



CUMHUR İNAN BİLEN  
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

**KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA  
DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 49) RESMİ GAZETE'DE YAYIMLANDI**

**26 OCAK 2024**

## KAPSAM

- İşbu çalışma, 18.01.2024 tarih ve 32433 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “***Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:49)***” kapsamında hazırlanmıştır.

## 1. Giriş

- 18.01.2024 tarih ve 32433 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **“Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 49)”** (**“49 Seri No.lu Tebliğ”**) ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde bazı düzenlemeler yapılmıştır.
- 49 Seri No.lu Tebliğ ile aşağıdaki hususlara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre;
  - Sanal veya fiziki ortamda satılan kart, şifre ve kodlardaki KDV uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmasına,
  - Bavul ticareti ile yapılan satışlarda istisna uygulanacak asgari tutarın 2.000 TL’den 10.000 TL’ye çıkarılmasına,
  - Yolcu beraberli eşyada istisna uygulanacak asgari tutarın 100 TL’den 1.000 TL’ye çıkarılmasına,
  - Uluslararası taşımacılık kapsamında, taşımacılık faaliyetini yürütenlerin yetki belgesine sahip olması ve araçlarının bu yetki belgesine kaydedilmesine,

ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

## 2. Sanal veya Fiziki Ortamda Satılan Kart, Şifre ve Kodlardaki KDV Uygulaması

- Kart, şifre ve kodlar (*aktivasyon kodu, e-pin kodu, oyun kodu, dijital ürün kodu, cüzdan kodu, hediye kartı/çeki ve benzeri mahiyette olanlar*), sanal ortamda (yayın platformları, oyun siteleri, uygulama mağazaları gibi) pazarlanan bilgisayar programı, oyun, uygulama, müzik, yayın ve eğlence gibi ürün ve hizmetlerin temin edilmesinde kullanılabildiği gibi, sanal veya fiziki mağazalarda güvenli alışveriş yapılmasında da kullanılabilmekte olup, bu kart, şifre ve kodlar sanal ortamda veya fiziki olarak satılabilmektedir.
  - Söz konusu kart, şifre ve kodlar, belirli bir ürün veya hizmetin karşılığını oluşturabildiği gibi bunları çıkaranlar nezdinde ürün veya hizmet satın alınabilmesine yönelik sanal bir satın alma gücünü de temsil edebilmektedir.
  - Buna göre kart, şifre ve kodların KDV uygulaması;
    - Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV Uygulaması,
    - Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV Uygulaması,
      - Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodların Satışında KDV Uygulaması,
      - Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodlar Kullanılarak Ürün veya Hizmet Temininde KDV Uygulaması,
    - Kart, Şifre ve Kod Satışları ile Diğer Satışlara Aracılık Hizmetlerinden Alınan Bedellerde KDV Uygulaması,
- şeklinde sıralanabilmektedir.

## 2.1. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV Uygulaması

- Bazı kart, şifre ve kodlar belirli bir ürün veya hizmeti temsil etmekte olup, henüz aktive edilmemiş olsalar bile, bunlar ile bir başka ürün veya hizmetin temini mümkün olmamaktadır. Sanal ortamda veya fiziki olarak mağazalarda satılan bu kart, şifre ve kodların yurt dışından ithali veya Türkiye’de satışı KDV’ye tabi tutulmaktadır.

Kart, Şifre ve Kodları Temin Edenler	Kart, Şifre ve Kodların Satışını Gerçekleştiren Firmalar	Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV’ye Tabilik	KDV'nin Beyanı
Türkiye mukimi ve KDV mükellefi olanlar	Yurt dışı mukimi firmalar	KDV’ye tabidir.	2 No.lu KDV Beyannamesi ile Türkiye’de mukim olanlar tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.
Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişiler	Yurt dışı mukimi elektronik hizmet sunucu firmalar	KDV’ye tabidir.	3 No.lu KDV Beyannamesi* ile yurt dışı mukimi elektronik hizmet sunucu firmalar tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.
Türkiye’de satın alanlar	Türkiye’deki mukim satıcı firmalar	KDV’ye tabidir.	1 No.lu KDV Beyannamesi ile Türkiye’deki satıcı firmalar tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

\*Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi amacıyla düzenlenen beyannamedir. Bu KDV türü Türkiye’de tek türden vergiye mükellefiyet tesis ettirilebilen tek KDV türüdür.

