



AKTÜEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.

SİRKÜLER (2024/17)

İstanbul, 04.11.2024

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapıldı

31.10.2024 Tarih ve 32708 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 52 Seri Nolu Tebliğ ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

1-Tebliğin 2.1.2.5 Bölümünde İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Mükellefler, yazılı bir sözleşme düzenleyerek bir yıl süreyle anlaştıkları satıcı mükelleflerden kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifalarına konu işlemlere ilişkin alımlarında tevkifat sorumluluklarının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, hesaplanan KDV’nin tamamını sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyebilmektedirler. Bir yıllık sürenin bitimini izleyen yıllarda uygulamaya devam edilmesinin istenmesi halinde sözleşmenin aynı süreyle yenilenmesi gerekir.

Bir yıllık süre dolmadan söz konusu uygulamadan vazgeçilmesi mümkün değildir.

Tebliğin 2.1.3.2.13. Diğer Hizmetler ve 2.1.3.3.7. Diğer Teslimler kısmında yer alan teslim ve hizmetler isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamı dışındadır. 31.10.2024 tarihinden itibaren tebliğin 2.1.3.2.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler bölümünde yer alan hizmet ifaları da isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması kapsamı dışına çıkartılmıştır.

2-Tebliğin nakden veya mahsuben kdv iade taleplerine yönelik uygulama esaslarını belirleyen 10.000,00-TL’lik sınır 31.10.2024 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 50.000,00-TL’ye çıkartılmıştır.

3-3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (13/a) maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler KDV’den istisnadır.

a)-Tebliğin bu madde kapsamındaki “ Araç ve Tesislerin Teslimlerinde İstisna ” başlıklı (II/B-1.1.) bölümünde yapılan değişiklik ile istisna uygulaması kapsamındaki teslimlerin genel çerçevesi yeniden belirlenmiş olup, tebliğin değişen kısmı aşağıdaki gibidir.

“3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesinde düzenlenen istisna uygulamasının amacı, ülkenin deniz ve hava ticaret filosunun geliştirilmesinin teşviki ve dış rekabetin tahammül edebilecek duruma getirilmesi olup, bu amaca yönelik olarak istisna kapsamındaki araç ve tesisler aşağıda belirtilmiştir.

Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları kapsamına, tanker gemileri, kuru dökme yük gemileri, konteyner gemileri, Ro-Ro gemileri, kruvaziyer tipi yolcu gemileri, feribot, deniz otobüsü, balıkçı gemileri gibi araçlar ile bunların ana motorları girmektedir. Ayrıca yüzer tesis ve araçlar da istisna kapsamındadır. İnşa halinde gemi olarak tanımlanan tekne kabuğu teslimleri de bu kapsamda KDV’den istisnadır.

Yük taşıma amaçlı olmayan, gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, ilgili mevzuata göre özel tekne ve özel yat kapsamında ve gövde boyu 24 metreye kadar olan deniz araçları istisnadan yararlanacak deniz taşıma araçları kapsamına girmemektedir. Bu araçların gövde boyunun 24 metreyi aşması halinde bunların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetinde bulunanlar tarafından temininde istisnadan yararlanılması mümkün olup, özel kullanıma yönelik olarak temininde ise istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir.

Deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları, yelkenli tekneler, şişme bot gibi araçların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Yüzer tesis niteliğinde olmayan balık çiftlikleri, su ürünleri üretme tesisleri ve benzerleri de istisna kapsamında değerlendirilemez.

Ayrıca, tarak gemisi, yangın söndürme gemisi, kılavuz botu, palamar botu, petrol toplama gemisi gibi deniz hizmet araçları istisna kapsamına girmemektedir.

Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli hava taşıma araçları kapsamına, uçak, helikopter ile bunların ana motorları girmektedir.

Kokpit haricinde yolcu taşıma kapasitesi bulunmayan hava araçları, eğitim, ilaçlama ve yangın söndürme amaçlı kullanılan uçak ve helikopterler, motorlu paraşütler, balonlar, planörler ile simülator olarak adlandırılan cihazlar istisna kapsamına girmemektedir.

Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli demiryolu taşıma araçları kapsamına, tren, lokomotif, vagon ile bunların ana motorları girmektedir.”

b)-Tebliğin bu bölümündeki “ Faaliyetleri İstisna Kapsamındaki Araç ve Tesislerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Olan Mükelleflere Bu Araçların İmal ve İnşası ile İlgili Yapılan Teslim ve Hizmetler” başlıklı (II/B-1.3.) bölümünde yapılan değişiklik ile istisna uygulaması kapsamındaki teslimlerin genel çerçevesi yeniden belirlenmiş olup, tebliğin değişen kısmı aşağıdaki gibidir.

“Söz konusu istisna, imal ve inşa faaliyetinde bulunanların yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımında uygulanır.

