

## MADDE 23 : ÖZEL MATRAH ŞEKİLLERİ

### MADDE 23 : ÖZEL MATRAH ŞEKİLLERİ

#### MADDE METNİ :

*Özel matrah şekilleri şunlardır;*

- a) *Spor-Toto oyununda ve Millî Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,*
- b) *At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,*
- c) *Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,*
- d) *Gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri. [1]*
- e) *Altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.[2]*
- f) *İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vafında değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır.[3]*
- g) *Maliye ve Gümrük Bakanlığı işin mahiyetini gözönünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkilidir.[4]*

*[1]5904 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile değiştirilmiştir. (Yürürlük 3/7/2009) Değişmeden önceki hali "Gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli."*

*[2]3099 Sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle eklenmiştir. (Yürürlük 1/1/1985)*

*[3] 7104 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/6/2018)*

*[4]7104 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi ile mevcut (f) bendi (g) bendi olarak değiştirilmiştir. (Yürürlük 1/6/2018)*

*3099 Sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle eklenmiştir. (Yürürlük 1/1/1985)*

## **MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :**

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilir.

## **MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :**

### **1. GENEL AÇIKLAMA :**

23 üncü maddenin başlığı "*özel matrah şekilleri*" olmakla beraber, bu madde ile matrahı ayrıca belirtilmiş olan teslim ve hizmetlerde de matrah yine 20 nci maddede belirtilen bedel esasına uygundur. Başka bir anlatımla, 23 üncü madde hiç yürürlüğe girmemiş olsaydı dahî, bu maddede bahsi geçen teslim ve hizmetlerin matrahı, 20 nci madde uyarınca ve yine 23 üncü maddede düzenlendiği şekilde hesaplanması gerekirdi.

Matrahın, perakendeci kârını da ihtiva eden nihaî satış bedeli üzerinden hesaplanması İdare tarafından öngörülen ve önceleri 29 uncu maddeye, daha sonra 23 üncü maddenin (f) bendi hükmüne dayandırılmış olan bir uygulamadır. Yani 23 üncü maddede yer alan teslim ve hizmetlerin tamamında değil, sadece Bakanlıkça belirlenmiş olan bazı işlemlerde KDV matrahının belli aşamalarda, nihaî satış fiyatına göre hesaplanması söz konusudur.

### **2. ÖZEL MATRAH ŞEKİLLERİ İLE İLGİLİ OLARAK KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE YER VERİLEN AÇIKLAMALAR :**

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/A-4 no.lu bölümü şöyledir:

#### ***“4. Özel Matrah Şekilleri***

*3065 sayılı Kanununun 23 üncü maddesinde, bazı teslim ve hizmetlerin matrahlarının tespiti açısından özel düzenleme getirilmiştir.*

*Münhasıran vergisi önceki safhalarda beyan edilerek ödenen özel matrah şekline tabi işlemlerle uğraşan mükelleflerin, KDV mükellefiyetleri tesis edilmez. Ancak, bu kapsamda işlem yapan ve başka işlemleri nedeniyle KDV mükellefi olanlar, özel matrah şekline tabi işlemlerini de beyannamelerinin “Sonuç Hesapları” kulakçığındaki “Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel” satırında gösterirler.*

*Öte yandan, 3065 sayılı Kanununun (23/g) maddesi ile Maliye Bakanlığı özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkili kılınmıştır.*

*Bu düzenlemelere göre özel matrah şekli tespit edilen işlemler aşağıda açıklanmıştır.*

#### **4.1. Şans Oyunları, Profesyonel Gösteriler ve Açık Artırmalar**

*Spor-Toto oyununda ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli; at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel; profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli; gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri KDV'nin matrahıdır.*

## **4.2. Altın ve Gümüşten Mamul Eşya Teslimleri**

### **4.2.1. Altından Mamul Eşya**

3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi gereğince külçe altın teslimleri dahilinde ve ithalde KDV'den istisna edilmiştir. Ancak, altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithali KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Söz konusu mamullerin teslim ve ithalinde ise matrah, 3065 sayılı Kanunun (23/e) maddesi gereğince, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.

