

İCRA YOLUYLA VEYA DİĞER NEDENLERLE MÜZAYEDE MAHALLİNDE YAPILAN SATIŞLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU ve İSTİSNA UYGULAMASI

Gökhan TEMEL *

GİRİŞ

İcra yoluyla veya diğer nedenlerle müzayede mahallinde yapılan her türlü satış katma değer vergisine tabidir. Verginin mükellefi satışları düzenleyen özel veya resmi kişi ve/veya kuruluşlardır. Kurumlarca iki yıldan fazla aktifte kalmış, emtia niteliği taşımayan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Bu tür satışların müzayede mahallinde yapılması durumunda da istisna uygulamasına devam edilecektir. İstisna şartlarının varlığına rağmen işlemin KDV'ye tabi tutulması veya sonradan fark edilmesi durumunda ise alıcı öncelikle satışı düzenleyen özel veya resmi kişi/kurum/kuruluşa daha sonrada ilgili vergi dairesine müracaatta bulunarak satış işlemi nedeniyle kendisinden tahsil edilen katma değer vergisini iade isteyebilecektir. İşlemin istisna kapsamında olduğu kanaatine varan vergi dairesi, işlem nedeniyle daha önce tahsil edilen katma değer vergisini, alıcıya ödenmek üzere, satışı düzenleyen mükelleflere iade edecektir.

1. MÜZAYEDE MAHALLİNDE YAPILAN SATIŞLARDA MÜKELLEF/ BEYAN/ ÖDEME

3065 sayılı Kanunun (1/3-d) maddesine göre, cebri icra, izale-i şüyu, ipotegün 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. Kanunun istisna ve vergi oranlarına ilişkin hükümleri bu satışlar için de geçerlidir.

Bu satışlarda vergiyi doğuran olay, satışın yapıldığı tarihte vuku bulmaktadır. Verginin mükellefi satışları düzenleyen özel veya resmi kişi ve/veya kuruluşlar olup, 3065 sayılı Kanunun (23/d) maddesi hükmüne göre, satılan malın kesin satış bedeli KDV'nin matrahıdır. Ancak izale-i şüyu çerçevesinde yapılan satışlarda alıcının hissedarlardan biri olması halinde hissesi, bu hisse için mülkiyet devri söz konusu olmadığından matrahtan indirilir.

* Vergi Müfettişi

Bu satışlarda giderler dolayısıyla ödenen vergiler, malların kesin satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiden indirilemez, ancak müzayedeyi düzenleyenin komisyonu üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilir. Bir komisyon söz konusu değilse, yüklenilen vergiler gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

Bu satışlarla ilgili beyan ve ödeme mükellefiyeti genel esaslara göre yerine getirilir. Başka faaliyetleri dolayısıyla sürekli beyanname vermek zorunda olmayan resmi kuruluşlar (icra daireleri hariç) tarafından bu şekilde tahsil edilen KDV, yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairelerine en geç 7 (yedi) gün içinde ödenir. Ancak tahsilât tutarının 50.000TL 'yi aşması halinde, bu süre beklenilmeksizin ertesi gün mesai bitimine kadar ödenmesi zorunludur.

Müzayede suretiyle yapılan satışlarda esas olan organizasyonun düzenlenmesi olup, müzayedeye katılan sayısının birden fazla kişi olmaması, işlemin mahiyetini değiştirmez.

2. İCRA DAİRELERİNDE YAPILAN SATIŞLARDA MÜKELLEF/ BEYAN/ ÖDEME

3065 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesi ile Kanunun (17/1) inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara;Sadece vergiye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verdirme, beyanname yerine kaim olmak üzere işleme esas belgeleri kabul etme, bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirleme,konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Söz konusu yetki çerçevesinde, 3065 sayılı Kanunun (1/3-d) maddesi uyarınca müzayede yoluyla satış yapan icra dairelerinin bu satışlarıyla ilgili KDV'nin beyan ve ödenmesi ile ilgili işlemleri Bakanlıkça belirlenmiştir.

