

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 08.04.2021
Duyuru No : 2021/054
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -
NİSAN 2021 - SAYI : 476

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

İCRA DAİRELERİ TARAFINDAN SATILAN MALLARA İLİŞKİN HATALI KDV UYGULAMASI, KANUNA AYKIRILIK VE HAKSIZLIK OLUŞTURMAKTADIR

Özet:

Alacak davaları, izale-i şuyu gibi nedenlerle icra daireleri tarafından satılan mal bedelleri üzerinden KDV hesaplanmakta ve bu KDV ilgili icra dairesince malın alıcısından tahsil edilerek ertesi gün vergi dairesine ödenmektedir.

İlk bakışta normal gibi görünen bu uygulama, Maliye İdaresinin yönlendirmeleri nedeniyle 2 AÇIDAN YASADIŞILIK VE HAKSIZLIK OLUŞTURMAKTADIR:

• SORUN 1 :

Bir mal, sahibi tarafından KDV'siz satılabilir iken aynı mal icra yoluyla satıldığında, KDV ortaya çıkması, zorlama yorum sonucu oluşan kanuna aykırılık ve haksızlıktır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

ÇÖZÜM 1 :

Sahibi tarafından bizzat satıldığında KDV'siz olacak malların tesliminde icra dairelerinin KDV hesaplamaması bu sorunu çözecektir. Zaten bu durumda KDV hesaplanması Kanuna aykırıdır.

- SORUN 2 :

Şayet malı satılan kişi KDV mükellefi ise, bu mal mükellef tarafından satıldığında hesaplanacak KDV, satanın eline geçerek onun KDV beyannamesine dahil olacak iken, aynı mal icra yoluyla satıldığında hesaplanan KDV, icra dairesince doğrudan vergi dairesine yatırılmakta, malı icrada satılan mükellef bu mala ait KDV'yi eline geçiremediği ve iade hakkı da bulunmadığı için mağdur olmaktadır.

ÇÖZÜM 2 :

Mal icra dairesi tarafından satıldığında bu malın KDV'si malı satılan KDV mükellefine ödenmelidir. Asıl çözüm budur.

İcra daireleri tarafından satılan KDV mükellefine ait mallarda, mükellef rolünün icra dairesine oynatılması hatalıdır. Bu uygulama, malı icrada satılan KDV mükellefi üzerinde %100 oranda KDV tevkifatına uğrama etkisi meydana getirmektedir. Vergi emniyeti gerekçesi ile bu KDV'lerin doğrudan vergi dairelerine yatırılması şeklindeki uygulama sürdürülecekse, diğer KDV tevkifatı türlerinde olduğu gibi burada da malı icra eliyle satılan mükelleflere KDV iade hakkı tanınması, söz konusu mağduriyeti önleyecektir.

Aşağıdaki bölümlerde bu 2 sorun ve önerdiğimiz çözüm yolları açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: İcra dairesi, cebri icra, alacak davası, izale-i şuyu, KDV tevkifatı, müzayede mahallerinde yapılan satışlar, KDV'nin kapsamı, devrolan KDV, ipoteğin paraya çevrilmesi,

1. BU YAZIMIZA KONU 2 ADET SORUN İLE İLGİLİ YASAL DURUM :

1.1. İcra Daireleri Tarafından Yapılan Satışların KDV'ye Tabi Tutulmasında Dayanak Olarak Gösterilen Hüküm (Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlar) :

KDV Kanunu'nda icra daireleri tarafından yapılan mal satışlarının KDV'ye tabi olduğu hakkında açık bir hüküm yoktur.

İcra yoluyla yapılan satışlarda hesaplatılan KDV öteden beri, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/3-d maddesindeki ;

“müzayede mahallerinde yapılan satışlar”

hükmüne dayandırılmıştır.

Başka bir anlatımla, icra daireleri tarafından yapılan satışların KDV'ye tabi olması konusunda var olan yasal eksiklik bu zorlama yorumla doldurulmak suretiyle icra satışlarında (ve müzayede yoluyla yapılan veya yapıldığı varsayılan diğer satışlarda) hep KDV hesaplatılmış olup, söz konusu yorum vergi yargısı tarafından da büyük ölçüde benimsenmiştir.^{1 2}

Bizim eleştirimiz icra dairelerinde yapılan satışlarda KDV uygulamasının yasal dayanaktan yoksunluğu değil, bu uygulamanın hatalı şekilde yapılmasından kaynaklanan 2 adet haksızlık ve KDV'nin genel ilkelerine aykırılık durumudur.