## 2.1. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV Uygulamasına Dair Örnek Uygulamalar (Devamı)

**Örnek 1:** Türkiye’de KDV mükellefi olan mali müşavir (B), profesyonel belge düzenleme programına erişim için yurt dışı mukimi (A) firması tarafından çıkarılan e-pin kodu satın almıştır. Sadece bu programa erişime imkan veren kodun mali müşavir (B) tarafından yurt dışı mukimi (A) firmasından satın alınması işlemi KDV’ye tabi olup, bu işleme ilişkin KDV’nin mali müşavir (B) tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

**Örnek 2:** Elektronik ortamda yayın hizmeti sunan, Türkiye’de mukim (K) Ltd. Şti., verdiği hizmete erişim için 6 ay süreyle üyelik sağlayan kupon kodunu (C)’ye satmıştır. Karşılığı, yayın hizmetine erişim hakkı olarak belirlenen söz konusu kodun satış işlemi KDV’ye tabi olup, bu kod satışına ilişkin KDV’nin (K) Ltd. Şti. tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

**Örnek 3:** Bay (N), müzik platformuna üyelik için Türkiye’de bir teknoloji mağazasından 3 aylık abonelik hakkı sağlayan kart satın almıştır. Bu kartın satışı KDV’ye tabi olup hesaplanan KDV’nin teknoloji mağazası tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

**Örnek 4:** Elektronik kod alım/satım faaliyetiyle iştigal eden, Türkiye’de mukim (M) Anonim Şirketi, (Y) oyununa erişim hakkı sağlayan kod satmaktadır. Bahse konu kodun, belirli bir oyuna erişim hakkı sağlanmasına (aktive edilmesine) ilişkin olması nedeniyle, bu kod satışı KDV’ye tabi olup, hesaplanan KDV’nin (M) A.Ş. tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

**Örnek 5:** Türkiye’de mukim, KDV mükellefi olmayan Bay (Ç), yurt dışı mukimi elektronik hizmet sunucusu (L) film/dizi platformuna üyelik için bu platformdan 1 yıllık abonelik hakkı sağlayan kartı satın almıştır. Söz konusu abonelik kartının satışına ilişkin KDV’nin, (L) film/dizi platformu tarafından 3 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir.

## **2.2. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV Uygulaması**

- Bazı kart, şifre ve kodlar, ürün veya hizmetleri sağlayanlar nezdinde daha sonra yapılacak teslim veya hizmetlerin satın alınabilmesine yönelik sanal bir satın alma gücünü temsil etmektedir.
- Söz konusu kart, şifre ve kodlar kullanıldığında belirli bir ürün veya hizmet temin edilmemekte, sanal veya fiziki ortamda satın alma hakkı oluşmaktadır.
- Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodların Satışında KDV Uygulaması ve Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodlar Kullanılarak Ürün veya Hizmet Temininde KDV Uygulaması olarak 2'ye ayrılmaktadır.

## **2.2. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV Uygulaması (Devamı)**

### **2.2.1. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodların Satışında KDV Uygulaması**

- Sanal veya fiziki ortamda, cüzdan kodu ve benzeri adlarla satılan ancak belirli bir ürün veya hizmetin karşılığını temsil etmeyen, kullanıldığında bunları çıkaran firma nezdinde bir satın alma hakkı oluşturan, ödeme aracı mahiyetinde olan kart, şifre ve kodların satışı KDV'nin konusuna girmemektedir. Buna göre, bu kart, şifre ve kodların yurt dışından temini veya Türkiye içerisinde satışı KDV'ye tabi olmamaktadır.



## 2.2. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV Uygulaması

### 2.2.1. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodların Satışında KDV Uygulaması (Devamı)

- **Örnek 6:** Bay (H), (A) alışveriş uygulamasının çıkardığı e-pin kodunu (Z) mağazasından satın almıştır. Bay (H), bu kodu kullandığında (A) alışveriş uygulaması bünyesinde cüzdan bakiyesine sahip olacak ve bu cüzdan bakiyesi ile uygulama aracılığıyla ürün ve hizmet satın alabilecektir. (A) alışveriş uygulamasında bir satın alma hakkını temsil eden **bu e-pin kodunun (Z) mağazası tarafından Bay (H)'ye satışı KDV'ye tabi olmamaktadır.**
- **Örnek 7:** Bay (Y), (B) Ltd. Şti.nin bir mağazasından 2.000 TL değerinde **hediye çeki satın almıştır.** (B) Ltd. Şti.nin bütün mağazalarındaki ürün ve hizmetlerin temin edilmesinde kullanılabilen bu çek, belirli bir ürün veya hizmeti temsil etmediğinden, **çekin satışında KDV hesaplanmamaktadır.**
- **Örnek 8:** Oyun kodları satışı yapan, Türkiye'de mukim (T) firması, Singapur mukimi oyun geliştiricisi firmanın internet sitesinde yer alan oyun veya oyunlarında cüzdan kodu olarak kullanılabilen e-pin kodlarını bu firmadan satın almıştır. Türkiye mukimi Bay (A) da (T) firmasının internet sitesine girerek bahse konu internet sitesinde kullanabileceği 500 TL tutarında cüzdan kodu satın almıştır. Gerek Singapur mukimi firmanın gerekse de (T) firmasının satmış olduğu bahse konu kodlar, oyun geliştiricisi firmanın internet sitesinde kullanılacak bir satın alma gücünü temsil ettiğinden, bu kod satışlarında KDV hesaplanmayacaktır. **Öte yandan, satın alınan e-pin kodlarının belirli bir oyuna giriş hakkı (erişim, üyelik, abonelik) sağlaması halinde bu kodların satışında KDV'nin hesaplanması gerekmektedir.**