Buna göre, İcra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi, satışı gerçekleştiren icra daireleri olup, icra dairelerince müzayede mahallinde yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan KDV, ilgili mevzuatı uyarınca en geç bedelin tahsil edildiği günü izleyen günün mesai saati bitimine kadar vergi dairesine beyan edilip aynı süre içinde ödenir.Satışa ait KDV'nin bu süre içinde beyan edilerek ödenmemesi halinde, teslim gerçekleştirilmez.

Bu işlem sırasında her bir satışa ait bilgileri içeren 5 No.lu KDV Beyannamesi kullanılır. Bu beyanname, satışı gerçekleştiren icra dairesi yetkilisi tarafından imza, tarih ve mühür kullanılmak suretiyle onaylanır. Her bir satışa ait KDV'nin tahakkukuna esas olmak üzere düzenlenen bu belgenin bir örneği ile vergi dairesi makbuzu, mükellef tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır.

Ayrıca, İcra dairelerince bir ay içinde yapılan satışlarla ilgili olarak vergi dairesine beyan edilerek ödenen KDV'ye ait bilgiler, ertesi ayın sonuna kadar, vergi dairesine bildirilir. Bu bildirim, satışın olmadığı dönemlerde de vergi dairesine verilir. Bildirimin vergi dairesine verilmemesi halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (352/II-7)nci maddesine göre usulsüzlük cezası uygulanır.

3. İŞLEMİN GERÇEKLEŞMEMESİ DURUMU

İcra yoluyla veya diğer nedenlerle müzayede mahallinde yapılan satışlarda, satışın herhangi bir sebeple gerçekleşmemesi halinde vergi tahakkuk ettirilmez, tahakkuk ettirilen vergi terkin edilir. Buna göre, müzayede suretiyle yapılan satışlarda herhangi bir nedenle malların alıcıya tesliminin gerçekleşmemesi halinde vergiyi doğuran olay meydana gelmez.

Bu durumda teslimi gerçekleşmeyen mallar için KDV'nin ödenmiş olması halinde, bu vergi tahakkuktan terkin edilerek, alıcıya ödenmek üzere satışı yapan kurum veya kuruluşu iade edilir.

4. İKİ TAM YIL SÜREYLE SAHİP OLUNAN İŞTİRAK HİSSELERİ İLE TAŞINMAZLARIN SATIŞINDA İSTİSNA UYGULAMASI (KDV 17/4-R)

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimleri KDV'den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde buldukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki kanunda belirtilen “kurumlar” kelimesi, sermaye şirketlerini, kooperatifleri, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait ticari işletmeleri, iş ortaklıklarını ifade etmektedir. (5520 sayılı KVK 1.madde)

Diğer taraftan madde hükmüne göre, istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

4.1. İştirak Hisseleri ve Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması

Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

Ayrıca madde gerekçesinden anlaşıldığı üzere, istisnanın uygulanabilmesi için; iştirak hisselerinin belediye veya il özel idaresince iktisap edildikleri, gayrimenkullerin bunlar adına tapuya tescil edildikleri tarihten itibaren, 2 tam yıl dolduktan sonra devir veya teslimine konu edilmeleri gerekmektedir.

4.2. Bankalara Borçlu Olanların ve Kefillerinin Borçlarına Karşılık Yapılan Teslimlere İlişkin İstisna Uygulaması

Bankalara borçlu olanlar ile kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri KDV'den istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ile taşınmazların iki yıl aktifte bulundurulması gerekmez.

İstisna sadece bankalara olan borca karşılık, bankalara yapılacak devir ve teslimlerde uygulanır. Borca karşılık banka dışında üçüncü kişilere yapılan satışlar, istisna kapsamında değerlendirilmez.