¹ KDV-6 isimli e-kitabımızın 1 inci maddeye ilişkin 4.4.1. no.lu ve *“Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlar”* başlıklı bölümünde bu konuya ilişkin geniş izahat ve bu yazımızla dile getirdiğimiz sorunlar yer almaktadır.

² Eski Hesap Uzmanı ve halen Danıştay Başkan Vekili olan Sayın Mahmut VURAL'ın *“UYGULAYICILAR İÇİN KATMA DEĞER VERGİSİ”* isimli kitabının *“Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlar”* başlıklı bölümünde hangi satışların KDV Kanunu'nun 1/3-d maddesindeki bu hükme dayandırılarak KDV'ye tabi tutulduğu ve söz konusu KDV uygulaması hakkındaki ayrıntılar geniş olarak açıklanmıştır. (Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını - Ekim 2020)
DENET DUYURU
Sayı : 2021/054/3

1.2. 2018 Yılında KDV Kanunu'nun 8 inci Maddesine Eklenen "Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlarda Bu Satışları Yapanlar" Hükmü İle İcra Daireleri Tarafından Yapılan Satışlara Ait KDV'nin Mükellefinin de İcra Daireleri Olduğu Yasa Hükmüne Dayandırılmıştır :

KDV Kanunu'nun 1/3-d maddesindeki "Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlar" kavramının kapsamı ve müzayede mahallerinin hangi mahaller olduğu konusunda kanun hükmü halen mevcut değildir.

Müzayede mahallerinde yapılan satışlardaki KDV mükellefinin kim olduğu yönünde de herhangi bir yasa hükmü yoktu ve bu boşluk, icra satışları açısından icra dairelerine mükellef rolü oynatılması şeklinde doldurulmuştu.

Bu uygulama, 06.04.2018 tarihinde yürürlüğe giren 7104 sayılı Kanun'un 2 nci maddesi ile KDV Kanunu'nun 8 inci maddesine (ç) bendi olarak eklenen "Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar" hükmü konulmak suretiyle yasal zemine kavuşturulmuştur.

KDV sistematığına göre, icra dairesinde satılan mal bir KDV mükellefinin malı ise, genel hükümler uyarınca KDV hesaplama ve beyan mükellefiyetinin de bu KDV mükellefine ait olması gerekir.

Mükellefiyetin icra dairelerine kaydırılması, KDV'nin düzenini bozmaktadır.

İcra dairelerinin mükellef rolü oynayacağı 2018 yılında yasal dayanak kazanmış ise de, KDV'nin işleyişine ters düşen bu hükmün meydana getirdiği KDV sistemini bozucu uygulamanın ortaya çıkardığı haksızlığın giderilmesi için hiçbir önlem alınmamıştır.

2. KDV KAPSAMINA GİRMEYEN MALIN İCRADA SATILDIĞI GEREKÇESİYLE KDV'Lİ HALE GELMESİ SORUNU VE BU SORUN İLE İLGİLİ ÇÖZÜM ÖNERİMİZ :

2.1. Sorun :

KDV'nin konusu ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarıdır.

TİCARİ, SINAİ, ZİRAİ VE MESLEKİ NİTELİK TAŞIMAYAN (ŞAHSİ VE ARIZİ) TESLİMLER İÇİN KDV HESAPLANAMAZ. AKSİ DURUM KDV'NİN GENEL İLKELERİNE AYKIRILIK TEŞKİL EDER.

Sahibi tarafından bizzat satıldığında KDV'ye tabi olmayan bir malın sırf icrada satıldığı gerekçesiyle KDV'li hale gelmesi düşünülemez ve kabul edilemez.

Halen devam ettirilen bu hatalı uygulama KDV mevzuatına aykırılık oluşturmakta, İCRA YOLUYLA SATILAN, TİCARİ, SİNAİ, ZİRAİ VE MESLEKİ KAPSAMDA BULUNMAYAN MALLARIN SAHİPLERİNİ HAKSIZLIĞA UĞRATMAKTADIR.