İthalat veya dahilden satın alma yoluyla temin edilen külçe altından bizzat imal edilen veya fason olarak imal ettirilen veya teslim edildiği şekilde satın alınan ziynet eşyası ile sikke altınların tesliminde, satış bedelinden teslim konusu mamulün bünyesinde yer alan külçe altının, Borsa İstanbul'da işlem yapılan son resmi işgününde külçe altın için oluşan kapanış fiyatı esas alınmak ve satılan mamulün ayarı göz önünde tutulmak suretiyle tespit edilen has bedeli düşüldükten sonra kalan miktar, KDV'nin matrahı olacaktır. Borsada işlem gerçekleştirilmeyen günler için söz konusu eşyalar ile sikke altınların bünyesinde yer alan külçe altına isabet eden tutarın hesaplanmasında da borsada işlem yapılan en son resmi işgününde oluşan kapanış fiyatının esas alınacağı tabiidir.

Diğer taraftan, külçe altından (hurda altın dahil) altın mamulü veya altın ihtiva eden eşya imalatı ile uğraşanların yaptıkları işler karşılığında aldıkları ücretler üzerinden ayrıca KDV hesaplayacakları tabiidir.

### **4.2.2. Gümüşten Mamul Eşya**

3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesine göre külçe gümüş teslimleri KDV'den istisnadır. 3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesi hükmü gereğince, söz konusu istisna külçe gümüş ithalatında da uygulanır.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun (23/g) maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde özel matrah şekli uygulanması uygun görülmüştür.

Buna göre, gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde ve ithalatında KDV matrahı, teslim bedelinden külçe gümüş bedeli düşüldükten sonra kalan miktar olarak belirlenmiştir.

İşlemin yapıldığı gündeki külçe gümüş bedeli olarak, gümüş borsası faaliyete geçinceye kadar Etibank tarafından belirlenen fiyat, borsanın faaliyete geçmesinden sonra ise "Borsa İstanbul Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası"nda oluşan fiyat esas alınacaktır.

Gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde ve ithalatında, satış bedelinden teslim konusu mamulün bünyesinde yer alan külçe gümüşün, Borsa İstanbul'da işlem yapılan son resmi işgününde külçe gümüş için oluşan kapanış fiyatı esas alınmak ve kullanılan gümüşün ayarı göz önünde tutulmak suretiyle tespit edilen külçe gümüş bedeli düşüldükten sonra kalan tutar KDV'nin matrahı olacaktır.

## **4.3. Gazete, Dergi ve Benzeri Periyodik Yayınlar**

Gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınların satışlarında perakende safhaya ait KDV, doğrudan perakendeci bayiye satış yapan başbayiler tarafından, bu safhanın karını da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp ödenir. Bu durumda, sözü edilen yayınların perakende satış fiyatları vergili olarak tespit edilip üzerlerine tek tutar halinde yazılır.

Perakendeci bayiye satış yapanlar iç yüzde yoluyla vergiyi hesaplar ve beyan ederler. Bu yayınların perakende satışını yapan gazete bayileri, kendi satışlarında vergi uygulamaz, KDV beyannamesi veriyorlarsa bu neviden satışlarını beyannameye dahil etmezler. Perakendecilerin tüketiciye satışta vergili fiyat üzerinden yapacakları indirimler vergi hesabında dikkate alınmaz.

Öte yandan bu yayınların, perakendeciye doğrudan satış yapılan safhaya kadar olan (bu safha dahil) teslimleri 3065 sayılı Kanunun genel hükümlerine göre vergilendirilir.

Perakendeci safhanın özel matrah şekillerine göre vergilendirildiği hallerde, iadeler, 3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesindeki hükümlere göre işlem görür. Perakendecilerin iadeleri, vergili alış bedeli üzerinden gerçekleştirilir, geri alınan bu mallarla ilgili KDV, perakendecinin vergisini hesaplayıp beyan etmekle yükümlü satıcı tarafından düzeltme konusu yapılır.

#### **4.4. Tütün Mamulü Teslimleri**

Perakendeci bayiler tarafından yapılan tütün mamullerinin satışlarına ait KDV, bayilere satış yapan mükellefler tarafından bayilerin kârını da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp bayilere teslimin yapıldığı dönemde beyan edilir.

Bu maddeleri satın alan bayilerce KDV açısından her hangi bir işlem yapılmaz, bayiler bu satışlarına ilişkin olarak düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalarda da KDV'yi göstermezler.

