

## DENET DUYURU

### Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



**Duyuru Tarihi** : 01.07.2021  
**Duyuru No** : 2021/094  
**Yayımlandığı Yer** : LEBİB YALKIN DERGİSİ -  
Temmuz 2021 Sayı : 211

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

### 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](http://www.bdo.com.tr)

## 36 NOLU KDV TEBLİĞİ<sup>1</sup>

### ÖZET:

Bilindiği üzere, KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ ile daha önce çıkarılmış olan 123 adet KDV Genel Tebliği yürürlükten kaldırılarak KDV konusu tek Tebliğde toplanmıştır.

Daha sonra 36 adet değişiklik tebliği yayınlanmıştır.

Son olarak çıkarılan 36 nolu KDV Tebliği<sup>2</sup> ile getirilen değişikliklerden önemli olanları şöyle sıralanabilir:

- Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile emeklilik şirketleri, belirlenmiş alıcılar kapsamına alınmıştır.

*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 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.*

<sup>1</sup> Bu yazının hazırlanmasında, BDO DENET'in 2021/73 sayılı sirkü yararlanılmıştır.

<sup>2</sup> 03.06.2021 tarih 31500 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.  
DENET DUYURU  
Sayı : 2021/094

- Kısmı tevkifat yapılmaması ile ilgili KDV dahil 1.000 TL'lik had 2.000 TL'ye çıkarılmıştır.
- FİNANSMAN GİDERİ KISITLAMASI KAPSAMINDAKİ GİDERLERE İLİŞKİN KDV'LER HAKKINDA KDV İNDİRİM YASAĞI UYGULANMAYACAĞI AÇIKLANMIŞTIR.
- Birden fazla işlem türünde KDV iade hakkı bulunan mükelleflerin bunlardan bazıları için KDV iadesi talep etmeyebilecekleri konusuna açıklık getirilmiştir.

36 no.lu KDV Genel Tebliği ile getirilen değişiklikler aşağıda özetlenmiştir.

**ANAHTAR KELİMELER:**

Emeklilik şirketleri, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, SGK, sağlık sigortası, kısmi tevkifat yapılmamasına ilişkin had, boyama kitapları, finansman gideri kısıtlamasına ilişkin KDV indirimleri, KDV iade hakkının kısmen kullanılması, 36 nolu KDV Tebliği

## 36 NO.LU KDV TEBLİĞİ İLE GETİRİLEN DEĞİŞİKLİKLERİ ÖZETLEYEN TABLO

TEBLİĞ MADDE NO	DEĞİŞİKLİĞİN ÖZET OLARAK AÇIKLANMASI
1	<p>Bilindiği üzere KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.3.1. bölümünde sıralanan BELİRLENMİŞ ALICILAR tarafından temin edilen mal ve hizmetlerde KDV tevkifat alanı farklıdır.</p> <p>36 no.lu Tebliğin 1. maddesi ile;</p> <p>- <u>“Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları” ve</u> - <u>“Emeklilik şirketleri”</u></p> <p><u>BELİRLENMİŞ ALICILAR KAPSAMINA ALINMIŞTIR.</u></p> <p>Bu hüküm 01.07.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.</p>
2	<p>KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.3.2.13. bölümü 36 no.lu Tebliğin 1 ve 2. maddeleriyle yeniden değişmiş ve şu son şekli almıştır;</p> <p><b>“Diğer Hizmetler</b></p> <p><b><i>KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanlarına ifa edilen ve <u>Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç) söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.</u></i></b></p> <p>Bu bölüme 36 no.lu Tebliğin 2. maddesiyle eklenen <b>“(sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç)”</b> hükmü uyarınca sağlık hizmet sunucuları tarafından SGK adına fatura edilen sağlık hizmetlerinin KDV tevkifatı kapsamında olmadığı Tebliğ bazında hükme bağlanmıştır.</p> <p>Faturası SGK adına düzenlenen SGK'lı hastalarla ilgili sağlık hizmetleri zaten öteden beri bu konuda verilmiş özelge uyarınca KDV tevkifatı dışında tutulmaktaydı.</p> <p>Sigorta şirketlerine hitaben düzenlenen sigortalı hastalarla ilgili sağlık hizmetleri ise, Maliye İdaresi görüşü doğrultusunda 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi olup, bu uygulama devam ettirilmektedir.</p> <p>Bizim anlayışımıza göre, sigortalı hastaya verilen sağlık hizmetinin SGK İdaresine veya sigorta şirketine fatura edilmesi arasında mahiyet farkı olmadığı için her iki fatura türünün de tevkifat</p>