Çünkü malın KDV'li olarak satılması, alıcının ödeyeceği para miktarını artırmakta ve bu durum malın KDV hariç bedelinin küçülmesine sebep olmaktadır.

KDV'siz satılabilecek olan bir malın hissedarları, aralarında anlaşamadıkları için izale-i şuyu yoluna gittiklerinde, Devletten aldıkları bu hizmetin bedelini harç olarak ödemektedirler. Alacak davaları da harca tabidir. İZALE-İ ŞUYU TALEBİNİN VEYA ALACAK DAVASININ KDV'SİZ BİR MALI KDV'Lİ HALE DÖNÜŞTÜRMEŞİ, KANUNA AYKIRIDIR VE HAKSIZLIKTIR. (Adli hizmet alınmasına bağlı olarak harçlara ilaveten bir de KDV yükü ortaya çıkması kabul edilemez.)

Bu sorun, KDV kitabımızın tüm baskılarında ve halen internette bulunan e-kitap versiyonunda yaklaşık 30 yıldan beri dile getirilmektedir.

2.2. Çözüm Önerimiz :

Yukarıda açıkladığımız sorun, Eski Hesap Uzmanı, YMM Sayın Nihat UZUNOĞLU tarafından kaleme alınan KDV kitabında da dile getirilmiş, aşağıdaki ÖRNEKLER ile somutlaştırılmış ve çözüm önerilmiştir:

“Örneğin iştirak halinde bir gayrimenkule sahip olan kişiler aralarında anlaşarak taşınmaz üzerindeki hisselerini tamamen veya kısmen birbirlerine ya da üçüncü bir şahsa devredebilirler.

Tamamen özel mülkiyet kapsamında bu işlemlerin yapılması halinde, verginin konusuna giren herhangi bir işlem de bulunmamaktadır.

Dolayısıyla aynı işlemin tarafların anlaşamaması nedeniyle yasa gereği arabulucu olarak başvurdukları mahkemeler tarafından izale-i şuyu yoluyla yapılması halinde de İŞLEMİN VERGİNİN KAPSAMINA ALINMAMASI GEREKİR.

Aynı şekilde borçlu olan bir kişinin sahip olduğu taşınmazı satarak elde ettiği gelire borcunu ödemesi halinde KDV açısından çoğu zaman herhangi bir vergileme söz konusu olmayabilmektedir.

Ancak bu kişinin taşınmazının İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre haczedilerek icra dairesi tarafından satılması halinde kişinin daha fazla gelir elde etme gibi bir amacı olmadığı gibi, çoğu zaman anılan taşınmazın rayiç bedelinin altında dahi satılması söz konusu olabilecek

iken, bu işlemi verginin kapsamına almanın anlamı da kalmamaktadır.³

BU GÖRÜŞLERE AYNEN KATILYORUZ.

İcra daireleri tarafından yapılan mal satışlarında, satışa konu mal %1 veya %8 oranında KDV'ye tabi ise, genel oran yerine malın tabi olduğu oran ile KDV hesaplanmaktadır.

Yine İcra Daireleri tarafından satılan mal KDV istisnası kapsamında ise, bu istisnaya riayet edilerek KDV'siz satış yapılmaktadır.

İCRA DAİRESİNCE SATILAN MAL KDV KAPSAMININ DIŞINDA OLDUĞUNDA DA KDV'SİZ SATIŞ YAPILMASI GEREKİR VE BÖYLE YAPILDIĞINDA SORUN ORTADAN KALKAR YANİ ÇÖZÜM SAĞLAMIŞ OLUR.

Bu çözümü yorum yoluyla sağlamak mümkündür.

3. KDV MÜKELLEFLERİNE AİT MALLARIN İCRA YOLUYLA SATILMASINDA HESAPLANAN KDV'NİN KDV MÜKELLEFİNE VERİLMEMESİ SORUNU VE ÇÖZÜM ÖNERİMİZ :

3.1. Sorun:

Bir mal, KDV mükellefinin bu mükellefiyet kapsamındaki malı ise, söz konusu malın mükellef tarafından satışında, KDV hesaplanıp KDV beyannamesine dahil edilmekte ve alıcı KDV tutarını satıcıya ödemektedir.

KDV mükellefinin malı icra yoluyla satıldığında ise, KDV mükellefe verilmeyip icra dairesince vergi dairesine yatırılmaktadır.

