önceden bildirmiş olduğu hallerde, KDV sadece müzayede için alınan ücret ve komisyonlar üzerinden (hem alıcıya kesilen faturada hem adına satış yapılan kimseye kesilen faturada gösterilen komisyonlar üzerinden) hesaplanmaktadır.

2. Müzayedecinin kendi adına ve başkası hesabına yaptığı satışlar :

Eğer satış işlemi müzayedeci adına satıcı hesabına yapıyorsa faturalama aşağıdaki örnekte gösterildiği gibi yapılmaktadır.

3. Müzayedecinin kendi nam ve hesabına yaptığı satışlar :

- Eğer satışa konu mal müzayedeyi düzenleyene aitse veya bu malın iktisabında yüklenilen KDV müzayedeyi düzenleyen tarafından indirimine konu edilmişse, bu durumda satış bedeli üzerinden müzayedeyi düzenleyen tarafından KDV hesaplanır ve bu husus müzayede kataloğunda da belirtilir.
- Müzayedecinin satışa konu malın sahibi olduğu bazı örneklerde KDV matrahı “satış bedeli - mal maliyeti” üzerinden hesaplanabilmektedir (bu uygulamanın benzeri bizim mevzuatımızda 7104 sayılı Kanunla KDV mükellefi olmayanlardan satın alınan ikinci el araçların satımında özel matrah şekli olarak düzenlenmiştir)

4. Müzayedede satılan eşyanın yurt dışından ithali veya yurt dışına satışı :

- Eğer müzayedeye konu malın sahibi ülke dışında yaşayan biriye ve mal müzayede için yurt dışından gelmekteyse, ya ithalat sırasında KDV ödenir ya da müzayedeyi düzenleyenin sadece satışa aracılık etme işlevi üstlenmesi ve bu hususu önceden vergi idaresine yazılı olarak bildirmesi şartıyla, ithalata ait KDV, müzayede sonuçlandığında müzayedede oluşan satış fiyatı üzerinden hesaplanır.
- Müzayedecinin sadece satışa aracılık ettiğinin kabul edildiği durumlarda, müzayedeci mal üzerinde serbestçe tasarruf hakkına sahip olmadığından, bu işlemle ilgili herhangi bir KDV indirim hakkına da sahip değildir. Buna karşılık, malı kendi adına ithal ederek müzayede yoluyla satmışsa, ithalattaki KDV’ni indirme hakkı olacağı gibi, müzayede mahallindeki satışı da doğrudan kendi adına yapmış olacak ve müzayedede oluşan satış fiyatı üzerinden KDV hesaplayacaktır.
- Alıcının yurt dışında olduğu ve malın satışı müteakip ihraç edildiği durumda ise, bu satış KDV’nden istisna olmaktadır.

5. Müzayede Satışlarında fatura düzeni

Fatura düzenine gelince, çoğu durumda müzayedeyi düzenleyen, mal sahibinin kesmesi gereken faturayı da ona verilmek üzere kendisi keser. Self-Billing olarak bilinen bu uygulama, bizim mevzuatımızda da Maliye Bakanlığının düzenlemeleri çerçevesinde hal komisyoncuları için uygulanmaktadır.

İsviçre uygulamasında müzayedecinin kendi kendine fatura düzenleme işlemine örnek verecek olursak; Müzayede mahallinde 10.000 Euro bedelle satılan bir malın % 20 yasal masrafları olduğunu varsaydığımızda, müzayede düzenleyen tarafından **alıcıya** kesilecek fatura şöyle olacaktır:

MÜZAYEDEYİ DÜZENLEYENİN ÜNVANI	Alıcı: İsim –ADRES	TARİH :
-----------------------------------	--------------------	---------

XXX tarihli müzayedede satın aldığınız XXX kodlu eserin kesinleşen artırma bedeli	10.000
Yasal Masraflar % 20	2.000
Toplam	12.000
KDV % 7,6	912
Ödenecek Dip Toplam	12.912

Bu faturadaki KDV, alıcının mükellef olup olmamasına ve malın alıcının mükellefiyet gerektiren faaliyetleriyle olan ilgisine göre, alıcı tarafından indirilebilir veya nihai olarak yüklenilir.

Eğer malın sahibi de KDV mükellefi ise, yine müzayede düzenleyicisi tarafından bu defa mal sahibine aşağıdaki fatura kesilir (müzayecinin % 10 komisyon aldığı kabulüyle)

MÜZAYEDEYİ DÜZENLEYENİN ÜNVANI	Malın Sahibi : İsim –ADRES	TARİH :
-----------------------------------	----------------------------	---------

XXX tarihli müzayedede tarafınızdan satışa sunulan eserin kesinleşen artırma bedeli	10.000
Hizmet Komisyonumuz % 10	1.000
KALAN	9.000
KDV % 7,6	684
Size KDV Dahil Ödeyeceğimiz	9.684

Görüldüğü gibi, bu satışta, mal sahibinin de KDV mükellefi olduğu durumda mal sahibi tarafından müzayeciyeye fatura kesilmek yerine müzayecici tarafından mal sahibine fatura kesilmektedir. Müzayecici bu faturada gösterdiği 684 Euro KDV tutarını, alıcıya kestiği faturada kendi hesapladığı 912 Euro KDV’nden indirecektir. Mal sahibi ise müzayecinin faturasında gösterilen 684 Euro KDV’ni kendi hesaplanan KDV rakamı olarak beyan eder ve duruma göre vergi dairesine öder.

III. MÜZAYEDE MAHALLİ SATIŞLARINDA KDV – FRANSA UYGULAMASI

Fransız hukukunda, satışa konu edilen malın ve satıcının durumuna göre, müzayede mahallinde bir satış KDV’ne tabi olabileceği gibi, KDV’nden istisna olabilir veya KDV’ne hiç tabi olmayabilir. Belirlenmiş olanlar dışında kişisel ikinci el eşyaların müzayede yoluyla satışı genel prensip olarak KDV’ne tabi değildir.

AB Direktifleriyle de uyumlu olan Fransız iç mevzuatına göre, **yeni malların** açık artırmayla satışı, genel rejime tabidir; yani burada “açık artırma yoluyla satışların KDV’ne tabi olmasını” sağlayan özel hükme başvurmayla gerek kalmaz; genel rejim çerçevesinde vergileme yapılır.

Açık artırmayla satılması halinde KDV’ne tabi olacağı özellikle düzenlenen mal grupları ise,

- Antika eşyalar,
- Koleksiyonlar,
- Özgün sanat eserleri

olarak belirlenmiştir.

Gerçek kişilerin devamlılık göstermeyen ve ticari nitelik taşımayan “açık artırma yoluyla yukarıda belirlenenler dışındaki kişisel-kullanılmış eşya satışları” KDV konusuna girmemektedir. Aynı şekilde, kamu idarelerince (KDV mükellefi olanlar hariç) kamuya ait malların açık artırma yoluyla satışı veya gümrük idarelerinin gümrüğe terk edilmiş/yakalanmış malları (yeni olanlar hariç) açık artırmayla satışı da KDV’nin konusuna girmemektedir.

Kanun koyucunun ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerin KDV’ne tabi olmasını sağlayan genel hükümleri mevcutken, ek olarak ayrıca özel bir madde sevk ederek “müzayede mahallindeki satışların da KDV’ne tabi olacağını” düzenlemiş olmasının sebebi, ilk olarak, genel rejime göre vergileme kapsamına girmeyen ancak selektif olarak belirlenmiş mal grupları itibarıyla kapsama alınması arzu edilen işlemleri de kavramaktır. Buna göre, zaten genel rejime göre KDV’nin konusuna giren bir işlem için müzayede mahalline ilişkin hükümlere başvurmaya gerek yoktur.

Ancak müzayede mahallindeki satışların KDV’ne tabi olacağına dair düzenlemenin başka bir sebebi daha vardır: genel olarak KDV’ne tabi işlemler “faaliyet” olarak nitelediğimiz “devamlılık unsuru” taşıyan işlemlerdir. Müzayede mahallinde antika eser, koleksiyon veya sanat eseri satışı ise, eser ya da koleksiyon sahibi yönünden devamlılık göstermeyebilir. Ancak müzayede yoluyla satışta, faaliyeti devamlılık gösteren bir aktör daha vardır, o da müzayede düzenleyen organizatör-müzayedecidir.

Fransız hukukuna göre müzayede düzenleyici, bu satışları 2 şekilde gerçekleştirebilmektedir: “kendi adına ama başkası hesabına satış” veya “başkası nam ve hesabına satış” (müzayedecinin kendisine ait bir malı müzayede yoluyla –kendi nam ve hesabına- satışı ise, müzayedecinin ticari faaliyeti çerçevesindeyse zaten genel rejime göre KDV’ne tabi olacaktır).

Buna göre, KDV mükellefiyeti ile ilgili şu ihtimaller söz konusu olabilecektir:

1. Müzayedecinin başkası nam ve hesabına yaptığı satışlar : Eğer açık artırma yoluyla satış işlemi bir KDV mükellefi adına yapılmaktaysa, müzayedeyi düzenleyen, adına satış yapılan kişinin (mal sahibi) KDV mükellefi olduğuna ve müzayede memuruna “kendisi adına KDV içeren fatura düzenleme yetkisi verdiğine” dair bir yetki belgesi almak durumundadır. Bu yetkinin olması ya da olmaması, KDV’nin alınma şeklini ve matrahını etkileyecektir.

- Eşya sahibi (adına satış yapılan kimse) KDV mükellefi olduğu halde müzayede memuruna “kendisi adına KDV içeren fatura düzenleme yetkisi” vermemişse, alıcıya verilmek üzere satış bedeli üzerinden hesaplanacak KDV’ni de içeren faturayı KDV mükellefi olan eşya sahibi düzenleyecektir.
- Eşya sahibi (adına satış yapılan kimse) KDV mükellefi olduğu halde müzayede memuruna “kendisi adına KDV içeren fatura düzenleme yetkisi” vermişse, hesaplanan KDV-indirim KDV mekanizmaları müzayede memurunun hem alıcıya hem satıcıya fatura düzenlemesi (İsviçre örneğinde bahsedilen ve bizde de hal komisyoncularına getirilen self-billings uygulaması) yoluyla işletilecektir. Bu durumda, müzayede memuru alıcıya düzenlediği faturadaki KDV tutarını hesaplanan KDV olarak ve satıcıya düzenlediği aynı tutarlı faturada gösterilen KDV’ni de indirim KDV olarak dikkate alarak nötralize edecek; hesaplanan ve indirilecek KDV birbirini götürceğinden sonuçta müzayedeyi düzenleyen açısından KDV matrahı sadece kendi komisyonu veya hizmet bedeli kadar olacak; müzayede memuru tarafından satıcıya düzenlenen faturada gösterilen ve indirilen KDV ise satıcı tarafından beyan edilecektir.
- Eşya sahibi (adına satış yapılan kimse) KDV mükellefi değilse, ve satış konusu mal müzayede yoluyla satışı KDV’ye tabi olan bir mal değilse, alıcıya verilecek olan fatura müzayede memurunca düzenlenecek ve KDV matrahı olarak sadece müzayedeyi düzenleyenin kar marjı (komisyon bedeli) esas alınacaktır. KDV’nin müzayede memurunun kar marjı üzerinden alındığı hallerde matrah,

müzayede bedeli (kesin satış fiyatı) ile, eşyanın sahibine ödenen tutar (müzayede memurunun komisyonu ve masrafları düşüldükten sonra net ödenen tutar) arasındaki farka eşit olmaktadır.