	<p>karşısındaki durumunun aynı (tevkifatsız) olması gerekir. Çünkü her iki halde de hizmet, fatura düzenlenen kuruluşa değil bu kuruluş tarafından sigortalanmış hastaya sunulmaktadır.<sup>3</sup></p> <p>Bu hüküm 01.07.2021 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, halen devam eden uygulamayı değiştirmeyecektir.</p>
3	<p>Bilindiği üzere KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğe girdiği 1 Mayıs 2014'ten itibaren bu Tebliğin I/C-2.1.3.4.1. bölümünün üçüncü paragrafında yer alan;</p> <p><i>“Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 TL’yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır.”</i></p> <p>hükmü uyarınca, tüm kısmi tevkifat türlerinde KDV dahil mal veya hizmet bedeli 1.000 TL’yi aşmadığı takdirde, tevkifata tabi tutulmamakta, aşım halinde bedelin tamamına ait KDV tevkifata konu edilmekteydi.</p> <p>Buradaki 1.000 TL’lik had 36 no.lu Tebliğin 3. maddesiyle <u>2.000 TL’ye yükseltilmiştir</u>.</p> <p>Bu hüküm 01.07.2021 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, <b>1 Temmuz’dan itibaren kısmi KDV tevkifatına tabi herhangi biri işlemin KDV DAHİL BEDELİ 2.000 TL’yi geçmediği takdirde KDV tevkifatı uygulanmayacak, bu haddin aşıldığı faturalar, işlemin gerektirdiği oranda KDV tevkifatlı olarak düzenlenecektir. Faturanın KDV dahil tutarı 2.000 TL’yi geçtiği takdirde bu tutarın tamamı KDV tevkifatlı olacaktır.</b><sup>4</sup></p> <p>Haddin yükseltilmesini olumlu buluyoruz. Fakat bu yükseltme yeterli olmamıştır. 2014’ten beri Türk Lirası değerinde meydana gelen aşımaya göre bu haddin 4.000 TL civarında olması gerekirdi.</p>
4	<p>KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.4.1. bölümünde, tevkifata tabi tutularak teslim edilmiş bir malın iadesi halinde veya faturası erken kesilen yahut gerçekleşmeyen hizmetler için düzeltme işleminin nasıl yapılacağı açıklanmıştır.</p>

<sup>3</sup> Bu derginin Nisan 2021 sayısında yayımlanan “SİGORTA ve REASÜRANS ŞİRKETLERİNİN KDV TEVKİFATI KARŞISINDAKİ YENİ DURUMU İLE İLGİLİ İDARİ YAZI HAKKINDAKİ AÇIKLAMALARIMIZ” başlıklı yazımızda, SGK adına, SGK’lı hastaların tedavileri için düzenlenen faturalarda kısmi tevkifat uygulanmıyor olmasını referans alarak, sağlık sigortası yaptırmış hastalar için sigorta şirketi adına düzenlenen faturalarda da tevkifat yapılmaması gerektiği yönündeki görüşümüzü ifade etmiştik. Daha sonra Maliye İdaresi sigorta şirketlerine hitaben düzenlenen söz konusu faturalarda 5/10 oranında tevkifat yapılacağına dair yazı vermiş olup Maliye İdaresinin özgele bazındaki bu iki görüşü 36 nolu Tebliğin 2 ncı maddesi ile Tebliğ bazına intikal etmiş olup bu Tebliğ hükmü mevcut çelişkili uygulamanın aynen devam etmesini öngörmektedir.

<sup>4</sup> Bu had konusunda detaylı bilgi için KDV 6 isimli e-kitabımızın 9 uncu maddeye ilişkin 3.4. no.lu bölümüne bakınız. ( [www.denet.com.tr](http://www.denet.com.tr) )

