**KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE (KDVGUT) DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR 49 SERİ NO.LU TEBLİĞ YAYIMLANDI**

**Konu ve Kapsam:**

18/01/2024 tarih ve 32433 sayılı Resmi Gazete’de 49 seri no.lu KDV Tebliği yayımlanmıştır.

Söz konusu tebliğ ile kart, şifre ve kodlarda KDV uygulaması ile uluslararası taşımacılık işlerinde istisnaya ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Buna göre söz konusu tebliğ ile;

* Sanal veya fiziki kart, şifre ve kod ve benzerlerinin satışında KDV uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmış,
* **Türkiye’de ikamet etmeyenlere**;

- Özel fatura ile (**bavul ticareti kapsamında**) yapılan satışlarda istisna uygulanacak asgari tutar 2.000 TL’den **10.000 TL**’ye çıkarılmıştır,

- KDV hesaplanarak yapılan satışlarda (**yolcu beraberi eşya**) istisna uygulanacak asgari tutar 100 TL’den **1.000 TL**’ye çıkarılmıştır,

* Uluslararası taşımacılık kapsamında, taşımacılık faaliyetini yürütenlerin yetki belgesine sahip olması ve araçlarının bu yetki belgesine kaydedilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

**A- (Sanal/Fiziki) Kart, Şifre ve Kodların Satışında 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.

Bahse konu 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.

**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 tabidir.

Bu kart, şifre ve kodların;

- Türkiye’de mukim olanlar tarafından yurt dışı mukimi firmalardan temin edilmesi halinde, bu işleme ilişkin KDV’nin Türkiye’de mukim olanlar tarafından sorumlu sıfatıyla **2 No.lu KDV Beyannamesi** ile beyan edilip ödenmesi,

- Türkiye’de mukim olup KDV mükellefi olmayan gerçek kişiler tarafından yurt dışı mukimi elektronik hizmet sunucularından sağlanması halinde, bu işleme ilişkin KDV’nin yurt dışı mukimi firma tarafından **3 No.lu KDV Beyannamesi** ile beyan edilip ödenmesi,

- Türkiye’de satılması halinde hesaplanan KDV’nin satıcı firmalar tarafından **1 No.lu KDV Beyannamesi** ile beyan edilmesi,

…

Diğer taraftan 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. Bu kart, şifre ve kodlar kullanıldığında belirli bir ürün veya hizmet temin edilmemekte, sanal veya fiziki ortamda **satın alma hakkı oluşmaktadır**. Bu kapsamda yapılan ilgili satışlarda KDV uygulaması aşağıda açıklanmıştır.

**2- Karşılığı Belirli Bir Ürün veya Hizmet Olmayan Kart, Şifre ve Kodların Satışında KDV Uygulaması**

**a-** 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**. Bu çerçevede, **bu kart, şifre ve kodların yurt dışından temini veya Türkiye içerisinde satışı KDV’ye tabi olmayacaktır**.

Ancak, satın alınan e-pin kodlarının **belirli bir oyuna giriş hakkı** (erişim, üyelik, abonelik) sağlaması halinde bu kodların satışında **KDV hesaplanacaktır.**

**b-** 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 tabidir**.

**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.

**B- Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura İle (Bavul Ticareti Kapsamında) Yapılan Satışlar İle Türkiye’de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlarda (Yolcu Beraberi Eşya) İstisna Uygulanacak Asgari Tutarlarda Güncelleme Yapılmıştır**

Söz konusu tebliğin 2 ve 3. maddeleri ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin Tebliğin

*“II. İSTİSNALAR/ A. İHRACAT İSTİSNASI -1. Mal İhracı- 1.2. Türkiye’de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti) - 1.2.2. İstisnanın Şartları (II/A-1.2.2.)”* başlıklı bölümünde yer alan “2.000 TL” ibaresi “**10.000 TL**” olarak (Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir),

*“II. İSTİSNALAR/ A. İHRACAT İSTİSNASI - 5. Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye’de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar) - 5.3. İstisna Kapsamına Giren Mallar ve Satış Yapılabilecek Asgari Tutar (II/A-5.3.)”* başlıklı bölümünün ikinci paragrafında yer alan “100 TL” ibaresi “**1.000 TL**” olarak (Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir)güncellenmiştir.

**C- Uluslararası Taşımacılık Kapsamında Taşımacılık Faaliyetini Yürütenlerin Yetki Belgesine Sahip Olması ve Araçlarının Bu Yetki Belgesine Kaydedilmesi Hususunda Tebliğde Güncelleme Yapılmıştır.**

Söz konusu Tebliğin 4. maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin “*II. İSTİSNALAR/ C. TAŞIMACILIK İSTİSNASI- 1. Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna - 1.1. Kapsam (II/C-1.1.)”* bölümünün dördüncü paragrafında yapılan değişiklikle, mükelleflerin istisnadan yararlanabilmesi için taşımacılık faaliyetini yaptıkları dönemde uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesine ilişkin ilgili mevzuat gereğince kendileri adına düzenlenmiş geçerli bir yetki belgesine sahip olmalarının zorunlu olduğu, 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 açıklanmıştır.

İlgili Tebliğin 5. maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin Tebliğinin *“II. İSTİSNALAR/ C. TAŞIMACILIK İSTİSNASI- 1. Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna - 1.3. İade (II/C-1.3.)”* bölümünün birinci paragrafında yer alan “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.)” ibaresi “Uluslararası taşımacılık faaliyetinin yürütülmesi için ilgili mevzuat gereğince alınan yetki belgesi ve eki taşıt belgesi” olarak değiştirilmiştir.

Tebliğin 6. maddesine göre, söz konusu tebliğ ile yapılan düzenlemeler tebliğin yayımını izleyen ayın başında (**01.02.2024**) yürürlüğe girer.

Saygılarımızla.

**SAYGILARIMLA**

**Yusuf ÖZER**

YMM-Bağımsız Denetçi

Vergi Hukuku ve Uygulamaları Bilim Uzmanı