İstisna uygulanabilmesi için, devir ve teslimine konu taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankaya borçlu olanlara veya bu borca kefil olanlara ait olması gerekir.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlere uygulanır. Bağış, hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

5. İCRA YOLUYLA VEYA DİĞER NEDENLERLE MÜZAYEDE MAHALLİNDEYAPILAN SATIŞLARDA KDV İSTİSNA UYGULAMASI

3065 sayılı KDV kanununun 17/4-r maddesi ile iki ayrı istisna uygulamasına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir.

Bu düzenlemeye göre;

İlk istisna; kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleridir.

İkinci istisna ise; bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleridir.

İkinci istisnaya ilişkin madde metninde; bankalara borçlu olanlar ile kefillerinin borca karşılık bankaya yaptıkları devir işlemlerinin, söz konusu devir işlemi müzayede mahallinde gerçekleştirilmiş olsa dahi KDV istisnasına tabi olacağı açıkça belirtilmiştir.

Buna karşılık ilk istisna kapsamında yapılan satışların müzayede mahallinde veya icra yolu ile yapılması durumunda istisnanın uygulanacağına dair madde metninde herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bu durum kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların icra yoluyla veya diğer nedenlerle müzayede mahallinde satışında istisnanın uygulanıp uygulanmayacağı belirsizliğini ortaya çıkarmıştır.

Öte yandan konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 60 no'lu Sirkülerin “ İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan Taşınmazların Satışı” başlıklı 8.2.4. ayırımında;

“KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV’den müstesnadır.

*Bu hüküm uyarınca, kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların (arsa, arazi, bina) satışı KDV den müstesnadır. **Bu satışların müzayede suretiyle yapılması halinde de istisna uygulanacaktır...**”* açıklamalarına yer verilmiştir.

Gelir idaresi 60 no’lu sirküler düzenlemesi ile kanun metninde tartışmalı halde bırakılan hususa, “..... *Bu satışların müzayede suretiyle yapılması halinde de istisna uygulanacaktır...*” demek suretiyle, maddenin hükümet gerekçesine uygun şekilde açıklık getirmiştir.

Nitekim, 3065 sayılı kanunun 17/4. Maddesine 5615 sayılı kanun ile eklenen (r) bendine ilişkin hükümet gerekçesinde; “ *istisna uygulanabilmesi için, taşınmaz ve iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, iştirak hisseleri ve taşınmazların para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman imkanını artıracığından istisna uygulaması kapsamında bulunmaktadır.*” Açıklamalarına yer

verilmiştir. Söz konusu gerekçeden anlaşılacağı üzere yasa koyucu müzayede mahallinde icra yoluyla yapılan satışlar ile rızai yoldan yapılan satışlar arasında herhangi bir fark görmemektedir. İstisna uygulaması ile amaçlanan hedefin kurumların mali yapısını iyileştiren para karşılığı bu tür satışları vergisel yönden teşvik etmektir. Zira para karşılığı olmaksızın devir, temlik, takas gibi işlemlerin istisna uygulaması dışında olduğu açıklanmıştır.

Gelir idaresinin oluşan görüşü doğrultusunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 26 Ocak 2015 tarihinde vermiş olduğu bir özalgede; taşınmaz sahibi kurumun satışa konu iktisadi kıymetlerin ticaretini yapmıyor olması ve iki tam yılı aşan süreyle aktifinde kayıtlı bulunması şartlarının birlikte sağlanması halinde taşınmazın icra müdürlüğünce yapılan ihalede alıcısına devrinin (satışının) kanununun 17/4-r maddesi uyarınca KDV'den istisna olacağını açıklamıştır.

Dolayısıyla, icra yoluyla veya diğer nedenlerle oluşan müzayede mahallinde satın alınan taşınmazlar için katma değer vergisi ödendikten sonra istisna kapsamında olduğunun fark edilmesi durumunda öncelikle, müzayedeyi organize eden mükellefe daha sonra ilgili vergi dairesine müracaat ederek, istisna şartlarının sağlandığının ispatı suretiyle, ödenen katma değer vergisinin iade alınması mümkün bulunmaktadır. Verginin mükellefi satışları düzenleyen özel veya resmi kişi ve/veya kuruluşlar olduğundan iade edilmesi gereken KDV alıcıya ödenmek üzere satışı yapan bu mükelleflere iade edilir.