2. Müzayedecinin kendi adına ve başkası hesabına yaptığı satışlar : Müzayedeyi düzenleyen kendi adına ama mal sahibi hesabına satış yapıyorsa (bunu konsinyasyon usulü satışa benzetmek mümkündür), ortada 2 ayrı teslim olduğu kabul edilir: Eşya sahibinin müzayede konusu eşyayı müzayede düzenleyene teslimi ve müzayede düzenleyenin de eşyayı müzayede yoluyla alıcıya teslimi. Bu teslimlerin her birisi, alıcı ve satıcının kendi özel durumlarına göre KDV'ne tabi olur veya olmaz.

- Eğer satıcı/mal sahibi KDV mükellefi ise, müzayede satışı da kesin satış bedeli üzerinden KDV'ne tabi olacak; müzayedecinin kendi adına ve mal sahibi hesabına hareket ettiği hallerde belge düzeni “mal sahibinden müzayede memuruna fatura ve müzayede memurundan müzayedeyi kazanana fatura” şeklinde cereyan edecektir. Ancak, mal sahibinin (satıcı) KDV mükellefi olduğu hallerde dahi, müzayede yoluyla satışı yapılan eşya ülke dışına gönderilecekse (alıcı yurt dışında ise) bu işlem KDV'nden istisna olacaktır. Uygulama ya baştan itibaren KDV almamak veya müzayede anında alınan KDV'ni eşyanın ülkeden çıkışı sırasında geri vermek şeklinde olabilir.
- Eğer satıcı/mal sahibi KDV mükellefi değilse ve müzayedede satışı yapılan mal açık artırmayla satılması halinde KDV'ne tabi olacağı özellikle düzenlenen mallardan biriye, malın Satıcı'dan alınması aşamasında KDV söz konusu olmazken; müzayede suretiyle satılması aşamasında KDV uygulanacaktır.
- Eğer satıcı/mal sahibi KDV mükellefi değilse, müzayede satışının KDV'ne tabi olmadığı hallerde sadece müzayedeyi düzenleyenin aldığı komisyon bedeli üzerinden KDV hesaplanır.
- Ancak satıcının bu eşyaların iktisabı sırasında yüklendiği KDV'ni herhangi bir şekilde indirmiş olduğu veya indirme hakkına sahip olduğu hallerde, müzayede mahallindeki ikinci el eşya satışları da KDV'ne tabi tutulmaktadır.

Genel bir özet vermek gerekirse, Müzayedecinin kendi adına ve başkası hesabına yaptığı (iki ayrı teslimin mevcudiyetinin kabul edildiği) satışlar için şu tablo yararlı olabilir:

Eşya Sahibi	Müzayede Memurunun Eşyayı Alması İşleminde KDV	Alıcı	Müzayede Yoluyla Satış İşleminde KDV
Fransa'da KDV mükellefi	Alış Bedeli üzerinden KDV Hesaplanır ve Müzayedeci tarafından indirilir; bu sebeple Müzayedeci de kesin satış bedeli üzerinden KDV hesaplamak durumunda kalacaktır.	Fransa Dışında (AB üyesi başka bir ülkede) ve ülkesinde KDV mükellefi	İSTİSNA
		Fransa Dışında (AB üyesi başka bir ülkede) ancak ülkesinde KDV mükellefi değil	Müzayede Bedeli (kesin satış fiyatı) üzerinden vergilenir
		Fransa Dışında (AB Dışı)	İSTİSNA
		Fransa'da	Müzayede Bedeli (kesin satış fiyatı) üzerinden vergilenir
Fransa'da; ancak KDV mükellefi değil	Verginin konusuna girmiyor	Fransa Dışında (AB üyesi başka bir ülkede) ve ülkesinde KDV mükellefi	İSTİSNA
		Fransa Dışında (AB üyesi başka bir ülkede) ancak ülkesinde KDV mükellefi değil	Sadece müzayede memurunun komisyonu –kar marjı- üzerinden KDV alınır (müzayede yoluyla satışı özellikle KDV konusuna alınan mallar hariç)
		Fransa Dışında (AB Dışı)	İSTİSNA
		Fransa'da	Sadece müzayede memurunun komisyonu –kar marjı- üzerinden KDV alınır (müzayede yoluyla satışı özellikle KDV konusuna alınan mallar hariç)

IV. MÜZAYEDE MAHALLİ SATIŞLARINDA KDV – TÜRKİYE UYGULAMASI

Fransa ve İsviçre uygulamalarında, genel hükümlerin yanı sıra ayrıca müzayede mahallindeki satışlar da KDV'nin konusuna alınmış olduğu halde, bu işlem vergisinin doğasına uygun olarak, her türlü müzayede satışının KDV'ne tabi tutulması şeklinde bir yoruma gidilmemekte; genel rejime göre vergiye tabi olan işlemler genel rejime göre vergilenmekte; müzayede yoluyla yapılan satışlar ise genel rejime göre vergilendirilmeyen

bazı spesifik işlemlerin (tablo, antika eser, sanat eseri, pul, para koleksiyonu, antika araba vs gibi malların ya da belli bir yaşı'n üzerindeki eşyaların müzayede yoluyla satışı gibi) kavranması amacıyla kullanılmaktadır. Bizdeki uygulama ise, giriş kısmında da değinildiği üzere, işlemin ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyet çerçevesinde gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, hatta bir kar elde etme amacı olup olmadığı da fark etmeksizin, her türlü müzayede işleminin KDV'ne tabi tutulması şeklinde uygulanagelmıştır. Maddenin bu şekildeki yorumu, Kanunun müzayede mahalli için özel matrah şekli öngörmüş olmasında da destek bulmuştur. Bu götürü yaklaşımın sonucunda, borçlarını ödeyemediği için malları haczedilerek icra yoluyla satılan kimseler veya mirası paylaşmak amacıyla miras ortaklığının tasfiyesi yoluna giden kimseler dahi, işlemler hukuken açık artırma yoluyla gerçekleşmek durumunda olduğundan, KDV ödemek zorunda bırakılmıştır. Buradaki KDV yükümlülüğü, ortada zerinden işlem vergisi almayı gerektirecek bir katma değer yaratılmamış ve herhangi bir ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyete girililmemiş olduğu halde, icra marifetiyle satışta oluşan kesin satış bedelinin bir kısmına Devletin KDV olarak el koyması şeklinde gerçekleşmektedir. Bu yorumun KDV mekanizmasının genel mantığıyla çelişik olduğu açıktır. Özellikle alacağını icra takibi yoluyla almak üzere Devlet otoritesine başvuran bir alacaklı bu kamusal hizmetin bedelini zaten icra harçları yoluyla ödemekte olduğu halde, icraya konu alacağın tahsilinde kullanılması gereken bir tasfiye hasılatının % 18'ine yine Devlet tarafından KDV altında el konulmuş olmaktadır. Oysa alıcıdan yapılan bu tahsilatın da icraya konu alacağın ödenmesinde kullanılmış olsaydı, zor durumdaki borçlu da bu tutarda bir borçtan kurtulmuş olacaktı. Buradaki uygunsuz durum, borçlunun KDV mükellefiyeti doğuran faaliyetleriyle ilgisi olmayan mallarının (örneğin ev eşyalarının) haczen satışında veya miras ortaklığının giderilmesi işlemlerinde çok daha belirgindir. Devletin buradaki kamsusal hizmetinin bedeli yargı harçları yoluyla zaten ödenmiş olduğu halde, zor durumdaki borçlunun borç ödemekte kullanması gereken bir kısım varlığı daha KDV adı altında sistemden çekilmiş olmaktadır.

Yukarıdaki eleştiri baki kalmak üzere, ülkemizdeki KDV düzenlemeleri, 7104 sayılı Kanundan önceki ve sonraki durum olarak iki alt başlık altında özetlenebilir.

1. 7104 sayılı Kanundan Önceki Hukuki Durum

KDV ile ilgili ikincil düzenlemelerde, müzayede mahallindeki satışlarda KDV uygulaması asıl olarak icra dairelerince yapılan satışları kendisine konu edinmiş; bunun dışındaki diğer müzayede satışları ve özel sektör firmalarının bu yolla gerçekleştirdikleri işlemlerde ortaya çıkan KDV yükümlülüklerinin indirim mekanizmasının da özünü zedelemeyecek şekilde düzenlenmesi hususu ihmal edilmiştir.

KDV Uygulama Genel Tebliği'ne göre, cebri icra, izale-i şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışlar da dahil olmak üzere, müzayede mahallerinde yapılan her türlü satışlar KDV'ye tabidir. Girişte de bahsedildiği gibi, hiç bir kısıtlayıcı/ayrıt edici ölçü aranmaksızın ticari, zirai, sınai veya mesleki bir boyutu olmasa dahi müzayede mahallindeki tüm satışların KDV'ne tabi tutulmasını öngören bu görüş, matrahın da özel matrah şekli olarak sınıflanmasından destek alarak, Kanundaki istisna düzenlemelerinin müzayede satışlarında geçerli olmayacağını düşünmeye kadar vardırılmış; Kanunun istisna ve vergi oranlarına ilişkin hükümlerinin müzayede mahallindeki satışlar için de geçerli olacağı düşüncesi, sonradan kabul görmüştür.

a) KDV Mükelleflerinin Uyacakları Esaslar :

KDV Uygulama Genel Tebliği, icra daireleri dışında kalan mükelleflerin müzayede satışlarındaki KDV yükümlülüklerinin nasıl yerine getirileceğini de, şu iki eksen etrafında kısaca belirtmiştir:

- Bu satışlarla ilgili beyan ve ödeme mükellefiyeti **genel esaslara göre** yerine getirilir.

- Bu satışlarda **giderler dolayısıyla ödenen vergiler**, malların kesin satış bedeli üzerinden **hesaplanan vergiden indirilemez**, ancak müzayedeyi düzenleyen komisyonu üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilir.