## 2.2. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV Uygulaması

### 2.2.2. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodlar Kullanılarak Ürün veya Hizmet Temininde KDV Uygulaması

- Sanal veya fiziki ortamda satılan, ancak belirli bir ürün veya hizmetin karşılığını temsil etmeyen kart, şifre ve kodların kullanılarak veya aktive edilerek bu kart, **şifre ve kodlar karşılığında ürün veya hizmet temin edilmesi genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulmaktadır.**

Ürün ve Hizmeti Temin Edenler	Ürün ve Hizmeti Verenler	Ürünlerin ve Hizmetlerin KDV'ye Tabiliği	KDV'nin Beyanı
Türkiye mukimi olanlar tarafından	Yurt dışı mukimi firmadan ürün ve hizmetin verilmesi halinde	Ürün ve Hizmet KDV tabi olup KDV'si, Türkiye'deki mükellefler ve mükellef olmamakla birlikte tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından hesaplanacak	2 No.lu KDV Beyannamesi ile Türkiye'deki mükellefler ve mükellef olmamakla birlikte tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından beyan edilecek
Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişiler tarafından	Yurt dışı mukimi firmadan ürün ve hizmetin verilmesi halinde	Ürün ve Hizmet KDV tabi olup KDV'si, yurt dışı mukimi firmadan tarafından hesaplanacak	3 No.lu KDV Beyannamesi ile yurt dışı mukimi firmadan tarafından beyan edilecek
Türkiye'de satın alanlar	Türkiye'deki mükelleflerden ürün ve hizmetin verilmesi halinde	Ürün ve Hizmet KDV tabi olup KDV'si, Türkiye'deki mükellefler tarafından hesaplanacak	1 No.lu KDV Beyannamesi ile Türkiye'deki mükellefler tarafından beyan edilecek

## **2.2. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodlarda KDV Uygulaması**

### **2.2.2. Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodlar Kullanılarak Ürün veya Hizmet Temininde KDV Uygulaması (Devamı)**

**Örnek 9:** Türkiye’de mukim olup, KDV mükellefiyeti olmayan Bay (D), yurt dışı mukimi elektronik hizmet sunucusu (V) firmasının 250 TL tutarındaki bakiye kartını satın almıştır. Bu bakiye kartı, ödeme aracı mahiyetinde olduğundan, bu satın alma işlemi KDV’nin konusuna girmemektedir. Ancak, Bay (D)’nin bakiye kartını kullanarak anılan firmanın film/dizi platformundan film izlemesi işlemi KDV’ye tabi olup, bu işleme ilişkin KDV’nin (V) firması tarafından 3 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

**Örnek 10:** Türkiye’de mukim olup, KDV mükellefiyeti olmayan Bay (E), Türkiye’de mukim (R) şirketinin mağazasında ve bu şirketin grup şirketlerine ait bütün mağazalarda kullanılabilecek 700 TL tutarında hediye çekini bir sanal platformdan satın almıştır. Bu hediye çeki satışı KDV’nin konusuna girmemektedir. Bay (E), hediye çekinin 500 TL’lik kısmıyla (R) şirketinin mağazasından gömlek satın almış olup bu gömlek satışına ilişkin hesaplanan KDV’nin (R) şirketi tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

### **2.3. Kart, Şifre ve Kod Satışları ile Diğer Satışlara Aracılık Hizmetlerinden Alınan Bedellerde KDV Uygulaması**

- Uygulamada, kart, şifre ve kodlar sanal veya fiziki mağazalarda satılabilmektedir. Buna ilaveten, gerçek kişi oyuncular tarafından sanal oyunlar bünyesinde geliştirilen ürünler (oyun karakteri, güç, özellik, seviye gibi) de sanal ortamlarda satılabilmektedir.
- Karşılığı belirli bir ürün ve hizmet olsun veya olmasın, sanal veya fiziki mağazalarda kart, şifre ve kodlar ile diğer ürünlerin satışı için Türkiye’de verilen aracılık hizmetleri KDV’ye tabi olup, bu satışlara ilişkin olarak hizmet bedeli veya komisyon gibi adlar altında alınan bedeller üzerinden hesaplanan KDV’nin aracılık hizmetini verenler tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

### **3. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura (Bavul Ticareti) ile Yapılan Satışlarda ve Türkiye’de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlarda (Yolcu Beraberi Eşya) İstisna Uygulanacak Asgari Tutar**

- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’ndeki 1.2.2. İstisnanın Şartları başlığındaki; *“İstisna izin belgesine sahip mükellefler, aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde KDV hesaplamadan işlem yapar:*
  - *Teslim, Türkiye’de ikamet etmeyen yabancı uyruklu alıcılara veya yurtdışında ikamet eden ve buna dair ilgili ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılara yapılmalıdır,*
  - *Satılan malların bedelleri toplamının 2.000 TL’nin üzerinde olması gerekir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir.”,*ibaresindeki **2.000 TL, 10.000 TL olarak değiştirilmiştir.**
- Yurt dışında ikamet eden yolculara bavul ticareti kapsamında satılan mallarda KDV istisnası uygulamasına ilişkin 2.000 TL tutarındaki alt limit 10.000 TL’ye çıkarılmıştır. Alt limit toplamına, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller de dahil tutulmaktadır.

#### **4. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlarda (Yolcu Beraberi Eşya) İstisna Uygulanacak Asgari Tutar**

- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’ndeki 5.3. İstisna Kapsamına Giren Mallar ve Satış Yapılabilecek Asgari Tutar başlığındaki; *“4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listede yer alan mallar hariç, yolcu beraberinde götürülebilecek her türlü mal teslimi için uygulama kapsamında işlem yapılmaktadır. Hizmet ifalarında ise bu kapsamda işlem yapılması mümkün değildir.*
- *Alicının, istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı malların faturada gösterilen bedelleri toplamının KDV hariç 100 TL’nin üstünde olması halinde istisna uygulanabilir. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dâhildir.”* ibaresindeki **100 TL, 1.000 TL olarak değiştirilmiştir.**
- Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar için ödedikleri KDV’nin iade edilmesine ilişkin KDV hariç 100 TL tutarındaki alt limit 1.000 TL’ye çıkarılmıştır. Alt limit toplamına, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi de dahil edilmektedir.

## 5. Uluslararası Taşımacılık Faaliyetini Yürütenlerin Yetki Belgesine Sahip Olması ve Araçlarının Bu Yetki Belgesine Kaydedilmesi

- KDV Kanunu'nun 14/1. maddesinde düzenlenen uluslararası taşımacılık istisnasının uygulanmasına ilişkin açıklamalara KDV Genel Uygulama Tebliğinde II. İstisnalar/ C. Taşımacılık İstisnası- 1. Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna - 1.1. Kapsam kısmında yer verilmiştir.
- İstisnadan yararlanacak olan mükelleflerin uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince uluslararası taşımacılık faaliyetini yaptıkları dönemde geçerli yetki belgesine sahip olmaları gerekmektedir.
- Taşımacılık faaliyetinde kullanılan taşıtların tek bir yetki belgesi eki taşıt belgesine kayıtlı olması gerektiğinden, **bu faaliyetin yetki belgesi eki taşıt belgesine kayıtlı özmal veya kiralık araçlarla yapılmasının mümkün olduğu belirtilmektedir.**

Değişiklik Öncesi KDV İstisnasının Kapsamı	Değişiklik Sonrası KDV İstisnasının Kapsamı
<ul style="list-style-type: none"><li>• İstisna kapsamındaki taşıma işinde kullanılan aracın taşıma hizmetini gerçekleştiren mükellefe ait olması veya kiralanmış olması, istisna uygulamasına engel değildir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Mükelleflerin istisnadan yararlanabilmesi için taşımacılık faaliyetini yaptıkları dönemde uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesine ilişkin ilgili mevzuat gereğince kendileri adına düzenlenmiş geçerli bir yetki belgesine sahip olmaları zorunludur. Taşımacılık faaliyetinde kullanılan taşıtların tek bir yetki belgesi eki taşıt belgesine kayıtlı olması gerektiğinden bu faaliyetin yetki belgesi eki taşıt belgesine kayıtlı özmal veya kiralık araçlarla yapılması mümkündür.</li></ul>

## **6. Taşımacılık İstisnasından Kaynaklanan İade Taleplerinde Aranılan Belgeler İlişkin Yapılan Değişiklik**

- KDV Kanununun 14. maddesinde yer alan Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinden kaynaklanan iade taleplerinde aranılan belgelere ilişkin değişiklik yapılmıştır.

<b>Değişiklik Öncesi</b>	<b>Değişiklik Sonrası</b>
- Uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince yetki belgesi alınmasının zorunlu olması halinde, söz konusu belge (Bu belge, belgede değişiklik olmaması kaydıyla sadece bir defa verilir).	- Uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince alınan yetki belgesi ve eki taşıt belgesi





CUMHUR İNAN BİLEN  
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

## **SAYGILARIMIZLA**

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arzi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.