



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 05/04/2023
Sirküler No : 2023/061

KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR 46 SERİ NO.LU TEBLİĞ YAYIMLANMIŞTIR

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair [46 Seri No.lu Tebliğ](#) 01.04.2023 tarih ve 32150 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Yayım tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olan Tebliğ ile getirilen değişikliklere aşağıda ana başlıklar halinde yer verilmiştir.

1. MÜCBİR SEBEP KAPSAMINDAKİ MÜKELLEFLERDE KISMI TEVKİFATA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİK YAPILMIŞTIR

Mücbir sebep kapsamına alınan mükelleflerin mücbir sebep süresi boyunca kısmi KDV tevkifatı kapsamındaki alımlarına ilişkin açıklamalarımız [09.02.2023 tarih ve 2023/033 sayılı Sirküler](#) raporumuzda detaylı olarak açıklanmıştır.

Yeni değişiklikle Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1.) bölümünün son paragrafının son cümlesi yürürlükten kaldırılmış ve aynı paragrafta aşağıdaki cümleler eklenmiştir:

“Alıcı mükelleflerin mücbir sebep halinden çıkmak istemeleri ve buna ilişkin İdareye yaptıkları başvuru neticesinde mücbir sebep halinin sona erdirilmesi durumunda da mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihten itibaren genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulanır. Öte yandan, işleme taraf olan satıcı mükellef ile alıcı mükellefin her ikisinin de mücbir sebep kapsamında bulunması halinde, söz konusu alımlarda genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulamasına devam olunur.”

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 ağıнын bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıнын toplam gelirleri 2022 yılında 12,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 164'dan fazla ülkede bulunan 1.803 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 111.307 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 görüşmek 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.

Buna göre;

- Alıcı mükelleflerin mücbir sebep halinden çıkmak istemeleri halinde, mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihten itibaren genel hükümler uyarınca tevkifat yapılacaktır,
- Satıcı mükellef ile alıcı mükellefin her ikisinin de mücbir sebep kapsamında bulunması halinde, söz konusu alımlarda genel hükümler çerçevesinde tevkifat uygulamasına devam edilecektir.

2. PTT A.Ş. NİN POSTA HİZMETLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİNE YÖNELİK BAZI HİZMET ALIMLARI TEVKİFAT KAPSAMINA ALINMIŞTIR

1 no.lu Tebliğin (I/C-2.1.3.2.5.2.) bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir:

“PTT A.Ş.nin posta işlerinin yerine getirilmesine yönelik olarak; gönderilerin toplanması, yüklenmesi, ayrımı, sevki ve işlenmesi, gönderilerin adresten kabulü, ambalajlanması, ölçüm, tartım ve kayıt işlemleri, dağıtılacak tüm kayıtlı/kayıtsız gönderilerin grup/cihet ayrımı, dağıtım araçlarına yüklenmesi ve boşaltılması, gönderilerin dağıtım ve teslimi, tahsilatlı gönderilerin ücretlerinin tahsili, tahsil edilen ücretlerin İdareye teslimi, teslim edilen veya edilemeyen gönderilerin dağıtım alanında veya işyerinde düşüm işlemleri ve benzeri şekillerdeki hizmet alımları bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur.”

KDV sistematığına uygun olmadığı, satıcılar açısından devir ve iade sorununa neden olacağı için tevkifat uygulamasının daha da genişletilmesini doğru bulmuyoruz.

3. KISMİ TEVKİFATA TABİ HİZMET NİTELİKLİ BAZI İŞLEMLERDEN DOĞAN KDV İADE ALACAKLARININ YMM RAPORUYLA MAHSUBEN VE/VEYA NAKDEN İADESİ MÜMKÜN HALE GELMİŞTİR

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.5.2.1.) bölümünün sekizinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir:

*“Şu kadar ki mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması halinde, **mahsuben iade talepleri** YMM raporu ile yerine getirilebilir.”*

Aynı Tebliğin (I/C-2.1.5.2.2.) bölümünün üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir:

*“Şu kadar ki mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması halinde, **nakden iade talepleri** YMM raporu ile yerine getirilebilir veya iade talebinin tamamı kadar verilmiş teminat, YMM raporu ile çözülebilir.”*

Buna göre mezkûr tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,

- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- Yapı denetim hizmeti,
- Taşımacılık hizmetleri,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- Ticari reklam hizmetleri,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti,

ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin 10.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmeye devam edilecektir.

Bu hizmet türlerinde daha önce 10.000 TL ve üzerindeki mahsup talepleriyle, nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilmekte idi.

Bu kez 46 seri no.lu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan değişikliğe istinaden, mükellefin iade hakkı doğuran işlemi yaptığı yılda **süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunması halinde**, mahsuben veya nakden iade taleplerinin YMM raporu ile yerine getirilebileceği veya iade talebinin tamamı kadar verilmiş teminatın, YMM raporu ile çözülebileceğine dair düzenleme yapılmıştır.