Yukarıda belirtilen iki kısa ifade, bugüne kadar KDV mükelleflerince gerçekleştirilen bütün müzayede satışı uygulamalarına ve muktezalarda iletilen yorumlara baz teşkil etmiştir. Ancak indirme ilişkin yorumun hem ilk ifadeyle hem de KDV Kanununun temel mantık ve işleyiş mekanizması ile çelişik olduğu ve Kanunun amir hükmünün tam tersine indirim mekanizmasında aksaklığa sebebiyet verdiği farkedilecektir. KDVK'nun gerekçesine dikkat edilecek olursa, bu vergide indirim mekanizmasının aksamasına göz yummak, vergiyi katma değerden alınan bir vergi olmaktan çıkararak, mükerrer vergilemeye sebep olan şelale tipi bir işlem vergisine dönüştürecektir.

Müzayede satışlarının beyan ve ödemesinin **genel esaslara göre** yerine getirilmesi demek, bu verginin mükelleflerince 1 numaralı genel KDV beyannamesinde Hesaplanan KDV olarak beyan edilmesi ve mükelleflerin hesapladıkları vergilerden de vergiye tabi bütün işlemleri nedeniyle yüklenmiş oldukları ve indirim hakkına sahip oldukları KDV tutarlarını indirmeleri demektir. Müzayede mahallindeki satışlarda KDV matrahının özel matrah şekline tabi olması, bu verginin sanki sorumlu sıfatıyla ödenen bir vergi gibi hiç bir yüklenim KDV indirimi olmadan olduğu gibi ödenecek KDV muamelesi görmesini gerektirmez, bu iddia KDV Kanununun özüne ve Kanunun kendi lafzına aykırıdır.

Oysa yukarıdaki tebliğ düzenlemesinde, bir yandan müzayede mahalli satışlarına ait Hesaplanan KDV'nin genel esaslara göre beyanından söz edilirken, diğer yandan bu vergiden herhangi bir KDV indirimi yapılması da yasaklanmaktadır. Oysa, indirim mekanizmasının gereği olarak, sadece müzayede satışlarına ait giderlerin yüklenim KDV tutarı değil, mükellefin vergiye tabi her türlü işlemi için yüklenilen ve 1 nolu KDV beyannamesinde de gösterilmesi gereken bütün yüklenim KDV tutarları Hesaplanan KDV rakamından indirilebilmeliydi.

Tebliğdeki bu hatalı düzenleme, Kanunun özüne aykırı olmaktan başka, Kanunun iki amir hükmünü de ihlal etmektedir:

- İlk olarak, mükelleflerin indirim hakkını kısıtlama yetkisi Maliye Bakanlığında değil; KDVK'nun 36'ncı maddesi uyarınca Bakanlar Kurulundadır. Dolayısıyla KDV Uygulama Tebliğinin anılan hükmü, öncelikle Kanunun 36'ncı maddesine aykırı olarak, alınmış bir Bakanlar Kurulu Kararı olmadığı halde müzayede satışlarında mükellefin indirim hakkını kısıtlamayı hedeflemektedir.
- İkinci olarak, Kanunun özü indirim mekanizmasının yok edilmesi veya kısıtlanması değil, aksamadan işletilmesinin sağlanmasını gerektirir. Bu nedenle de KDVK'nun 29/5 maddesi Maliye Bakanlığınca göre olarak "vergi indirimi uygulamasında doğabilecek **aksaklıkları**, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu **Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme**" yetki ve görevi yüklemiştir. Oysa KDV Uygulama Tebliğinin anılan hükmü, bizzatihi kendisi indirim mekanizmasında aksamaya neden olmakta, bu yönüyle de Kanunun 29/5 maddesine de aykırı olmaktadır.

Buradaki "müzayede satışları nedeniyle hesaplanan KDV rakamının herhangi bir indirim yapılmadan vergi dairesine ödenmesi" talebi, aslında müzayede mahallindeki satışı gerçekleştirenleri bu KDV'nin mükellefi değil sorumlusu gibi görme eğiliminden kaynaklanmıştır. Bu yaklaşım, KDVK'nun "Mükellef" başlıklı 8'nci maddesinde müzayede satışları için herhangi bir mükellef kategorisi öngörmemiş olmasından kaynaklanan bir tutum da olabilir. Ne var ki, vergi sorumlularına ilişkin 9'uncu madde dahi, sadece mükellefin Türkiye'de bulunmadığı hallerde veya Maliye Bakanlığınca gerekli görülen

hallerde vergi alacağını emniyet altına alma amacıyla ve vergiye tabi işlemlere taraf olanlarla sınırlı bir sorumluluk oluşturulmasına imkan vermektedir. Buradaki sorumluluk, mükellefi belli olmayan bir vergiyi doğuran olay için Bakanlıkça bir mükellef tayin edilmesi yetkisi olarak anlaşılamaz.

Bakanlık mükellef tayini ile ilgili sorunu, genel hükümlerden hareketle aşmış ve müzayede mahallindeki satışlarda mükellefin KDVK'nun 8/1'nci maddesi gereği mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapan" olacağı hükmünden yola çıkmıştır. Buna göre, KDV Uygulama Genel Tebliğinde "Verginin mükellefinin **satışları düzenleyen** özel veya resmi kişi ve/veya kuruluşlar olacağı" belirlemesi yapılmıştır. Ancak Kanunda bu yönde herhangi bir açık ifade yokken ve zaten ortada elindeki ticari emtiayı müzayede usulüyle satan bir KDV mükellefi de mevcutken, satışa aracılık eden müzayedecinin "mal tesliminde bulunan taraf" olarak değerlendirilmesinin makul bir açıklaması yoktur.

Görüldüğü gibi, icra daireleri dışında kalan kimseler tarafından (ve diğer resmi kurumları da bir yana bırakırsak, genel olarak KDV mükellefleri tarafından) gerçekleştirilen ya da taraf olunan müzayede satışlarında verginin beyan ve ödenmesi ya da indirim mekanizmasının aksamadan işletilmesi amaçları yönünden ikincil mevzuatta ya yeterli açıklama yoktur ya da Kanunla örtüşmeyen bir mekanizma işletilmeye çalışılmıştır. Bir yandan verginin genel esaslara göre beyanından söz edilmekte, diğer taraftan ödemenin "mükellef sıfatıyla mı yoksa sorumlu sıfatıyla mı" yapıldığı tereddütü uyandıracak şekilde indirim mekanizmasını rededen bir uygulama öngörülmekte; ancak genel esaslara göre beyandan söz edildiği ve verginin de mükellef sıfatıyla ödenmesi öngörüldüğü halde, sadece vergi sorumlularına uygulanabilecek olan bir indirim yasağı devreye sokulmakta ve vergi mükellefinin sahip olduğu en temel hak olan indirim hakkı elinden alınarak Kanunun özü zedelenmekte; nihayet bu indirim kısıtlaması da Kanunun amir hükmüne rağmen herhangi bir Bakanlar Kurul Kararına da dayanmamaktadır.

b) İcra Dairelerinin Uyacakları Esaslar :

KDV Uygulama Genel Tebliği, icra dairelerinin müzayede yoluyla satışlardaki KDV yükümlülüğünün yerine getirilmesi esaslarını, diğer KDV mükelleflerinin aksine, daha ayrıntılı düzenlemiş; hatta sırf bu yükümlülük türüne özgü olarak, sadece İcra Dairelerince kullanılacak olan 5 Numaralı KDV Beyannamesi formatı belirlemiştir. Tahmin edileceği üzere, 5 numaralı KDV beyannamesinde herhangi bir indirim bilgisi yer almaz; icra dairesi vergi sorumlusu gibi tahsil ettiği KDV'nin tamamını vergi dairesine yatırır. Buna rağmen KDV Uygulama Tebliği icra daireleri için "sorumlu" değil "mükellef" belirlemesini açıkça yapmıştır.

İcra dairelerindeki müzayede satışlarının KDV'ne tabi tutulması hususu, sadece Giriş bölümünde değindiğimiz iktisadi işleyiş çerçevesinde sorgulanmalıdır. Herhangi bir ticari, sınai, zirai veya mesleki boyutu olmayan, hatta borcunu ödemede acele düşmüş kimselerin ve alacağını alamayan kişi ya da kurumların en zor zamanlarında, borçluyu borcundan kurtaracak ve alacaklıyı da alacağına kavuşturacak yegane kaynağın (haciz eşyası) paraya çevrilen değerinin % 18'ine Devlet tarafından vergi adı altında el konulmasının iktisadi veya vergi hukuku teorisine uyan bir gerekçesi yoktur. Kamu hizmetinin harç alınması gereği zaten icra harçlarıyla yerine getirilmekteyken, iktisadi ameliye akışı içinde herhangi bir katma değer yaratmayan ve zaten ticari, zirai veya mesleki boyutu dahi olmayan bir işlemten hiçbir ayırım gösetmeden sırf satışı müzayede yoluyla gerçekleşti diye % 18 KDV alınması, bu verginin teorisine aykırıdır. Bu aykırılık, izale-i şuyu satışlarında da aynı derecede belirgindir. Oysa

bu verginin mehaz olarak alındığı AB ülkelerindeki müzayede satışı vergilemesi, spesifik olarak belirlenmiş işlemlere veya eşyalara (antika eşya, resim, tablo vs) özgülenmiştir.

2. 7104 sayılı Kanundan Sonraki Hukuki Durum

29/3/2018 tarihli ve 7104 sayılı Kanun, müzayede mahallindeki satışlarla ilgili iki önemli değişiklik yapmaktadır. İlk olarak, yukarda açıklamış olduğumuz “mükellef” boşluğu giderilmiş ve KDVK’nun 8’inci maddesine (ç) bendi olarak “Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar” ibaresi eklenmiştir.

7104 sayılı Kanunla yapılan ikinci değişiklik ise, doğrudan müzayede konusuyla ilgili olmamakla birlikte, ikinci el motorlu araç ticareti yapanların tabi olacağı bir özel matrah şekli ihdası içermekte ve burada tarif edilen ikinci el araç satışının müzayede satışı şeklinde gerçekleştirilmesi durumunda önemli bir komplikasyona sebep olmaktadır. Bu ikinci hususa, “İkinci El Araçların Müzayede Yoluyla Satışı”nı irdelleyeceğimiz ayrı bir başlık altında daha sonra değinilecektir.

Yukarıda değinilen ilk hususun, yani artık Kanun hükmü olarak “Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar”ın verginin mükellefi olarak belirlenmesinin beyan ve indirim mekanizmasının uygulanması açısından önemli sonuçları olacaktır. İcra dairelerinde gerçekleştirilen ve bize göre verginin konusuna dahi girmemesi gereken satışları bir kenara bırakırsak, KDV mükelleflerinin müzayede yoluyla sattıkları veya satılmasını sağladıkları mal teslimleri (ve/veya hizmet ifaları) yönünden, satışa konu eşyanın sahibi bir başka KDV mükellefi bile olsa, hatta satışa konu eşyanın satış faturasının da VUK, gelir vergisi ya da kurumlar vergisi yükümlülükleri çerçevesinde mal veya eşyanın sahibi tarafından düzenlenmesi gerekse dahi, KDV’nin mükellefi artık sadece “müzayedeyi düzenleyen” olacaktır.