#### **4.5. Belediyeler Tarafından Yapılan Şehir İçi Yolcu Taşımacılığı**

3065 sayılı Kanunun (23/g) maddesi hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak, belediyeler tarafından yapılan şehiriçi yolcu taşımacılığında kullanılan biletlerin ve kartların bayiler tarafından satışında, özel matrah şekline göre vergileme yapılması uygun görülmüştür.

Buna göre, belediyeler ve bağlı işletmeleri tarafından yapılan şehiriçi yolcu taşımacılığında (metro dahil) kullanılan bilet ve kartların, bu işletmeler dışındaki bayiler tarafından yolculara satışına ilişkin KDV, bayinin satış bedeli üzerinden iç yüzde oranına göre hesaplanarak belediyelere bağlı işletmelerce beyan edilir.

Bayiler, bu şekilde bilet veya kart satışları için ayrıca vergi hesaplamazlar. Özel matrah şekline göre vergilendirilen bilet ve kart satışları dışında KDV'ye tabi başka faaliyetleri olmayan bayilerin KDV mükellefiyeti tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır.

#### **4.6. Ön Ödemeli Elektronik Haberleşme Hizmetleri ( 16 No.lu Tebliğ ile değişen bölüm )**

3065 sayılı Kanunun (23/g) maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak, mobil elektronik haberleşme işletmecileri tarafından ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar da dahil olmak üzere, bütün ön ödemeli elektronik haberleşme hizmetlerinin özel matrah şekline göre vergilendirilmesi uygun görülmüştür.

Buna göre, mobil elektronik haberleşme işletmecileri tarafından ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan TL satışları ile sabit telefon hizmeti sunmaya yetkili işletmeciler tarafından yapılan arama kartı satışlarına ilişkin KDV'nin distribütör ve bayi karlarına isabet eden KDV'yi de ihtiva edecek şekilde mobil elektronik haberleşme işletmecileri ve sabit telefon işletmecileri tarafından ön ödemeli satışların yapıldığı dönemde beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu durumda distribütörler ve bayiler, belirtilen kapsamdaki ön ödemeli satışlar için ayrıca vergi hesaplamazlar.

Örnek: Mobil elektronik haberleşme işletmecisi (K) A.Ş., ön ödemeli hatta yükleme yapılmak üzere, distribütörü (Z) A.Ş. ye, aboneye nihai satış bedeli (vergiler dâhil) 125,50 TL olan yükleme tutarını KDV (%18) ve özel iletişim vergisi (%7,5) hariç 95,00 TL'ye satmıştır. Bu durumda işleme ilişkin KDV aşağıdaki gibi hesaplanır.

Aboneye Nihai Satış Bedeli (Vergiler Dâhil)	: 125,50 TL
KDV Matrahı [Aboneye Nihai Satış Bedeli (Vergiler Dâhil)/(100 + KDV Oranı + ÖİV Oranı)*100]	: 100,00 TL
Hesaplanan KDV (KDV Matrahı * KDV Oranı/100)	: 18,00 TL

#### **4.7. Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu Tarafından Araç Plakaları ile Basılı Evrakın Teslimi**

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131 inci maddesi gereğince, araç plakaları ile sürücü kurslarında kullanılanlar dahil bir kısım evrakın basımı Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından yaptırılmaktadır. Federasyon, basımını sağladığı araç plakaları ve belgeleri ihtiyaç sahiplerine bedeli karşılığında satılmak üzere kendisine bağlı Odalara göndermektedir.

3065 sayılı Kanunun (23/g) maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, 2918 sayılı Kanunun 131 inci maddesinde belirtilen araç plakaları ile basılı evrakın tesliminde özel matrah şekli uygulanması uygun görülmüştür.

Buna göre, araç plakaları ve basılı evrakın Federasyon tarafından kendisine bağlı Odalara tesliminde, bunların ilgili mevzuatına göre belirlenen nihai satış fiyatı üzerinden hesaplanan KDV Federasyon tarafından beyan edilir ve genel hükümler çerçevesinde vergi dairesine ödenir. Plaka ve belgelerin ihtiyaç sahiplerine satışını yapan Odalar ise bu satışlarla ilgili olarak ayrıca KDV hesaplamazlar.