Kısmi tevkifat müessesesi ile ilgili olarak, tevkifata tabi mal ve hizmet türleri, tevkifat oranları, kimlerin tevkifat yapmak zorunda olduğu, kimlerin tevkifata uğrayacağı hususlarında daha detaylı bilgi için www.denet.com.tr internet sitemizde bulunan KDV-6 isimli e- Kitabımızın KDVK Madde 9'a ilişkin vergi sorumlusu bölümüne bakılabilir.

4. 2023 UEFA ŞAMPİYONLAR LİĞİ FİNALİ MÜSABAKASI KAPSAMINDA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA

UEFA futbol final müsabakaları kapsamında yapılacak teslimlere ilişkin KDV istisnası, KDV Kanununun Geçici 40. maddesinde düzenlenmiş olup, 46 seri no.lu tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili istisnayı düzenleyen (II/E-10.) bölümünde bazı ibare değişiklikleri yapılmıştır.

46 no.lu Tebliğ ile;

“2019 UEFA Süper Kupa ve 2021 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakaları” ibaresi “2023 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakası” olarak, aynı bölümün birinci paragrafında yer alan “2019 Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) Süper Kupa Finali ve 2021 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakalarına” ibaresi “2023 Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) Şampiyonlar Ligi Finali müsabakasına” olarak değiştirilmiştir.

İstisna uygulanmasına ilişkin detaylara Tebliğde yer verilmiş olup, ibare değişikliği dışında istisnanın uygulama esaslarında her hangi bir değişiklik yapılmamıştır.

5. İADE TALEBİNDE BULUNULABİLECEK ASGARİ TUTAR

46 seri no.lu tebliğ ile uygulama tebliğinin (IV/A-1.6.) bölümünden sonra gelmek “1.7. İade Talebinde Bulunulabilecek Asgari Tutar” başlıklı bölüm eklenmiştir.

Bilindiği üzere, 27.01.2023 tarihli ve 6775 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 01.02.2023 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemlerine ilişkin olarak iade talebinde bulunabilecekleri asgari tutar **2.000 TL** olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu tutarın mükelleflerin iade talep ettiği tutardan düşülmesi söz konusu değildir.

Diğer yandan, bu kapsamda mükellefler iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade talep tutarları 2.000 TL'nin altında olan vergilendirme dönemleri de dahil olmak üzere ilgili dönem beyannamelerinde iade beyan edecek ve bu tutarlar için iade talebinde bulunacaktır. Ancak vergi dairelerinden 2.000 TL'nin altındaki iade talepleri bu vergilendirme döneminde değerlendirmeye alınmaksızın sonraki vergilendirme dönemlerindeki iade talepleri ile birlikte değerlendirilecektir.

Alt sınır uygulaması istisnadan yararlananların KDV mükellefiyetlerinin bulunmadığı bavlul ticareti, sergi fuar ve panayır istisnası, diplomatik muafiyet çerçevesinde uygulanan istisnalar ile KDV Kanunu Geçici 26'ncı madde uyarınca uluslararası kuruluşlara tanınan istisnalarda uygulanmayacaktır. Bu kişiler için asgari iade tutarına bakılmaksızın iade talebinde bulunulabilecektir.

Bu düzenlemenin, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinde iade konusu yapılamayacak olan tutarla bir ilgisinin olmadığı göz önünde bulundurulmalıdır. (Bkz. 2023/002 sayılı Sirkülerimiz)

6. TAM TASDİK SÖZLEŞMESİ BULUNAN MÜKELLEFLER BELLİ SINIRLAR DAHİLİNDE ÖZEL ESASLARA ALINMAYACAKTIR

46 no.lu Tebliğ ile getirilen yeni düzenlemeye göre; sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan dönemi kapsayan takvim yılında, **süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin**, sahte olduğu tespit edilen belgelerde yer alan alım tutarının, aynı dönemdeki toplam alımlarının %5'ini geçmemesi halinde, bu mükelleflerin sahte belge kullanma tespiti gerekçesiyle özel esaslar kapsamına alınmayacağı ifade edilmiştir.

Bu durumun 213 sayılı Kanununun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamındaki ön tespitler için yapılacak izaha davet ve buna bağlı olarak uygulanacak özel esaslar uygulamasına etkisi yoktur.

Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflere sağlanan bu avantajın, son derece isabetli ve yerinde olduğunu değerlendiriyoruz.

7. 7440 SAYILI KANUN KAPSAMINDA KDV ARTIRIMINDA BULUNAN MÜKELLEFLERİN ÖZEL ESASLAR KARŞISINDAKİ DURUMU

Tebliğin (IV/E-15.) bölümünden sonra gelmek üzere başlığıyla birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“16. 9/3/2023 Tarihli ve 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Kapsamında KDV Artırımında Bulunanların Özel Esaslar Karşısındaki Durumu”

Bu yeni bölüme ilişkin olarak 46 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde;

Aralık/2022 ve öncesi vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak haklarında bu Tebliğ kapsamında;