Bu durumda, Bakanlığın ilk olarak belge düzenini açıklığa kavuşturması gerekecektir. Bir çözüm yöntemi olarak, müzayedeyi düzenleyen, satış konu eşyayı “satın alıp başkasına satan” olmadığına göre, satılan eşyanın/malın sahibi olan mükellef, bu satış için müzayede alıcısı adına bir satış faturası düzenlemeli; ancak KDVK’nun 8/ç maddesini gerekçe göstererek faturada KDV bilgisine yer vermemelidir.

Diğer taraftan, müzayedeyi düzenleyen (satışı yapan) taraf da varsa kendi komisyonu için bir belge düzenleyecek ve komisyona ait KDV’ni hizmet verdiği taraftan tahsil ederek genel esslara göre beyan edecektir. Ancak müzayedeci ayrıca alıcıdan satılan eşyaya ait KDV tutarını da tahsil edecek ve “mükellef sıfatıyla” yine genel esaslar dahilinde 1 numaralı KDV beyannamesinde bunu hesaplanan KDV olarak gösterecektir. Verginin mükellefi olarak tanımlanmanın doğal sonucu olarak, artık müzayede yoluyla satışı yapanın hesapladığı KDV’den, vergiye tabi işlemleri nedeniyle yüklendiği ve indirim hakkına sahip olduğu her türlü yüklenilen KDV tutarını da indirmesi gerekecektir. Yani, 7104 sayılı Kanun öncesinde KDV Uygulama Genel Tebliğinin daha önce kanuna aykırılığını açıklamış olduğumuz “indirim yasağı” uygulaması, artık bize göre sürdürülebilir değildir. Bu indirim yasağı zaten 7104 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde dahi bize göre yasaya uygun değildi.

Son olarak, alıcı cephesinde de ödenen KDV’nin indirim ihtiyacı olabileceği düşünülmelidir. Müzayede alıcısının bu alımı ticari, zirai, sınai veya mesleki faaliyetleri çerçevesinde ve KDV’ne tabi işlerde kullanmak üzere gerçekleştirdiği durumunda, alıcı da ödediği KDV’nin indireminin sağlanması için, bu verginin bir faturada gösterilmesini talep edecektir. Malı/eşyanın sahibi olan ve satış faturasını düzenleyen KDV mükellefi bu faturada KDV göstermeyeceğine göre, bu durumda verginin mükellefi olarak tanımlanan müzayedeci “mal satış bedelini içermeyen ama sadece KDV tahsilatını amaçlayan bir KDV faturası” düzenleyebilmelidir. (Bu öneriye ilişkin örnek faturalaşma modeli excel dosyasında “öneri 1” sayfasında yer almaktadır).

Bakanlığın belge düzenine ilişkin olarak yapacağı düzenlemeler açısından değerlendirilebilecek bir diğer seçenek de “self-billings” olarak isimlendirilen uygulamadır. İsviçre uygulamalarının aktarıldığı kısımda da değinildiği üzere, müzayedecinin bizzat kendisinin hem alıcıya KDV içeren bir fatura düzenlemesi hem

malın/eşyanın sahibine (satıcıya) kendi komisyonunu da düşecek şekilde yine KDV içeren bir fatura düzenlemesi mümkündür. Bu durumda, müzayedeci alıcıya düzenlediği faturadaki KDV'den satıcıya düzenlediği KDV tutarını indirebilir ve satıcı da zaten kendisi de KDV mükellefi olduğundan, müzayedecinin kendisine düzenlediği faturada gösterdiği KDV tutarını kendisi genel rejime göre (ve varsa indirim haklarını da kullanarak) beyan edebilir. Bu faturaya ilişkin ayrıntılı örnek, İsviçre Uygulkamasının aktarıldığı bölümde yer almaktadır. (Bu öneriye ilişkin örnek faturalaştırma modeli excel dosyasında "öneri 2" sayfasında yer almaktadır).

Müzayedecinin hem alıcıya hem malın sahibi olan KDV mükellefine fatura düzenlemesi uygulaması bizim mevzuatımızda yeni olmayıp, öteden beri hal komisyoncuları Bakanlığın düzenlemelerine paralel olarak bu şekilde belge düzenlemektedir.

Ancak bu formülde, satıştan tahsil edilen KDV'nin tamamının müzayedeci tarafından ödenmesi söz konusu olmamakta ve müzayedeci kendi komisyonu üzerinden, eşyanın sahibi olan KDV mükellefi ise eşyanın satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV rakamını ayrı ayrı beyan ederek ödemektedir. Öneri bu yönüyle uygun bulunmayacak olursa, self-billings" uygulamasının bir başka versiyonunda, müzayedeyi düzenleyen taraf alıcıya "satın alma bedeli+KDV" içeren fatura ve satılan eşyanın sahibine de "satın alma bedeli-müzayedecinin hizmet bedeli"ni içeren ve KDV'nin de sadece "müzayedecinin hizmet bedeli" üzerinden hesaplandığı bir ters fatura gönderebilir. Bu durumda, eşyanın sahibi olan taraf sadece satın alma bedelini kayıtlarına hasılat ve müzayedecinin hizmet bedelini gider, bu hizmet bedeline isabet eden KDV tutarını ise indirilecek KDV olarak kayda almakla yetinir. Bu durumda, müzayede satışı nedeniyle alınan KDV'nin tamamı müzayedeci tarafından genel esaslara göre (mükellef sıfatıyla ve indirim hakları da kullanılarak) beyan edilir. Bu son versiyonda, satışa konu eşyanın sahibinin vergi veya KDV mükellefi olup olmamasının da bir önemi kalmayacaktır. (Bu öneriye ilişkin örnek faturalaştırma modeli excel dosyasında "öneri 3" sayfasında yer almaktadır).

Yukarıdaki değişik alternatifler, sadece olası işleyişler üzerinde geliştirilen önerilerdir. Bakanlığın bu önerilerden birisini veya tamamen başka farklı bir işleyişi benimsemesi mümkündür. Önemli olan, şu ya da bu şekilde ama mutlaka bir ikincil mevzuat düzenlemesi yapılması ve işleyişin nasıl olacağının açıklığa kavuşturulmasıdır. Kanaatimizce KDV Uygulama Genel Tebliğinin icra daireleri dışındaki mükellefler yönünden yapılacak uygulamalarla ilgili hükümleri 7104 sayılı Kanun değişikliği öncesinde bile eksik ve yetersizken, artık müzayedecinin "vergi mükellefi" olarak tanımlanması karşısında bilhassa belge düzeni, KDV'nin belgelerde gösterilmesi, KDV'nin beyanı ve indirim mekanizmasının aksatılmaması gibi hususlar yönünden yeni ve kapsamlı bir açıklama ve düzenleme yapılması ihtiyacı oldukça yüksek önem ve aciliyet arz etmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

İKİNCİ EL ARAÇLARIN MÜZAYEDE YOLUYLA SATIŞI

I. BİNEK ARAÇLARINDA İNDİRİM YASAĞI VE İKİNCİ EL ARAÇ TİCARETİ YAPANLARIN İNDİRİM HAKKI

1. Faaliyet Konusu Araç İşletmesi Olmayanların İşletmede Kullanmak Üzere Satın Aldığı Binek Araçlarında KDV İndirimi :

KDVK'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi " başlıklı 30/b maddesine göre, "işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi" indirilememektedir. Ancak "Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri" indirim yasağına tabi değildir.

Kanun hükmünde geçen "işletmelere ait binek otomobili" tabiri, ilk anda gereksiz gibi görünmektedir. Zira, binek otomobili alımı nedeniyle KDV yüklenen bir işletme, zaten aldığı ve artık kendisine ait bir binek aracı

için KDV yüklenmiş olabilir; ayrıca “işletmeye ait” denmesinin bir anlamı olmaz. Alınan binek aracı işletmeye ait değilse, zaten alış faturası da işletme adına düzenlenmemiş olur ve burada herhangi bir indirim yasağından söz etmeye bile gerek olmaz.

Kanun koyucu abesle iştigal etmeyeceğine göre, madde hükmünde geçen “işletmeye ait” ifadesiyle vurgulanmak istenen başka bir hususun olduğunu kabul etmek, hukuka en uygun yorum şeklidir. Kanun koyucu bu ifadeyle gerçekten de özel bir durumu, binek otomobillerinin sabit kıymet olarak iktisadi işletmeye dahil olduğu bir durumu kastetmektedir. Binek otomobilinin emtia olarak alınıp satılmak üzere tedarik ettiği haller bu maddenin kapsamı dışındadır. Zaten aksi söz konusu olsaydı, araba bayilerinin üreticiden veya dağıtıcıdan bayi sıfatıyla ve ÖTV ödemeden satın aldıkları araç stokları nedeniyle yüklendikleri KDV rakamını araç satışında hesapladıkların KDV’den indiriremiyor olmaları gerekirdi; oysa böyle bir kanuna aykırı yorum bugüne kadar hiç bir şekilde iddia edilmiş değildir. Nitekim, Kanunun gerekçesinde de, maddeyle kastedilen binek otomobillerinin işletmede kullanılmak amacıyla sabit kıymet olarak tedarik edilen otomobiller olduğu ve maddenin getiriliş amacının da özel otomobillerin bu şekilde işletmeye bir sabit kıymet gibi sokularak şahsi işlerde kullanılıp gereksiz biçimde KDV indiriminden yararlandırılmasının önüne geçmek olduğu açıkça söylenmiş; yani hükmün işletme açısından emtia mahiyeti arz eden binek otomobillerine yönelik olmadığı ortaya konmuştur.

Sonuç olarak, 30/b maddesinde sözü edilen binek otomobilleri, emtia-ticari mal mahiyetinde olmayan; başkasına satmak üzere alınan, işletme adına kayıt ve tescil edilmemiş binek otomobillerini kapsamaz. Kanun koyucunun madde hükmünde kullandığı “işletmeye ait” ibaresi, aracın işletmeye emtia-ticari mal olarak gelmediği, işletmenin sabit kıymet olarak kullanmak üzere temin ederek adına tescil ettirdiği araçlara yöneliktir.