Öte yandan, araç plakalarının ve basılı evrakın Federasyon tarafından bağlı Odalara tesliminde kullanılan evrak tevzi listesi ile söz konusu plaka ve basılı evrakın Federasyon tarafından Odalara, Odalar tarafından da ihtiyaç sahiplerine satış sırasında düzenlenen gelir makbuzlarının, faturada/sevk irsaliyesinde bulunması gereken asgari bilgileri ihtiva etmesi kaydıyla, "fatura ve benzeri belge" olarak kabul edilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.

Buna göre; 3065 sayılı Kanunun (29/1-a) ve 53 üncü maddeleri gereğince, gelir makbuzlarında yer alan toplam bedel üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplanan KDV, plaka ve basılı evrakı satın alan indirim hakkına sahip KDV mükellefleri tarafından, genel hükümlere bağlı kalmak şartıyla indirim konusu yapılabilir.

#### **4.8. Kıymetli Taş Teslimleri**

3065 sayılı Kanunun 6552 sayılı Kanunla değişik (17/4-g) maddesi ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebircet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi KDV'den istisna tutulmuştur. Kıymetli taşların bu durumlar dışındaki teslimlerinde ise genel hükümlere göre KDV uygulanır.

Buna göre, kıymetli taşların KDV istisnası kapsamına giren ilgili mevzuatına göre borsaya bildirilmek kaydıyla borsa üyeleri arasında borsa dışındaki teslimlerinde Kanunun (23/g) maddesinin verdiği yetki çerçevesinde özel matrah şekli uygulanması uygun görülmüştür. İstisna kapsamına alınan kıymetli taşları ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşya teslimlerinde KDV matrahı, teslim bedelinden kıymetli taş bedeli düşüldükten sonra kalan tutar olarak tespit edilecektir. Kıymetli taş bedeli olarak Borsa İstanbul Elmas ve Kıymetli Taşlar Piyasasında oluşan fiyat esas alınır.

Düzenlenecek faturada, eşyanın KDV hariç satış bedeli ile kıymetli taşın cins, adet, kırat ve bedeli ayrıca yer alacaktır."

### 3. ÖZEL MATRAH ŞEKLİNE TABİ İŞLEM YAPAN FİRMALARIN KDV İNDİRİMİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

Maliye İdaresi münhasıran özel matrah şekline tabi işlemler yapan firmaların KDV mükellefiyet tesis etmelerine ve KDV beyannamesi vermelerine gerek bulunmadığı görüşündedir.

KDV beyannamesi verilmemesi KDV indirim hakkını ortadan kaldırmaktadır. Bu hak kaybının açık bir dayanağını göremiyoruz. Bu şekilde indirim konusu yapılmayan KDV'lerin işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması istenmektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19.08.2011 tarih ve 1348 sayılı özeldes)

Yaptıkları başka işlemler nedeniyle KDV beyannamesi vermek durumunda olan mükelleflerin KDV indirim karşıındaki durumunda belirsizlik vardır. Başka bir anlatımla, kısmen özel matrah şekillere tabi olan kısmen bu kapsamda bulunmayan işlem yapmakta olan firmalar özel matrah şekline tabi işlemlerle ilgili alımlarında KDV yüklenmedikleri için bu anlamda bir indirimleri zaten yoktur. Diğer işleriyle ilgili direkt nitelikteki KDV yüklenimlerini indirmeleri konusunda da bir tereddüt olamaz. Ancak her iki işlem türüyle ilgili bulunan genel idare giderleri KDV'sinin tümünü indirim konusu mu edileceği yoksa bu KDV'lerin özel matrah şekline tabi işlemlere isabet eden kısmında indirim yasağı mı bulunduğu belirsizdir.

Bizim anlayışımıza göre, özel matrah şekline tabi işlem yapıyor olmak, firmanın genel idari giderleri ile ilgili KDV indirim hakkını etkilememesi gerekir.