KDV uygulamasını çarpık hale getiren bu durum, devrolan KDV sorunu olan mükelleflerin mağdur edilmesine yol açmaktadır.

Çünkü KDV'NİN MÜKELLEFE VERİLMEMESİ BU MÜKELLEF ÜZERİNDE %100 ORANDA KDV TEVKİFATINA UĞRAMA ETKİSİ YARATMAKTADIR.

Kısmi KDV tevkifatı nedeniyle tevkifata uğrayan mükelleflere KDV iade imkanı verilmekte iken, icra yoluyla satış nedeniyle KDV'yi ele geçiremeyen satıcılara iade hakkı tanınmaması bu mağduriyetin kalıcı olmasına sebebiyet vermektedir.

³ Benzer görüş için bakınız: MAÇ, Mehmet; KDV-5 (e-Kitap) Bölüm:4.4.; <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>

3.2. Çözüm Önerimiz :

Bu konudaki ASIL ÇÖZÜM, İCRA YOLUYLA SATILAN MALIN KDV'SİNİN BU MALIN SATICISI KONUMUNDA OLAN KDV MÜKELLEFİNE ÖDENMESİDİR. Bunun için müzayede mahallerinde satılan malın KDV mükellefine ait olması halinde, mükellefiyetin bu kişiye ait olduğu yönünde kanun değişikliği yapılması gerekmektedir.

Bunun yerine, malı icrada satılan KDV mükellefine, kısmi KDV tevkifatında olduğu gibi KDV İADE HAKKI TANINMASI DA BU HAKSIZLIĞI ÖNLEYECEK BİR ÇÖZÜM YOLUDUR. Bu çözümün kanun değişikliği gerektirmeksizin Maliye İdaresinin yetkisi ile sağlanabileceği görüşündeyiz.

Nitekim KDV Genel Uygulama Tebliği'nin taslağında müzayede mahallerinde yapılan satışlarla ilgili şöyle bir düzenleme yer almaktaydı:

“(3) Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda mükellef, satışı yapılan malın sahibidir. Ancak müzayede suretiyle satışlarda verginin tamamının alıcı tarafından 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekir.

.....

Satıcı katma değer vergisi mükellefi ise, beyanını tevkifatlı işlemler kapsamında beyan eder. Mükellef değilse herhangi bir şey yapmasına gerek yoktur.

.....

..... satıcının müzayede mahallinde satılan malı nedeniyle yüklendiği vergileri indirim konusu yapması ve tevkifatlı işlemlerden doğan iade kapsamında doğuyorsa İADE TALEP ETMESİ DE MÜMKÜNDÜR. “

Görüldüğü gibi, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin taslağında KDV sistemine uygun ve haksızlık yaratmayan bir model öngörülmüş iken, Tebliğin Resmi Gazetede yayımlanan metninde bu isabetli düzenlemenin yerine, yasal dayanaktan yoksun olarak icra dairelerinin yaptıkları satışlarda mükellef durumunda olduğu hükmüne yer verilmiş ve bu şekilde KDV tevkifatına uğratılan satıcı konumundaki KDV mükellefine KDV iade hakkı da tanınmamak suretiyle bu açık mağduriyete sebep olunmuştur. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/B-6 nolu bölümü)

4. SONUÇ:

İcra daireleri tarafından yapılan ve KDV istisnası kapsamına girmeyen tüm mal satışlarında bu malın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanarak icra dairesi tarafından vergi dairesine yatırılmaktadır.

Bu uygulamanın hatalı şekilde yapılmasından dolayı 2 açıdan KDV sistematığıne aykırı olan ve haksızlık ve yasa dışılık yaratan durum meydana gelmektedir.

- Bunlardan biri, icra yoluyla satılan ve esasen KDV'ye tabi olmayan mallar için haksız KDV hesaplanması,
- Diğeri ise icra dairesince satılan KDV mükellefine ait malın KDV'sinin bu mükellefe verilmeyip doğrudan vergi dairesine yatırılması ve söz konusu mükellefe KDV iadesi alma hakkının da tanınmamasıdır.

Yukarıdaki bölümlerde ortaya koyduğumuz, KDV'nin temel prensiplerine aykırı olan ve mağduriyete yol açan bu iki yanlış uygulamanın düzeltilmesine ihtiyaç vardır.