Binek otomobillerinin alım satımıyla uğraşanların bu alımlar nedeniyle yüklendikleri KDV tutarını indirim hakkı ise, kaynağını genel hükümler çerçevesinde KDVK’nun 29/1-a maddesinden alır (Buna göre mükellefler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları KDV’nden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanan –yüklenilen- vergiyi indirirler). Binek otomobilinin alım-satımıyla uğraşanların emtia alımında yüklendikleri vergiyi indirim hakları, KDVK’nun 30/b maddesi yorumundan değil, doğrudan doğruya Kanunun 29/1-a maddesinden kaynaklanır ve bu ayırım, biraz ilerideki bölümlerde göreceğimiz gibi, ikinci el araçlar yönünden bilhassa önem taşıyacaktır.

2. Asıl faaliyet Konusu Olarak Araç İşletenlerin İndirim Hakkı :

İşletmenin kendi adına kayıt ve tescil ettirerek sabit kıymet olarak kullanmak üzere tedarik ettiği araçlarda indirim kısıtlaması, bu sabit kıymetin kullanım yerine göre değişmektedir. Kanun koyucu, kullanım amacı “kiralanan veya işletilmek olan araçları”, bunlar da sabit kıymet olarak **işletmeye ait** oldukları halde, indirim kısıtlamasının dışında bırakmıştır. Burada önemli olan, işletmenin binek araçları kiralama veya işletme işini kısmen veya tamamen asıl faaliyet konusu olarak yapıyor (bu faaliyet nedeniyle hesaplanan KDV üretebiliyor) olmasıdır.

Biraz ilerideki bölümlerde önemli olduğunu göreceğimiz bir ayrımı vurgulamak için hemen belirtelim ki, “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alımında yüklendikleri KDV tutarını indirebilme” hakları, Kanunun 29’uncu maddesinden değil, doğrudan doğruya 30/b maddesinden kaynaklanır.

3. Asıl faaliyet Konusu Olarak Başkasından Satın Aldığı Aracı İkinci El Olarak Satanlar (İkinci El Araç Ticareti Yapanlar) Yönünden İndirim Hakkı :

Yukarıda açıklanmış olduğu üzere, binek otomobillerinin alımında yüklenilen KDV için KDVK'nun 30/b maddesinde yer verilen indirim kısıtlamasının, binek otomobillerinin işletme açısından "sabit kıymet mahiyeti arz etmediği" ve sadece "ticari mal/alınıp satılan bir emtia" olduğu durumları kapsamadığı yeterince açıktır. Buna göre, ister daha önce kayıt ve tescile tabi tutulmamış araçların ticaretini yapan bayilerin (motorlu araç ticareti yapanlar) ticari emtia olarak satmak üzere aldıkları, herhangi bir şekilde işletmede kullanmadıkları ve sabit kıymet vasfı taşımayan emtia (binek arabası stokları) için, isterse ikinci el araç alım satımıyla iştigal edenlerin ticari emtia olarak satmak üzere aldıkları, herhangi bir şekilde işletmede kullanmadıkları ve sabit kıymet vasfı taşımayan emtia (binek arabası stokları) için alımda yüklenilen KDV, Kanunun 30/b maddesiyle hiç bir şekilde ilişkilendirilmeksizin ve Kanunun 29/1-a maddesi gereği, indirim konusu yapılmalıdır.

Aksi yönde bir iddia, verginin katma değerden alınan bir işlemin vergisi olma özelliğini bozacak, Kanun gerekçesinde de uzun uzun açıklanmış olduğu üzere, bu vergiyi katma değerden alınan nötr bir vergi olmaktan çıkarıp mükerrer vergilemeye sebep olan şelale tipi bir vergi rejimine çevirecektir.

Faaliyet konusu binek otomobillerinin alım satımı olanların emtia olarak tedarik ettikleri (sabit kıymet mahiyetinde olmayan) binek otomobillerinin alımında yüklendikleri vergiyi, vergiye tabi işlemleri için hesapladıkları vergiden indirebilecekleri hususu tartışmasıdır. Ancak bu noktada, kayıt ve tescile tabi tutulmamış binek araçlarının alım-satımı ile iştigal edenler ile ikinci el araçların alım-satımı faaliyetiyle uğraşanlar arasında, aracın emtia olma vasfından kuşku duyulmasına sebep olan küçük bir farklılıkla karşılaşmaktadır. Bu farklılık, yıllar boyunca, ikinci el araç ticareti yapan vergi mükelleflerinin KDV Kanununun temeli olan indirim mekanizmasından mahrum edilmelerine ve bu verginin ikinci el araç ticareti üzerinde katma değer vergisi olarak değil, mükerrer vergileme öngören bir şelale tipi işlem vergisi olarak hüküm sürmesine sebebiyet vermiştir. Sözünü ettiğimiz farklılık, ikinci el araçların başka bir mevzuat gereği kayıt ve tescile tabi tutulmak mecburiyetinden kaynaklanmaktadır.

Karayolları Trafik Kanunu, başta 19'uncu madesi olmak üzere, bütün araç sahiplerine araçlarını tescil ettirme zorunluluğu getirmektedir. İlk defa kayıt ve tescile tabi olacak araçların ("sıfır araç" nitelemesini kullanacağız) tescilde işlem yaparak el değiştirmeleri ise, genel bir anlatımla aracın ÖTV ödenerek nihai kullanıcısı tarafından ilk iktisap edildiği anda gerçekleşecektir.

Sözü edilen Karayolları Trafik Kanunu mevzuatı çerçevesinde, "sıfır araç" ticareti yapan bayiler ile ikinci el araç ticareti yapan bayiler arasında, tescil keyfiyetinden kaynaklanan bir fark ortaya çıkmaktadır. "Sıfır araçların" ticaretini yapooan bayiler bu emtiayı tedarik ettiklerinde kendi adlarına kayıt ve tescil yaptırmak zorunda değilken; alıp satmak suretiyle ikinci el araç ticareti yapanlar, bu emtiayı Karayolları Trafik Kanunundan kaynaklanan mecburiyet nedeniyle kendi adlarına tescil ettirmek ve satınca da bu defa yeni alıcı adına tescil işlemi gerçekleştirmek durumunda kalmaktadır.

Vergi kanunları ile ve ticari gerekliliklerle veya iktisadi gayelerle herhangi bir ilgisi olmayan, tamamen Karayolları Trafik Kanununda yer alan bir mecburiyetten doğan bu tescil işlemi, Maliye Bakanlığınca uzun yıllar boyunca aracın emtia olarak değil işletmede kullanılmak üzere alınmış bir sabit kıymet olarak değerlendirilmesine neden olmuştur. Bakanlık bu sebeple ikinci el araç ticareti yapanların bu emtianın alımında yüklendikleri vergiyi KDVK'nun 30/b maddesi kapsamındaymış gib yorumlayarak indirim konusu yaptırmamış ve bu ticari faaliyet kolunun katma değer vergisine değil, mükerrer vergileme vaad eden bir şelale tipi işlem vergisi olarak uygulanmasına yol açmıştır.

Gerçekten de ikinci el araç ticareti yapmak üzere alım satım amaçlı araç satın alanların bu aracı emtia olarak mı yoksa işletmede kullanılacak sabit kıymet olarak mı aldıklarını ayırt etmek imkansız mıdır? Geçmişte dahi böyle bir imkansızlık olduğu kanaatinde olmamakla beraber, özellikle bugünkü yasal düzenleme ve

regülasyonlar nedeniyle, artık kesinlikle ikinci el araç ticareti yapanların alım sırasında mecburen adlarına tescil ettirmek zorunda oldukları bu araçları emtia olarak aldıklarını ayırt etmek mümkündür. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, 13.02.0018 tarihli Resmi Gaetede yayınlanarak yürürlüğe giren “İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik” ile artık bu faaliyet kolunu regüle etmiş durumdadır.

Yönetmelik hem doğrudan (alıp satmak suretiyle) hem de aracılık yapılarak (aracı satın almadan ve adına tescil ettirmeden, sadece araç sahibi ile yeni alıcı arasında satışa aracılık etmek suretiyle) yürütülen ticareti kurallara bağlamış durumdadır. Bu Yönetmelikte yer alan Yetki Belgesi ve Yeterlilik Belgesi düzenlemeleri, keza ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretinin izlenmesine yönelik olarak oluşturulan “İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ticareti Bilgi Sistemi” ve nihayet aacınıştirmeye “Taşıt Teslim Belgesi” ile gelmesini ve satış sözleşmesinde yer alması istenen bilgiler birarada değerlendirildiğinde, ikinci el araç ticareti yapanlarca tedarik edilen bir aracın artık “bu aracı emtia olarak mı yoksa işletmede kullanılacak sabit kıymet olarak mı aldıklarını ayırt edememek” gibi sebebin geçerliliği kalmamış durumdadır. Bu ticaretin aracılık yoluyla değil de doğrudan (aracı alıp satmak suretiyle) gerçekleştirildiği hallerde Karayolları Trafik Kanunu nedeniyle aracı satın almış olmak için gereken trafik tesciline dayanarak, aracın emtia değil sabit kıymet olduğunu iddia etme olanağı olmayacaktır.

Bu yeni durumunda doğal hukuki sonucu, “sıfır araç” ticareti yapanlardan hiç bir farkı olmaksızın, artık ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti yapanların bu amaçla aldıkları ikinci el binek otomobilleri için alımda yüknedikleri katma değer vergisini, KDVK’nun 29/1-a maddesi uyarınca indirim konusu yapmalarındır. Bir kez daha vurgulamak istiyoruz; burdaki emtia alı KDV tutarının indirimi KDVK’nun 30/b maddesinden değil, 29/1-a maddesinden kaynaklanıyor olacaktır.

Son olarak, ikinci el araç alım satımıyla uğraşanların artık indirim hakkından mahrum bırakılarak mükerrer vergilemeye neden olan şelale tipi biri işlem vergisine muhatap tutulmayacağı hususu, 7104 sayılı Kanunla KDVK’nun 23/f maddesine eklenen hükümle de kesin olarak ortaya konmuştur. Bu hüküm, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (veya istisna kapsamında) alınarak satılan ikinci el motorlu kara taşıtı satışında KDV matrahının “[satış bedelinden] alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutar” olmasını öngörmektedir.

Bu değişiklikle kanun koyucu bir yandan ikinci el araç ticaretinde sadece satıcının kar marjına (yarattığı katma değere) isabet eden vergiyi almakta ve böylece “satış hasılatı üzerinden hesaplanacak bir vergiden alımda yüklenilen verginin indirilmesi durumunda sağlanacak olan vergi tutarına eşit bir tahsilat” hedeflemekte ve dolayısıyla bu ticaretteki indirim hakkının meşruluğunu bir kez daha teyid etmekte; diğer yandan da Kanun metni düzeyinde “ikinci el araç alım satımı” diye bir ticari faaliyet kolunun olduğunu, ikinci el binek otomobillerinin de sabit kıymet olarak işletmede kullanılmak üzere değil de satışa konu edilmek üzere emtia olarak alınabileceği gerçeğini ikrar edilmiş olmaktadır.