### 4. KDV YÜKLENMEKSİZİN ALINAN MOTORLU KARA TAŞITLARININ VE GAYRİMENKULLERİN TESLİMİNDE MATRAHIN, SATIŞ BEDELİNDEN ALIŞ BEDELİNİN DÜŞÜLMESİNDEN SONRA KALAN TUTAR OLDUĞU YÖNÜNDEKİ YENİ HÜKÜM:

7104 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesi ile KDV Kanunu'nun 23 üncü maddesine aşağıda metni bulunan ( f ) bendi eklenmiştir. ( Yürürlük: 01.06.2018 )

*"İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle işigal 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."*

Bu hükmün neden eklendiği hakkında madde gerekçesinde yeterli açıklama yoktur. Anladığımız kadarıyla şahsen satıldığında KDV'siz olabilecek taşıt araçları ve gayrimenkullerin bir tüccar tarafından KDV'siz olarak satın alınmasında bu tüccarın yapacağı satış yoluyla KDV'li hale dönüşmesi bazı çevrelerde rahatsızlık yaratmış ve söz konusu rahatsızlık KDV Kanunu'nun 23. maddesine hüküm eklemek suretiyle bu şekilde giderilmek istenmiştir. Bir malın veya hizmetin satın alma yoluyla KDV'siz şahsi düzeyden çıkıp KDV'li düzeye intikal etmesi halinde bu mal veya hizmetin KDV'li satışa konu olması, KDV Kanunu'nun karakteri gereğidir. Dolayısıyla getirilen bu yeni hükmün KDV'nin sistematiğini bozduğu görüşündeyiz. İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz alıp satan firmalar bu KDV'den rahatsız oluyorlar ise alıp satmak yerine komisyon hizmeti vermek suretiyle bu KDV'den kurtulabilmekteydiler.

Katma değer vergisinin matrahı prensip olarak bu vergiye tabi mal veya hizmetin satış bedelidir.

Satış bedelinden maliyetin indirilmesi hem KDV prensiplerine hem de ticari teamüllere aykırı düşmektedir.

Hükmün ticari icaplara aykırılığı, hükme konu mal satışlarında, bir ticari sır olan satış karının deşifre edilmesine sebebiyet vermesinden kaynaklanmaktadır.

Buna benzer matrah belirleme şekli sadece, bünyesinde KDV'den müstesna kıymetli metal veya taş kullanılmış olan takı eşyasına ilişkin KDV matrahının tespitinde takının satış bedelinden, takı bünyesindeki KDV istisnaları materyal değerinin indirilmesi şeklinde görülmektedir. Bu durum tek

başına karı tam olarak deşifre etmemektedir. Çünkü takı satışlarında fiyatın KDV'ye tabi tutulan kısmı karın yanı sıra işçilik bedelini de içermektedir.

Her ne kadar yurtdışı turlarda da tur bedelinden, yurtdışı tur maliyetlerinin indirilmesi suretiyle KDV matrahi tespiti yapılması istenmekte ise de bu uygulama öteden beri eleştirdiğimiz Tebliğ hükmüne dayanmaktadır.

KDV Kanunu'nun 23. maddesine eklenen ( f ) bendinin uygulama esasları 19 No.lu KDV Genel Tebliği'nin 11. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

#### **“4.9. İkinci El Araç ve Taşınmaz Ticareti**

*3065 sayılı Kanununun 7104 sayılı Kanunla değişik (23/f) maddesine göre, ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle işigal eden mükelleflerce, KDV mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vasfında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır.*

*KDV mükellefi olmayanlardan veya istisna kapsamında KDV ödenmeksizin alınan ikinci el motorlu kara taşıtları ile taşınmazların satışında düzenlenecek faturalarda alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark üzerinden KDV hesaplanır. KDV hesaplanarak alınan ikinci el motorlu kara taşıtları ile taşınmazların teslimlerinde ise özel matrah uygulanmayacağı tabiidir.*

*Buna göre, ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulaması yalnızca ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle işigal eden mükellefler tarafından uygulanacaktır.*

*İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işigal edenler, 13/2/2018 tarihli ve 30331 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında işletmesi adına yetki belgesi alan tacirler ile esnaf ve sanatkârlardır. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile işigal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, özel matrah uygulayabilirler. “6362 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan gayrimenkul yatırım fonları ile gayrimenkul yatırım ortaklıkları, yetki belgesi aranmaksızın, taşınmaz ticaretiyle işigal eden mükelleflerden sayılırlar.” ( Bu cümle 36 nolu KDV Tebliği ile eklenmiştir.)*