Yük taşıma amaçlı olmayan, gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, ilgili mevzuata göre özel tekne ve özel yat kapsamında ve gövde boyu 24 metreye kadar olan deniz araçlarının imal ve inşası ile ilgili mal ve hizmet alımlarında istisna uygulanmaz. Bu araçlardan gövde boyu 24 metreyi aşanların imal ve inşasına ilişkin mal ve hizmet alımlarında ise istisna uygulanması mümkün olup, bu araçların ticari veya özel kullanıma yönelik olup olmadığı imalat aşamasında belli olmadığından istisna uygulamasına etkisi bulunmamaktadır. İstisna kapsamında imal ve inşa edilen bu araçların tesliminde, alıcının faaliyetinin bu araçların kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olması şartının sağlanması halinde istisna uygulanması mümkündür.”

4-Tebliğin II/B-2 bölümünde “Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna “ uygulamasına ilişkin hükümler yer almakta olup, 01.09.2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tebliğin bu kısmı yeniden düzenlenmiştir.

Tebliğin bu bölümüne göre hizmetin katma değer vergisinden istisna olabilmesi için;

- Liman ve hava meydanı olarak belirlenen yerlerde,
- Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli deniz taşıma araçları ile hava taşıma araçları için yapılması gerekmektedir.

3065 sayılı Kanununun (13/b) maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına;

- Yük taşımaya elverişli deniz taşıma araçlarına,
 - Yolcu taşımaya elverişli gövde boyu 24 metreyi aşan özel kullanıma yönelik olmayan deniz taşıma araçlarına,
 - Yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli hava taşıma araçlarına
- verilen hizmetler girmektedir.

18/1/2023 tarihli ve 32077 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Özel Teknelerin Donatımı ve Özel Tekneleri Kullanacak Kişilerin Yeterlikleri Hakkında Yönetmeliğin 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde; özel tekneler, ticari amaç olmaksızın münhasıran gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, ulusal standarda göre ölçüldüğünde gövde boyu 2,5 metre (dahil) ile 24 metre (dahil) arasında olan ve bağlama kütüğüne veya gemi siciline kaydedilerek bağlama kütüğü ruhsatnamesi veya gemi sicil tasdiknamesi düzenlenmiş olan tekneler olarak tanımlanmıştır.

Bu çerçevede, yük taşıma amaçlı olmayan gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, özel tekne ve özel yat kapsamında ve gövde boyu 24 metreye kadar olan deniz araçları, deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları gibi araçlar için verilen hizmetler istisna kapsamında değildir.

Gövde boyu 24 metreyi aşan araçlar için, faaliyetin bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmasına bağlı olarak istisnadan yararlanılması mümkündür. Özel kullanıma yönelik deniz araçları için herhangi bir nitelik aranmaksızın istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir.

Tebliğin bu bölümünde ayrıca, istisna olan ve olmayan hizmetler, istisna uygulaması, beyan ve iade uygulamasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

5-3065 sayılı Kanunun (13/c) maddesine göre, altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler KDV’den müstesnadır. Kanunun bu bölümündeki işlemlerden kaynaklanan ve 10.000,00-TL’ye kadar olan mahsuben iade taleplerinde vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan iade yapılırken (iade talebinin 10.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.) yapılan düzenleme ile birlikte mahsuben iade taleplerinde vergi inceleme raporu, YMM raporu veya teminat aranılmayacaktır.

6-Tebliğin “II-E İndirim ve İade Hakkı Tanınan Diğer İstisnalar” kısmına “(II/E-13) Afet Bölgesi Olarak Kabul Edilen Yerlerde Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanmak Üzere Konut, İş Yeri, Okul, Öğrenci Yurdu, Hastane, İbadethane, Kültür ve Sanat Merkezi, Kütüphane Gibi Taşınmazların İnşasına İlişkin Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Yapılan Teslim ve Hizmetler ile Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Bağışlanacak Konutların Yabancı Devlet Kurum ve Kuruluşlarına Teslimine İlişkin İstisna ” bölümü eklenmiştir.

Bu bölümde istisnanın uygulanması, kapsamı, beyanı, bu işlemler için yüklenilen katma değer vergisinin nakden ve mahsuben iadesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

7-3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-c bendine göre; Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmişti ve faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılabilmekteydi.

7524 Sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 02.08.2024 tarihinden itibaren devredilen veya bölünen kurumlara ait devreden katma değer vergisinin devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından indirim konusu yapılabilmesi 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamındaki zaman aşımı sürelerinden bağımsız olmak üzere vergi incelemesi şartına bağlanmıştır.

Tebliğde yapılan düzenlemeye göre devir, bölünme, nevi değişikliği sonucu oluşan yeni işletme ya da şirket tarafından öncelikle bağlı bulunulan vergi dairesine konuya ilişkin vergi incelemesi yapılması hususunda bir talep dilekçesi ile başvurulması gerekmektedir. Söz konusu talep ilgili vergi dairesince inceleme yapmaya yetkili ilgili denetim birimine ivedilikle aktarılacaktır.

Vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporda uygun görülen indirim KDV tutarı, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihi kapsayan dönem beyannamesinde yeni işletme ya da şirket tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

8-7524 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 36 ncı maddesinde yapılan değişiklik ile iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesinin esas olduğu hüküm altına alınmış, ayrıca aynı maddede Bakanlığın, mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağıının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Tebliğın IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR kısmına eklenen "A1. GENEL AÇIKLAMA " bölümünde yer alan düzenlemeye göre 3065 sayılı Kanunun 36'ncı maddesindeki yetki kapsamında KDV iade talepleri, Tebliğin ilgili bölümlerinde iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla iade için belirlenen usul ve esaslara göre yerine getirilmeye devam edilecek, vergi inceleme raporu aranılmayacaktır.

Ancak; Tebliğin ilgili bölümlerinde iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla iade için belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflerin KDV iade taleplerinin teminat veya YMM raporu karşılığı yerine getirilmesi uygun görülen işlemlere ilişkin yapılan kontrollerde tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların verilen sürede mevzuata uygun şekilde giderilmesi gerekmekte, eksiklik veya olumsuzlukların verilen sürede giderilememesi halinde iade talebi 15 gün içinde incelemeye sevk edilecek, düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılacaktır.

Bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %150'si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilecek, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

Teminat karşılığı iadelerde, teminatın YMM raporu ile çözülebileceği hallerde, süresi içinde YMM raporu ibraz edilmemesi veya ibraz edilmeyeceğinin belirtilmesi halinde, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir.

9- Tebliğin IV. KDV İADESİNDE ORTAK HUSUSLAR kısmına "A2. İADELERİ VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR " bölümü eklenmiştir.

Bu bölümde;

-213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,

-Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükellefler,

-Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,

-Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,

-Haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükelleflerle ilgili iade taleplerine yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Bu değişiklik sonrası tebliğin IV/E.ÖZEL ESASLAR bölümü ve IV/A-6. VERGİ İNCELEME RAPORU İLE İADE bölümü yürürlükten kaldırılmıştır.

10-Tebliğın "IV/A İADE TUTARININ HESABI VE İADEYE DAYANAK İŞLEM VE BELGELER " kısmının ilgili bölümüne "tam istisna kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler nedeniyle yüklenedikleri KDV'nin, yüklenildiği dönem ile iadenin talep edildiği dönem arasındaki KDV beyannamelerinde yer alan devreden KDV ile karşılaştırılmaksızın iadenin talep edildiği dönem beyannamesindeki toplam indirim KDV ile karşılaştırılarak iade talebi sonuçlandırılır" ibaresi eklenmek suretiyle, tam istisna kapsamındaki işlemler için yüklenilen kdv ile yüklenilen kdv'nin iade talep edildiği

dönem arasında kıyaslama yapılması zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır. Bu durumda yüklenilen kdv dönemi ile iade talep edilen dönem arasında ödenecek kdv çıkmış olsa bile bu durum yüklenim kdv tutarının iade tutarından çıkartılmasını gerektirmeyecektir. Söz konusu durumlarda sadece iade talep edilen dönemde toplam indirim tutarı ile kıyaslama yapılacaktır.

Bu uygulama Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğe girdiği tarihten geçerli olmak üzere 31.10.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

11- İhracat istisnası kapsamı dışındaki diğer iade hakkı doğuran işlemler için İTUS Sertifikası verilebilmesi için başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş olan son yıllık kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânço yer alması gereken tutarlar aşağıdaki gibi artırılmıştır.

	Eski Tutarlar (TL)	Yeni Tutarlar (TL)
Aktif toplamı	40.000.000,00	100.000.000,00
Maddi duran varlıkları toplamı	10.000.000,00	25.000.000,00
Öz sermaye tutarı	20.000.000,00	50.000.000,00
Net satışları	50.000.000,00	125.000.000,00

12-HİS sertifikası (Hızlandırılmış İade Sistemi Sertifikası) sahibi mükelleflerin iade talepleri tutarına bakılmaksızın, teminat, VİR veya YMM raporu aranılmadan yerine getirilmektedir. Hızlandırılmış İade Sistemi Sertifikası verilebilmesi için başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçodaki tutarlar aşağıdaki gibi artırılmıştır.

	Eski Tutarlar (TL)	Yeni Tutarlar (TL)
Aktif toplamı	200.000.000,00	500.000.000,00
Maddi duran varlıkları toplamı	50.000.000,00	125.000.000,00
Öz sermaye tutarı	100.000.000,00	250.000.000,00
Net satışları	250.000.000,00	625.000.000,00