Özetle, yeni yasal düzenlemeler ışığında, artık ikinci el araç ticaretiyle uğraşanların bu amaçla satın aldıkları binek otomobillerini, sırf Karayolları Trafik Kanunundan kaynaklanan zorunluluk yüzünden adlarına tescil ettirmelerine dayanarak sabit kıymet alımı gibi niteleme olanağı kalmamış olup; bu ticaretle uğraşanlar satmak üzere aldıkları ikinci el araç alımında yükledikleri KDV tutarını KDVK’nun 29/1-a maddesi uyarınca vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV’den indirilebileceklerdir.

Bilgi olarak şunu da not etmekte yarar olabilir: esasında Bakanlığın yorum hatasına düşmeden evvel Kanunun ilk uygulama yıllarındaki görüşleri, ikinci el araç ticareti kapsamında alınan araçlar nedeniyle alımda yüklenilen KDV’nin indirilebileceği yönündeydi (örneğin Bursa Defterdarlığı’nca 2008 yılında verilmiş bir özeldgede “**Öte yandan; münhasıran satmak üzere satın alınan ve işletmenizde kullanmadan (demirbaşlara dahil edilmeden) satılan ikinci el binek otomobillerinin alış sırasında yüklenilen KDV’nin genel hükümlere göre indirim konusu yapılabileceği tabiidir.**” görüşüne yer verilmiştir.). Keza yargı organları da benzer bir davada

aynı yönde karar ermiştir (Danıştay 4. Dairesinin de E.2009/3700, K.2012/2102 sayılı Kararı'nda **"İndirilemeyecek KDV'nin düzenlendiği 3065 sayılı KDV Kanununun 30/b maddesinde yer alan düzenlemede, mükelleflerin kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile aldıkları araçların yani nihai tüketicisi oldukları araçların kastedildiği, olayda ise, bu nedenle ikinci el satmak amacıyla alınan ve dönen varlıklar arasında "Ticari mallar" hesabında gösterilen binek otomobiller nedeniyle yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılması gerekir."** hükmüne yer verilmiştir.).

Sonuç olarak, 7104 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler ve ikinci el motorlu kara taşıtları ticaretinin regüle edilmesi karşısında, ikinci el kara taşıtı ticareti yönünden yeniden katma değer vergisi kanununun özüne uygun şekilde indirim mekanizmasının işletilebildiği bir uygulamaya dönme imkanı ortaya çıkmıştır.

II. İKİNCİ EL ARAÇ SATIŞLARINDA KDV ORANININ SATICININ ÖZNEL DURUMUNA GÖRE BELİRLENMESİ

Bu başlık altında sadece izleyen bölümlerde yorumlamak ve içerdiği sorunlara dikkat çekmek maksadıyla, ikinci el araç satışlarında KDV oranının belirlenme esasları hakkında özet bilgi aktarılacaktır.

2007/13033 sayılı Kararname eki I sayılı listenin 9 uncu sırasında, yalnız "kullanılmış" olanlar araçları kapsamak üzere, "Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8701.90.50.00.00 Kullanılmış olanlar ile 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtların" KDV oranı % 1 olarak belirlenmiştir.

Bu düzenlemeye göre, ikinci el binek otomobillerinde ve genel olarak ikinci el motorlu araç ticaretinde KDV oranı % 1 olmaktadır.

Ancak, aynı BKK düzenlemesinin devamında, buradaki % 1 oranından faydalanamayacak bir kategori de tanımlanmıştır. Buna göre, "Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde % KDV oranı % 18 olarak uygulanacaktır.

Görüldüğü üzere, ikinci el binek otomobillerinin satışında uygulanacak olan KDV oranı, aslında satıcının öznel durumuna göre tayin edilmektedir:

- Satıcının binek otomobilinin alımında yüklendiği KDV'ni Katma Değer Vergisi Kanununun **30/b maddesine göre indirim hakkı varsa**, bu araçların satışında KDV oranı % 18 olacak,
- Diğer hallerde ikinci el binek otomobillerinin satışındaki KDV oranı % 1 olarak uygulanacaktır.

KDV'nin mükellefi zaten aracı satıcısı olaksa, elbette uygulanacak KDV oranının satıcının öznel durumuna göre tayin edilmesi herhangi bir güçlük yaratmayacaktır. Ancak araç sahibi ile KDV mükellefi farklılaştırılacak olursa, KDV oranının tayini önemli bir sorun kaynağı haline gelecektir. Bu konuya biraz ileride ayrıca değinilecektir. Hemen izleyen bölümde ise, yukarıda altını özellikle çizdiğimiz düzenlemenin (kullanılmış araç satışında KDV oranını % 18'e çıkaran sebebin Kanunun 30/b maddesinden doğan indirim hakkını varlığı olarak belirlenmiş olmasının) anlm ve sonucuna dikkat çekilecektir.

III. İKİNCİ EL ARAÇ KDV ORANINA ETKİ EDEN İNDİRİM HAKKININ SADECE KANUNUN 30/D MADDESİNDEN GELEN İNDİRİMİLE SINIRLI OLMASI

Yukarıdaki bölümde de aktardığımız üzere, kullanılmış binek otomobili satışında KDV oranı % 1 olmakla beraber, satıcının binek otomobilinin alımında yüklendiği KDV'ni Katma Değer Vergisi Kanununun **30/b maddesine göre indirim hakkı varsa**, bu araçların satışında uygulanacak KDV oranı % 18 olacaktır.

Maddeye dikkat edilirse, alımda yüklendiği KDV'ni indirim hakkı olan bütün mükellefleri kapsamamakta; oranı % 18'e yükselten yasal koşul sadece aracın alımındaki vergiyi Kanunun 30/b maddesine göre indirim hakkı olan mükellefleri kapsamaktadır. Bir diğer deyişle, sadece "faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek

otomobillerinin alımında yüklendikleri KDV tutarını indirebilme hakları söz konusu olduğunda, bu araçların ikinci el satışında KDV oranı % 18 olacaktır.

Buna göre, mükellefin ikinci el araç alımındaki vergiyi indirme hakkı KDVK'nun 30/b maddesinden kaynaklanmıyorsa, bu mükellefler yukarıdaki % 18'e tabi olma koşulunu sağlamıyor olacaklar ve kullanılmış binek otosu satışlarında % 1 KDV uygulayacaklardır.

Anılan Kararname hükmü çoğu durumda kestirme bir ifadeyle "aracın alımında yüklendikleri vergiyi indirenler, aracın satışında da % 18 KDV uygular" şeklinde telaffuz edilmektedir. Oysa görüleceği üzere bu söyleyiş kanuna ve kararnamedeki hükme uygun değildir. Alımdaki KDV'ni sadece Kanunun 30/b maddesine göre indirenler bu araçların satışında % 18 KDV uygular; indirim hakkının 30/b maddesi dışında bir maddeden kaynaklandığı hallerde, kullanılmış binek aracının satışında uygulanacak KDV genel düzenlemeye uygun şekilde % 1 olacaktır.

Daha açık ifade edilecek olursa, ikinci el araç alımındaki KDV tutarını KDVK'nun 29/1-a maddesi gereği (yani mükelleflerin alım satımını yaptıkları emtia için kendilerine yapılan teslimlerde yüklendikleri vergiyi, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları vergiden indirme hakkını düzenleyen madde hükmü gereğince) indirmiş olan mükellefler, KDV oranını belirleyen kararnamenin yukarıda aktarılan "Kanununun **30/b maddesine göre indirme hakkı bulunanlar**" kategorisine girmediğinden, sattıkları ikinci el binek otomobili için % 1 KDV uygulamaya devam edecekler ve ticaretini yapmak üzere satın aldıkları bu emtia için alımda yüklendikleri vergiyi de Kanunun 29/1-a maddesi klapsamında indireceklerdir.

Buradaki nüansın ilk komplikasyonu, "faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan ve bu sayede söz konusu binek otomobillerinin alımında yüklendikleri KDV tutarını indirmiş bulunan mükelleflerden" satın alınan ve ikinci el araç ticaretine konu edilecek olan binek otomobilleri için, alım sırasında –satıcının öznel durumu nedeniyle- % 18 KDV uygulanması ve ikinci el araç ticareti yapan mükellefin de % 18 KDV ödeyerek KDVK'nun 29/1-a maddesine göre vergisini indirme hakkına sahip olduğu bu aracı kullanılmış araçlar için belirlenen % 1 indirimli oranı üzerinden satacak olmasıdır. Bu tür bir işlem, bir kararname ile kısıtlanmamış olduğu takdirde, ayrıca "indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade" uygulaması kapsamına da girecektir.

IV. BAŞKASINDAN ALDIĞI ARACI İKİNCİ EL OLARAK MÜZAYEDE MAHALLİNDE SATTIRANLAR YÖNÜNDEN MÜZAYEDEÇİNİN KDV ORANINI BELİRLEME SORUNU

İkinci el araç ticaretinin KDV boyutuna ilişkin olarak yukarıda aktarılan sorunlar, bu araçların müzayede mahallinde satılması durumunda ayrı bir komplikasyonu daha beslemektedir. Daha önce de ifade edildiği üzere ikinci el binek otomobillerinin satışında uygulanacak KDV oranı, araç sahibinin kendi öznel durumuna endekslenmiştir.

Buna göre, satıcının binek otomobilinin alımında yüklendiği KDV'ni Katma Değer Vergisi Kanununun **30/b maddesine göre indirme hakkı varsa**, bu araçların satışında uygulanacak KDV oranı % 18 olacaktır.

KDV'nin mükellefi zaten aracı satıcısı olacaksa, elbette uygulanacak KDV oranının satıcının öznel durumuna göre tayin edilmesi herhangi bir güçlük yaratmayacaktır. Ancak araç sahibi ile KDV mükellefi farklılaştırılacak olursa, KDV oranının tayini önemli bir sorun kaynağı haline gelecektir. Nitekim, ikinci el binek otomobilinin müzayede yoluyla satılması durumunda, aracın sahibi başka kişi ve KDV'nin mükellefi başka bir kişi olmaktadır.

7104 sayılı Kanunla KDVK'na eklenen 8/ç maddesiyle, "müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar"ın verginin mükellefi olacağı hükme bağlanmıştır.

Gariplik şuradair: verginin mükellefi olan müzayedeci, bu satış nedeniyle uygulayacağı KDV oranının ne olacağını bilebilecek durumda değildir. Çünkü KDV oranı, aracın sahibinin öznel durumuna endekslenmiştir. Eğer araç sahibi bu aracı iktisabı sırasında yüklendiği KDV tutarını KDVK'nun 30/b maddesine göre indirmişse, bu durumda aracın satışında uygulanacak KDV oranı % 18 olmalı; aksi halde % 1 KDV uygulanmalıdır.