*Taşınmaz ticareti ile işigal edenler, 5/6/2018 tarihli ve 30442 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında yetki belgesi alan ticari işletmeler ile esnaf ve sanatkârlardır. Taşınmaz ticareti ile işigal etmekle birlikte henüz yetki belgesi almamış olanlar, Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmeliğe göre yetki belgesi alınması için verilen süre ile sınırlı olmak üzere yetki belgesi olmaksızın, özel matrah uygulayabilirler.*

*Verilen süre içinde yetki belgesini almamış olanlar ile yetki belgesi olmaksızın ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticareti ile işigal edenlerin ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulanmaz.*

*İkinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz teslimlerinde özel matrah uygulanabilmesi için, araç veya taşınmazın basit tadil, bakım ve onarım işlemleri dışında vasfında esaslı değişiklik yapılmaması gerekmektedir.*

*Örnek 1: İkinci el araç alım satım faaliyeti ile işigal eden (A) Otomotiv Ltd. Şti., KDV mükellefi olmayan Bay (B)'den 32.000 TL'ye ticari araç satın almıştır. (C) Servis A.Ş.den hizmet almak suretiyle, satın alınan aracın yıllık bakımı yaptırılmış ve otomobile çelik jant taktırılmıştır. Bu hizmetin karşılığı olarak (C) Servis A.Ş.ye 5.000 TL+900 TL KDV ödenmiştir. Daha sonra söz konusu otomobil KDV hariç 40.000 TL'ye satılmıştır. KDV mükellefi olmayan Bay (B)'den satın alınan araca yıllık bakım yaptırılması ve çelik jant taktırılması, otomobilin vasfında esaslı bir değişiklik oluşturmadığından, söz konusu aracın satışında özel matrah uygulanacak ve alış bedeli olan 32.000 TL düşülmek suretiyle 8.000 TL özel matrah üzerinden (8.000 x 0,18 =) 1.440 TL KDV hesaplanacaktır. Ayrıca taşıtın yıllık bakımı ile çelik jant takılmasına ilişkin (C) Servis A.Ş.ye ödenen 900 TL KDV, (A) Otomotiv Ltd. Şti. tarafından indirim konusu yapılabilecektir.*

Söz konusu aracın, KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 9 uncu sırasında tanımlanan binek otomobillerinden olması durumunda, özel matrah üzerinden %1 oranında KDV uygulanacağı tabiidir.

Örnek 2: İkinci el araç alım satım faaliyeti ile işigal eden Bay (A), KDV mükellefi olmayan Bay (B)'den 1978 model kullanılamaz halde bulunan bir aracı 10.000 TL bedelle satın almıştır. (C) Servis A.Ş.den hizmet almak suretiyle, söz konusu aracın motoru dahil birçok parçası değiştirilmek suretiyle yenilenmiş ve (C) Servis A.Ş.ye 20.000 TL+3.600 TL KDV ödenmiştir. Yenilenen araç Bay (A) tarafından KDV hariç 40.000 TL'ye satılmıştır. Söz konusu aracın motor dahil birçok parçasının değiştirilmek suretiyle yenilenmesi, taşıtın vasfında esaslı bir değişiklik oluşturduğundan söz konusu aracın tesliminde özel matrah uygulanmayacak, toplam satış bedeli olan 40.000 TL matrah üzerinden KDV hesaplanacaktır. Diğer taraftan, aracın yenilenmesine ilişkin (C) Servis A.Ş.ye ödenen 3.600 TL KDV, Bay (A) tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 3: Taşınmaz alım satımı ile işigal eden (A) Emlak Danışmanlık A.Ş. KDV mükellefi olmayan gerçek kişiden almış olduğu işyerinin boyasını ve su tesisatını yenileyerek satmıştır. İşyerinin boyası ve su tesisatının yenilenmesi, işyerinin vasfında esaslı bir değişiklik oluşturmadığından (A) Emlak Danışmanlık A.Ş. tarafından yapılan işyeri tesliminde özel matrah uygulanacaktır.

Örnek 4: (A) Mobilya İmalat, Turizm A.Ş. 3 yıl önce yatırım amaçlı almış olduğu arsayı (B) Konut Yapı Kooperatifine satmıştır. (A) Mobilya İmalat, Turizm A.Ş.nin faaliyet konusu taşınmaz ticareti olmadığından arsa tesliminde özel matrah uygulanmayacaktır.”