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge **kullanma** olumsuz raporu ile
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge **kullanma**,
- Beyanname vermeme,
- Adresinde bulunamama,
- Defter ve belge ibraz etmeme,

olumsuz tespitleri bulunan ve bu nedenle özel esaslara tabi olan mükelleflerden 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 takvim yıllarında **faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak** 7440 sayılı Kanunun 5 inci ve geçici 1 inci maddeleri kapsamında KDV artırımında bulunanlar (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıllar için; faaliyetin terk edilmesi halinde ise faaliyetin terk edildiği yıl ve önceki yıllar için artırımda bulunulması gerekir.), **artırım tutarlarının tamamını ödedikleri tarihten itibaren özel esaslar kapsamından çıkarılır.**

Ayrıca, taksit uygulamasından faydalanan mükelleflerin hesaplanan tutarların tamamı ile bir taksite ait tutarın %10'u kadar banka teminat mektubu (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşımaması gerekmektedir), sigorta şirketi kefalet senedi (herhangi bir kısıtlayıcı şart taşımaması gerekmektedir), devlet tahvili veya hazine bonusu cinsinden teminat göstermeleri halinde **taksitlerin tamamının ödenmesi beklenmeksizin genel esaslara dönüşleri sağlanır.**

7326 sayılı Kanun kapsamında 2018, 2019 ve 2020 yılları için (Bu yıllardan herhangi birinde faaliyete başlanması halinde faaliyete başlanan yıl ve sonraki yıl için) artırımdan yararlanmış olanların genel esaslara dönüşünde, yararlanma koşullarının ihlal edilmemiş olması koşuluyla **bu yıllar için yeniden artırımda bulunulması şartı aranmaz.**

2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 takvim yıllarında faaliyette buldukları dönemlerin tamamına ilişkin olarak 7440 sayılı Kanunun 5 inci ve geçici 1 inci maddeleri doğrultusunda KDV artırımında bulunarak özel esaslar kapsamından çıkarılan mükellefler, artırımda bulunulan yıllar için yukarıda belirtilen olumsuzluklar kapsamında tekrar özel esaslara alınmazlar.

Özel esaslar kapsamında olmadığı halde KDV artırımında bulunmuş olan mükellefler, artırımda buldukları yıllarda alım yaptıkları mükelleflerle ilgili olumsuzluklar için yapılacak tespitler dolayısıyla özel esaslar kapsamına alınmazlar. Ancak, bu mükellefler hakkında, artırımda bulunulan yıllar için sahte belge kullanma olumsuz tespiti yapılması halinde, Tebliğin (IV/E-5) bölümünde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla, **sonraki döneme devreden KDV'ye ilişkin düzeltme işlemi neticesinde artırımda bulunulmayan bir yılda tarhiyat yapılması gerekiyorsa, mükellef özel esaslara alınmasa dahi düzeltme işlemi yapılacaktır.**

Yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulananların KDV artırımında bulunmaları ise bunların genel esaslara dönüşlerini sağlamaz. Aynı şekilde yukarıda belirtilenler dışındaki sebepler dolayısıyla haklarında özel esaslar uygulanması gerekenlerin KDV artırımında bulunmaları bunların özel esaslara tabi tutulmasını engellemez.

8. DOLMUŞ İŞLETMELERİ HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME KAPSAMINA ALINMIŞTIR

Hasılat esaslı vergilendirme KDV Kanunu Madde 38'dü düzenlenmiş olup, şöyledir;

“Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar, talep etmeleri halinde vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden (katma değer vergisi dâhil) bedel üzerinden, bu Kanunun 28 inci maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı geçmemek üzere, Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grubu için belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesapladıkları katma değer vergisini, indirilecek katma değer vergisi ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek öderler.”

Söz konusu madde mucibince; Cumhurbaşkanı VUK hükümlerine uyarınca bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini, sektörler ve meslek grupları itibarıyla belirleyeceği yıllık iş hacimlerine göre hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına almaya, Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

27.01.2023 tarihli ve 6775 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 06.02.2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararında yapılan değişiklik ile belli şartları haiz **dolmuş işletmeleri de** hasılat esaslı vergileme kapsamına alınmıştır.

46 seri no.lu Genel Tebliğin 10. maddesiyle Uygulama Tebliğinin “V/A-2.5. Uygulama Kapsamına Alınanlar” bölümünde değişiklikler yapılmış ve dolmuş işletmelerinin hasılat esaslı vergilendirme kapsamına alınmasına dair uygulama esaslarına yer verilmiştir.

Hasılat esaslı vergileme yapılabilmesi için;

- Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunmaları,
- Hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde etmeleri,
- Münhasıran il sınırları içinde toplu taşıma faaliyetlerinde bulunmaları,
- Belediyeler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler statüsünde olmamaları gerekmektedir.

Yukarıdaki şartları sağlayan dolmuş işletmelerinden bu kapsamda vergilendirilmek isteyenlerin, başvurularının kabul edildiği bilgisinin kendilerine tebliğ edildiği tarihi içine alan vergilendirme dönemini takip eden dönemden itibaren, %1,5 oranında hesaplayacakları KDV’ni hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla beyan edeceklerdir.

Bu düzenleme 01.02.2023 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olup, hasılat esaslı vergilemeye yönelik düzenlemeler için 30.01.2023 tarih ve [2023/029 no.lu Sirküler raporumuza](#) bakılabilir.

Saygılarımızla.