Buna göre, Bakanlığın ikincil düzenlemelerde acil olarak müzayedecinin binek otomobili satışında uygulanacak KDV oranının tayini açısından nasıl bir yol izleyeceği (araç sahibinden yazılı beyan almak; verginin indirilip indirilmediğine veya indirilmişse KDVK'nun 30/b maddesine göre mi yoksa genel rejime göre mi indirildiğine dair YMM raporu istemek; araç sahibinin asli faaliyet konusuna bakarak aksinin ispatını araç sahibine yüklemek üzere faaliyetleri araç işletmek/kiralamak olanlara ait bütün araç satışlarında % 18 KDV uygulamak ya da Bakanlıkça belirlenecek diğer bir yöntem) hususuna açıklık kazandırılmalıdır.

V. KDV MÜKELLEFİ OLMAYANLARDAN (VEYA İSTİSNA KAPSAMINDA) ALINAN İKİNCİ EL ARAÇLARIN MÜZAYEDE YOLUYLA SATIŞINDA ÖZEL MATRAH ŞEKLİNİN TESPİTİ SORUNU

7104 sayılı Kanunla KDV Kanununun 23/f maddesinde yapılan bir diğer değişiklikle, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (veya istisna kapsamında) alınarak satılan ikinci el motorlu kara taşıtı satışında KDV matrahı “[satış bedelinden] alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutar” olarak özel matrah şekline tabi tutulmaktadır.

KDVK'nun Özel Matrah Şekillerini” düzenleyen 23'ncü maddesinin (d) bendi ise, müzayede mahallinde yapılan satışlar için “kesin satış bedeli” şeklinde ayrı bir özel matrah şekli belirlemektedir.

Bu durumda, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (veya istisna kapsamında) alınarak **müzayede mahallinde satılan ikinci el motorlu kara taşıtı** satışında KDV matrahının hangi özel matrah şekli esas alınarak tayin edileceği hususunda bir tereddüt ortaya çıkmaktadır. Bu örnekte, aynı maddenin iki ayrı alt bent kapsamına giren bir özel matrah şekline tabi satış söz konusudur.

Ancak, biz bu tereddütün bir tebliğ açıklamasıyla kolayca bertaraf edilebileceğinizi düşünüyoruz. KDVK'nun 8/a maddesi mal teslimini gerçekleştirenleri vergi mükellefi olarak tanımlarken, 8/ç maddesi de müzayede yoluyla satış yapanları vergi mükellefi olarak tanımlamaktadır. İki kategori arasındaki fark, 8/a maddesinde belirtilen mükellefin satışa konu eşyanın sahibi (ya da o eşya üzerinde satış tasarrufunda bulunabilecek kimse) olması; buna karşılık 8/ç maddesinde belirtilen mükellefin müzayede yoluyla satışa konu eşyanın sahibi ya da satıcısı durumunda olmamasıdır. Bir başka deyişle, müzayede yoluyla ikinci el motorlu aracın satışını yapan müzayedeci, “bu aracı kendi uhdesine geçirmemekte, aracı bir başkasından KDV ödemedi iktisap eden durumuna gelmemektedir”. Bu nedenle, 23/f bendinin, aracı “**kendi nam ve hesabına satmayan**” müzayedeci için uygulanma imkanı olmayacaktır. Hatırlanacak olursa, Birinci Bölümde aktardığımız iki Avrupa uygulamasında müzayede satışlarının vergiye tabi olma şartları ve mekanizması, müzayedecinin “kendisi nam ve hesabına” ya da “kendi namına, başkası hesabına” işlem yapıp yapmamasından veya eşya sahibinden fatura düzenleme yetkisini devralıp almamasından etkilenmekteydi. Bu örnekte de, ikinci el aracın müzayede yoluyla satışını yapan kimse bu aracı kendi nam ve hesabına alıp satmadığı sürece 23/f maddesi kapsamında işlem yapamayacak; KDV matrahı yine 23/d bendine göre kesin satış bedeli olarak belirlenecektir.

Ancak bu son durumda dahi, müzayedecinin tahsil edeceği KDV matrahının belirlenmesinde, eşyanın sahibinin bu aracı katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (veya istisna kapsamında) alarak müzayede mahallinde sattırması olmasının bir etkisinin olup olmayacağı sorusu hala akıllarda olacaktır. KDV matrahlarında ciddi değişikliklere yol açacak bu gibi yorum farkları, verginin nötr olması ilkesini zedeleyeceğinden, iktisadi akışa ve iş modellerine müdahale edilmesi sonucunu doğuracak ve mükelleflerin iktisadi kararlarını, iş yapma biçimlerini değiştirebilecektir.

Bu hususla ilgili dile getirilmesi gereken son senaryo, müzayede yoluyla satış yapan tarafın aynı zamanda satışa konu ikinci el aracın sahibi (asıl satıcısı) olması halidir. Buna göre, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (veya istisna kapsamında) aldığı ikinci el motorlu kara taşıtını yine müzayedeci olarak bizzat kendisi açık artırma usulüyle satan bir satıcının durumu, gerçekten tartışmalıdır. Bu satıcı, KDV'nin 23'üncü maddesinin hem (d) bendine hem de (f) bendine aynı anda giren bir işlem gerçekleştirmiş olmaktadır ve KDV matrahı olarak "kesin satış bedelinin mi yoksa "[satış bedelinden] alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutar"ın mı esas alınacağı hususunun, idari görüş veya yorumla aşılması imkanı yoktur. En azından mükellef lehine olacak seçeneğin esas alınmayacağı bir yorumun ihtilaf konusu yapılmaya son derece açık olacağı söylenebilir. Sonuç olarak, Bakanlığın ikincil düzenlemeleri yaparken gerek ikinci el araç ticaretine gerekse ikinci el araçların müzayede mahallindeki satışlarına ve daha da geel olarak müzayede mahallindeki her türlü satışta müzayedeyi düzenleyen vergisel ödevlerini nasıl yerine getireceğine ve tarafların indirim haklarının nasıl korunacağına dair ayrıntılı açıklamalar yaparak bu çalışmada değinilen hususları açıklığa kavuşturmuş olmasında yarar olacaktır.

VI. BİNEK OTOMOBİLİNİN ALIMINDAKİ KDV TUTARINI İNDİREN ANCAK FAYDALI ÖMRÜ DOLMADAN MÜZAYEDE YOLUYLA SATTIRANLAR İÇİN, MÜKELLEF DEĞİŞİKLİĞİNİN YAPILAN İNDİRİME ETKİSİ

Değirmek gereken son bir sorun da, amortisman tabi olup alımındaki KDV indirilmiş bulunan sabit kıymetlerin (faaliyet konusu binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanlarca bu amaçla alınmış bulunan binek otomobillerinin) faydalı ömürlerini tamamlamadan evvel KDV'ne tabi olmayacak şekilde elden çıkarılması durumunda, evvelce yapılmış olan indirimin düzeltilmesi gerekip gerekmeyeceği sorundur.

Kural olarak, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen mal teslimleri ile ilgili alış vesikalarında gösterilen verginin indirim konusu yapılmaması gerekir. Aynı şekilde, zayı olan mallara iat KDV de indirilememektedir.

7104 sayılı Kanunla yapılan son değişikliğe göre, amortisman tabi kıymetlerin zayı olması ya da istisna kapsamında teslimi durumunda, faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayı olan veya **istisna kapsamında teslim edilen** amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin "kullanılan süreye isabet eden kısmı" indirilebilir.

Genel yorum alışkanlığıyla, işletmeden KDV üretmeyecek şekilde çıkan bir sabit kıymet için evvelce yapılan indirimin kullanılan süre nispetinde düzeltilmesi gerekeceği akla gelir.

Binek otomobillerinin alımında yüklenilen KDV'ni indirme hakkı olanların bu binek otomobillerini ikinci el araç olarak müzayede mahallinde satmaları durumunda ise, şöyle bir ilginç durum ortaya çıkmaktadır: aracın alımında yüklenilen KDV'ni indirmiş olan ancak aracı faydalı ömrü dolmadan ikinci el araç olarak elden çıkaran mükellef, aracı KDV hesaplamadan elden çıkarmak zorunda kalmaktadır (Zira artık kendisi bu verginin mükellefi değildir). Ancak buradaki KDV hesaplamama hali ne bir istisnadan, ne aracın zayı olmasından, ne de işlemin KDV'nin konusuna girmemesinden kaynaklanmaktadır. İşlem aslında KDV'ne tabidir ama aracın ilk sahibi olan işletme yönünden değil; bu işlemde yeni mükellef, Kanunun amir hükmü gereği, aracın sahibi değil müzayede yoluyla satış yapan olmaktadır.

Bu durumda, aracın alımında yüklenilen KDV'ni indiren ancak aracı faydalı ömrü dolmadan ikinci el olarak müzayede yoluyla satan işletmenin, alımda yüklenerek indirdiği KDV'ni indirip indirmeyeceği sorusu akla gelmektedir. KDV tekniği açısından, araç indirimi yapan elinde faydalı ömrü dolana ve yüklenilen KDV ile mütenasip hesaplanan KDV üretene kadar kalmamıştır. Bu tespit, indirim iptali için uygun bir zeminin varlığı anlamına gelmektedir. Ancak aracın hesaplanan KDV üretmeden teslimi de zayı olma ya da istisna kapsamına alınma gibi bir sebepten doğmamaktadır. Bu ikinci tespit ise, indirim iptaline yer olmayacağı anlamına gelmektedir. Her durumda, bu konuya ayrıca açıklık verilmesinde fayda olacaktır. İşlem bir şekilde hesaplanan

KDV üretirken, araç sahibinin, hele de devreden KDV stoğu varken, bu hesaplanan KDV'ni tahsil edememesi yeterince haksız bir sonuca neden olurken, üzerine bir de indirim iptalini tasavvur etmek, oldukça güçleşmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM MÜZAYEDE MAHALLİNDE YAPAN SATIŞLARDA FATURA DÜZENİ

I. ÖNERİ 1

Varsayımlar;

İkinci el aracın açık artırmada gerçekleşen satış bedeli		100,000
İkinci el araç satışının KDV'si	1%	1,000
Alıcıdan alınan aracılık komisyonu bedeli	0.75%	750
Satıcıdan alınan aracılık komisyonu bedeli	1.25%	1,250
Aracılık komisyonu KDV oranı		18%

Fatura	
(Satıcının alıcıya düzenleyeceği fatura)	
Araç bedeli	100,000
KDV	
Toplam	100,000
Açık artırma yoluyla gerçekleşen bu teslimin mükellefi 3065 sayılı Kanunun 8/ç maddesi gereğince satışa aracılık edenŞirketi olup, teslimle ilişkin KDV tarafından beyan edilecektir. .	