Bu durumda, örneğin, İcra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi, satışı gerçekleştiren icra müdürlüğü olduğundan, ilgili vergi dairesince istisna şartlarının sağlandığına kanaat getirilmesi durumunda icra müdürlüğü aracılığı ile alıcıya katma değer vergisi iadesi gerçekleştirilecektir.

6. SONUÇ

İcra yoluyla veya diğer nedenlerle müzayede mahallinde yapılan her türlü satış katma değer vergisine tabidir. Bu satışlarda vergiyi doğuran olay, satışın yapıldığı tarihte vuku bulmaktadır. Verginin mükellefi satışları düzenleyen özel veya resmi kişi ve/veya kuruluşlar olup, 3065 sayılı Kanununun (23/d) maddesi hükmüne göre, satılan malın kesin satış bedeli KDV'nin matrahıdır. Bu satışlarla ilgili beyan ve ödeme mükellefiyeti genel esaslara göre yerine getirilir. Sürekli beyanname vermek zorunda olmayan resmi kuruluşlar (icra daireleri hariç) tarafından bu şekilde tahsil edilen KDV, yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairelerine en geç 7 (yedi) gün içinde ödenir.

İcra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi, satışı gerçekleştiren icra daireleri olup, icra dairelerince müzayede mahallinde yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan KDV, ilgili mevzuatı uyarınca en geç bedelin tahsil edildiği günü izleyen günün mesai saati bitimine kadar vergi dairesine 5 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip aynı süre içinde ödenir.

3065 sayılı Kanununun 17/4-r maddesinde kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışının katma değer vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Ancak, madde metninde, bu kapsamda yapılan satışların müzayede mahallinde veya icra yolu ile yapılması durumunda istisnanın uygulanacağına dair herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Gelir idaresi 60 no'lu sirküler düzenlemesi ile kanun metninde tartışmalı halde bırakılan hususa, “..... ***Bu satışların müzayede suretiyle yapılması halinde de istisna uygulanacaktır...***” demek suretiyle, maddenin hükümet gerekçesine uygun şekilde açıklık getirmiştir.

Dolayısıyla, kurumlarca iki yıldan fazla aktifte kalmış, emtia niteliği taşıyan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışının icra yoluyla veya diğer nedenlerle müzayede mahallinde yapılması durumunda da istisna uygulamasına devam edilecektir. İstisna şartlarının varlığına rağmen işlemin KDV'ye tabi tutulması veya sonradan fark edilmesi durumunda ise alıcı öncelikle satışı düzenleyen özel veya resmi kişi/kurum/kuruluşa daha sonrada ilgili vergi dairesine müracaatta bulunarak satış işlemi nedeniyle kendisinden tahsil edilen katma değer vergisini iade isteyebilecektir. İşlemin istisna kapsamında olduğu kanaatine varan vergi dairesi, işlem nedeniyle daha önce tahsil edilen katma değer vergisini, alıcıya ödenmek üzere, satışı düzenleyen mükelleflere iade edecektir.

KAYNAKÇA

Haznedar, İbrahim Murat(2009). “Cebri İcra Yoluyla Taşınmaz Satışlarında KDV”. İstanbul Barosu Dergisi (2009-2)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı KDV Grup Müdürlüğü (26.01.2015). İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı KDV Grup Müdürlüğü tarihinde tarafından verilen konuya ilişkin özelge.

Maliye Bakanlığı (26.04.2014). **Tarihli Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği** .

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Dairesi Başkanlığı. (08.08.2011). **60 No'lu Katma Değer Vergisi Sirküleri**.

T.C. Yasalar (02.11.1984). 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. Ankara : resmi Gazete (18563 sayılı)