Fatura	
Müzayecinin alıcıya düzenleyeceği komisyon faturası	
Komisyon bedeli	750
KDV	135
18%	135
Toplam	885

Fatura	
(Müzayecinin alıcıya düzenleyeceği KDV faturası)	
Araç bedeli	0
KDV	1,000
1%	1,000
Toplam	1,000
.....'nın maliki olduğu ikinci el aracın 3065 sayılı Kanunun 8/ç maddesi kapsamında açık artırma suretiyle gerçekleşen satışına ilişkin KDV faturasıdır.	

Fatura	
Müzayecinin satıcıya düzenleyeceği komisyon faturası	
Komisyon bedeli	1,250
KDV	225
Toplam	1,475

360

Satıcının fatura düzenlemek mecburiyetinde olmayan bir kişi olması durumunda araç teslimi gider pusulası ile tevik edilecektir.

KDV mükellefleri tarafından sahip olunanlar da dahil olmak üzere ikinci el araçların açık artırma yoluyla satışında satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV araç satışına aracılık edenler tarafından beyan edilecek olup, ikinci el aracın sahibi olan KDV mükellefleri tarafından bu teslimlere ilişkin KDV beyannamesine intikal ettirilecek bir tutar bulunmamaktadır.

II. ÖNERİ 2-A

Varsayımlar;

İkinci el aracın açık artırmada gerçekleşen satış bedeli		100,000
İkinci el araç satışının KDV'si	1%	1,000
Alıcıdan alınan aracılık komisyonu bedeli	0.75%	750
Satıcıdan alınan aracılık komisyonu bedeli	1.25%	1,250
Aracılık komisyonu KDV oranı		18%

Fatura	
(Müzayecinin alıcıya düzenleyeceği fatura)	
Araç bedeli	100,000
KDV	1,000
1% 1,000	
Toplam	101,000
Mal sahibi ...'nin aracının 3065 sayılı Kanunun 8/ç maddesi kapsamında açık artırma suretiyle gerçekleşen teslimine ilişkindir.	

Satıcının gerçek usulde KDV mükellefi olması halinde bu faturadaki araç bedeline ilişkin KDV'nin beyanı ve ödemesi satıcı tarafından gerçekleştirilecektir.

KDV mükellefi olmayanlar tarafından sahip olunan ikinci el araçların açık artırma yoluyla satışında ise satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin müzayeciden alıcıya beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Fatura	
Müzayecinin alıcıya düzenleyeceği komisyon faturası	
Komisyon bedeli	750
KDV	135
18% 135	
Toplam	885

"Self Billing" Fatura	
(Müzayecinin gerçek usulde KDV mükellefi satıcıya düzenleyeceği fatura)	
Araç bedeli	-100,000
KDV	-1,000
1% -1,000	
Toplam	-101,000
Maliki olduğunuz ikinci el aracın açık artırma suretiyle gerçekleşen satış işlemi 3065 sayılı Kanunun 8/ç maddesi gereğince mükellefi olduğumuz KDV'ye ilişkin faturadır. Söz konusu teslim için alıcıya no'lu fatura düzenlenmiş olup faturadaki teslim bedeli ve hesaplanan KDV'nin beyanı ve ödemesi tarafınızca yerine	

Fatura	
Müzayecinin satıcıya düzenleyeceği komisyon faturası	
Komisyon bedeli	1,250
KDV	225
Toplam	1,475

1,360
-1,000
360

KDV mükellefleri tarafından sahip olunan ikinci el araçların açık artırma yoluyla satışında satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV araç satışına aracılık edenler tarafından beyan edilmeyecek olup, vergi ikinci el aracın sahibi olan KDV mükellefleri tarafından genel hükümlere göre beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Müzayeciden, Alıcıya kestiği faturalarda yer alan KDV'ni hesaplanan KDV olarak ve Satıcı'ya düzenlediği faturada yer alıp Satıcı tarafından beyan edilecek olan KDV'ni ise indirim KDV olarak dikkate alacaktır

III. ÖNERİ 2-B

Varsayımlar;

İkinci el aracın açık artırmada gerçekleşen satış bedeli		100,000
İkinci el araç satışının KDV'si	1%	1,000
Alıcıdan alınan aracılık komisyonu bedeli	0.75%	750
Satıcıdan alınan aracılık komisyonu bedeli	1.25%	1,250
Aracılık komisyonu KDV oranı		18%

Fatura	
(Müzayedenin alıcıya düzenleyeceği fatura)	
Araç bedeli	100,000
Komisyon bedeli	750
KDV	1,135
1%	1,000
18%	135
Toplam	101,885
Mal sahibi ...'nin aracının 3065 sayılı Kanunun 8/ç maddesi kapsamında açık artırma suretiyle gerçekleşen teslimine ilişkindir.	

Satıcının gerçek usulde KDV mükellefi olması halinde bu faturadaki araç bedeline ilişkin KDV'nin beyanı ve ödemesi satıcı tarafından gerçekleştirilecektir.

KDV mükellefi olmayanlar tarafından sahip olunan ikinci el araçların açık artırma yoluyla satışında ise satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin müzayedenin tarafından beyan edilip ödemesi gerekmektedir.

"Self Billing" Fatura	
(Müzayedenin gerçek usulde KDV mükellefi satıcıya düzenleyeceği fatura)	
Araç bedeli	-100,000
Komisyon bedeli	1,250
KDV	-775
1%	-1,000
18%	225
Toplam	-99,525
Maliki olduğunuz ikinci el aracın açık artırma suretiyle gerçekleşen satış işleminde 3065 sayılı Kanunun 8/ç maddesi gereğince mükellefi olduğumuz KDV'ye ilişkin faturadır. Söz konusu teslim için alıcıya no'lu fatura düzenlenmiş olup faturadaki teslim bedeli ve hesaplanan KDV'nin beyanı ve ödemesi <u>tarafınızca</u> yerine getirilecektir.	

1,360
-1,000
360

KDV mükellefleri tarafından sahip olunan ikinci el araçların açık artırma yoluyla satışında satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV araç satışına aracılık edenler tarafından beyan edilmeyecek olup, vergi ikinci el aracın sahibi olan KDV mükellefleri tarafından genel hükümlere göre beyan edilip ödemesi gerekmektedir.

Müzayedenin, Alıcıya kestiği faturalarda yer alan KDV'ni hesaplanan KDV olarak ve Satıcı'ya düzenlediği faturada yer alıp Satıcı tarafından beyan edilecek olan KDV'ni ise indirim KDV olarak dikkate alacaktır

IV. ÖNERİ 3-A

Varsayımlar;

İkinci el aracın açık artırmada gerçekleşen satış bedeli		100,000
İkinci el araç satışının KDV'si	1%	1,000
Alıcıdan alınan aracılık komisyonu bedeli	0.75%	750
Satıcıdan alınan aracılık komisyonu bedeli	1.25%	1,250
Aracılık komisyonu KDV oranı		18%

Fatura	
(Müzayecinin alıcıya düzenleyeceği fatura)	
Araç bedeli	100,000
KDV	1,000
1% 1,000	
Toplam	101,000
Mal sahibi ...'nin aracının 3065 sayılı Kanunun 8/ç maddesi kapsamında açık artırma suretiyle gerçekleşen teslimine ilgilidir.	

Fatura	
Müzayecinin alıcıya düzenleyeceği komisyon faturası	
Komisyon bedeli	750
KDV	135
18% 135	
Toplam	885

"Self Billing" Fatura	
(Müzayecinin satıcıya düzenleyeceği fatura)	
Araç bedeli	-100,000
KDV	
Toplam	-100,000
Maliki olduğunuz ikinci el aracın 3065 sayılı Kanunun 8/ç maddesi kapsamında açık artırma suretiyle gerçekleşen satışına ilişkin aksi (ters) faturadır. Söz konusu teslim için alıcıya ... no'lu fatura düzenlenmiş olup teslimine ilişkin ... TL KDV hesaplanmıştır. Satışa ilişkin matrah ve KDV Şirketimize ait 1 No'lu KDV beyannamesinde beyan edilecektir.	

Fatura	
Müzayecinin satıcıya düzenleyeceği komisyon faturası	
Komisyon bedeli	1,250
KDV	225
Toplam	1,475

1,360

Bu faturadaki KDV müzayecinin 1 no'lu KDV beyannamesinde hasılat KDV olarak beyan edilecektir.



KDV mükellefleri tarafından sahip olunanlar da dahil olmak üzere ikinci el araçların açık artırma yoluyla satışında satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV araç satışına aracılık edenler tarafından beyan edilecek olup, ikinci el aracın sahibi olan KDV mükellefleri tarafından bu teslimlere ilişkin KDV beyannamesine intikal ettirilecek bir tutar bulunmamaktadır.

V. ÖNERİ 3-B

Varsayımlar:

İkinci el aracın açık artırmada gerçekleşen satış bedeli		100,000
İkinci el araç satışının KDV'si	1%	1,000
Alıcıdan alınan aracılık komisyonu bedeli	0.75%	750
Satıcıdan alınan aracılık komisyonu bedeli	1.25%	1,250
Aracılık komisyonu KDV oranı		18%

Fatura		
(Müzayedenin alıcıya düzenleyeceği fatura)		
Araç bedeli		100,000
Komisyon bedeli		750
KDV		1,135
1%	1,000	
18%	135	
Toplam		101,885
Mal sahibi ...'nin aracının 3065 sayılı Kanunun 8/ç maddesi kapsamında açık artırma suretiyle gerçekleşen teslimine ilişkindir.		

Bu faturadaki KDV müzayedenin 1 no'lu KDV beyannamesinde hasılat KDV olarak beyan edilecektir.



"Self Billing" Fatura		
(Müzayedenin satıcıya düzenleyeceği fatura)		
Araç bedeli		-100,000
Komisyon bedeli		1,250
KDV		225
1%		
18%	225	
Toplam		-98,525
Maliki olduğunuz ikinci el aracın 3065 sayılı Kanunun 8/ç maddesi kapsamında açık artırma suretiyle gerçekleşen satışına ilişkin ekli (ters) faturadır. Söz konusu teslim için alıcıya no'lu fatura düzenlenmiş olup teslimine ilişkin ... TL KDV hesaplanmıştır. Satışa ilişkin matrah ve KDV Şirketimize ait 1 No'lu KDV beyannamesinde beyan edilecektir.		

1,360

KDV mükellefleri tarafından sahip olunanlar da dahil olmak üzere ikinci el araçların açık artırma yoluyla satışında satış bedeli üzerinden hesaplanan KDV araç satışına aracılık edenler tarafından beyan edilecek olup, ikinci el aracın sahibi olan KDV mükellefleri tarafından bu teslimlere ilişkin KDV beyannamesine intikal ettirilecek bir tutar bulunmamaktadır.