	<p>36 no.lu KDV Tebliğinin 4. maddesiyle bu bölüme eklenen aşağıdaki hüküm ise, <u>alıcının genel bütçe kapsamındaki kamu idaresi veya KDV mükellefi olmadığı durumda, KDV tevkifatına tabi tutulmuş işlemin iptaline ilişkin düzeltmenin nasıl yapılacağını konu almaktadır.</u></p> <p><i>“Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri dışında KDV mükellefi olmayan alıcıların tevkifat uyguladığı işlemlerde düzeltme aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.</i></p> <p><i>Alıcı tarafından, işlem bedeli ve tevkif edilmeyen KDV kısmını ayrıca göstermek suretiyle iade amaçlı bir belge (fatura, dekont vb.) düzenlenir. Söz konusu belgede gösterilen tutarlar alıcı ve satıcı tarafından ilgili iade işlemini gösterecek şekilde mevzuata uygun olarak kayıtlara alınır. Düzeltmenin bu şekilde yapıldığının tevsik edilmesine istinaden, işleme ilişkin tevkif edilen KDV, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilir.</i></p> <p><i>Diğer taraftan, satıcının tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra KDV iadesini ortaya çıkaran işleme ilişkin olarak yukarıda belirtilen şekilde düzeltme yapılmasının gerekmesi durumunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:</i></p> <p><i>-Düzeltilmesi gerekenin ortaya çıktığı vergilendirme döneminde, yukarıda belirtildiği şekilde düzeltmeyi yapan mükellefin ilgili beyannamede de düzeltme yaptıktan sonra vergi dairesine yazılı olarak müracaat edip, daha önce iadesini aldığı tutarı iade etmesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.</i></p> <p><i>-Mükellefin, bu şekilde düzeltme işlemini yapmaması halinde, tevkifat nedeniyle iade edilen KDV, değişikliğin vuku bulduğu dönemden düzeltmenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften aranır.”</i></p>
5 , 6	<p>36 no.lu KDV Tebliğinin 5 ve 6. maddeleriyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B-7.2.1. ve II/B-7.2.2. bölümlerinde yer alan hükümlerde değişiklik yapılmak suretiyle, <u>ulusal güvenlik kuruluşlarınca KDV Kanunu 13/f maddesi kapsamında KDV istisnaları olarak savunma ve iç güvenlik amaçlı mal, yazılım ve hizmet alabilmek için, söz konusu mal ve hizmetlerin istisna kapsamında olduğuna dair Gelir İdaresi Başkanlığından uygunluk bildirimini almaları mecburiyeti getirilmiştir.</u></p> <p>Bu hükümler 01.07.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.</p>
7	<p>36 no.lu Tebliğin 7. maddesiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B-17.1. bölümünün dördüncü paragrafında yer alan “<i>mevzuat seti kitapları</i>” ibaresinden sonra gelmek üzere “<i>Uluslararası Standart Kitap Numarası (ISBN) bulunan boyama ve etkinlik kitapları</i>” ibaresi eklenmiş, beşinci paragrafında yer alan “<i>Boyama defterleri, kitap</i>” ibaresi “<i>Kitap</i>” olarak değiştirilmiştir.</p> <p>Böylelikle, Uluslararası Standart Kitap Numarası (ISBN) bulunan boyama ve etkinlik kitapları KDV Kanunu’nun 13/n maddesindeki istisna kapsamına alınmıştır.</p> <p><u>Başka bir anlatımla boyama kitapları (veya defterleri) ISBN numarası taşımadığı takdirde, eskiden olduğu gibi KDV istisnaları olarak teslim edilmeyecek, fakat ISBN numarası taşıyan boyama ve etkinlik kitapları KDV istisnaları olarak teslim edilecektir.</u></p>

36 no.lu Tebliğin 9. Maddesiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C-2.1. bölümünde yer alan “ç)” bendinin ikinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

*“Bununla birlikte, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendindeki gider ve maliyet unsurlarından bir kısmının indiriminin kabul edilmeyeceğine yönelik düzenleme 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi hükmü ile paralellik arz etmemektedir. Doğrudan işletmenin faaliyetiyle ilgili olan bu giderler için yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılamaması, KDV’nin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibi ile de çelişmektedir.”*

*3065 sayılı Kanunun 29/5 inci maddesinin verdiği yetki çerçevesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında gider ve maliyet unsurlarından indirimi kabul edilmeyen kısma ilişkin 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesi hükmünün uygulanmaması uygun görülmüştür.”*

9

**Böylelikle FİNANSMAN GİDERİ KISITLAMASI KAPSAMINDA KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER DURUMUNDA OLAN GİDERLERE AİT KDV YÜKLENİMLERİNİN, KDV KANUNU’NUN 30/D MADDESİNDEKİ KDV İNDİRİM YASAĞINA TABİ OLMADIĞI, MALİYE İDARESİNCE KABUL EDİLMİŞ BULUNMAKTADIR.**

Bu düzenleme fevkalade isabetlidir ve eski düzenlemeye paraleldir.<sup>5</sup>

Ancak, aynı gerekçeler geçerli olduğu halde;

- Örtülü kazanç kapsamındaki giderlere ait KDV’lere ilişkin KDV indirim yasağının kısmen uygulanıyor olması ( KDV Kanunu md.30/d)
- Örtülü sermaye durumundaki borçlarla ilgili finansman yüklerinin KDV’sinde indirim yasağı uygulanması,
- Binek oto kiralarının, gider olarak kabul edilmeyen kısmına ait KDV’nin indirilmemesi,

çelişkili ve isabetsizdir.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Eski Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçerli olduğu dönemde çıkarılan 55 nolu Kurumlar Vergisi Tebliğinde de, eski finansman gideri kısıtlaması kapsamındaki KDV yüklenimlerinin yine aynı gerekçelerle KDV indirim yasağına konu edilmeyeceği belirtilmişti.

<sup>6</sup> Konu hakkındaki detaylı bilgiler bu derginin ;

- Ocak 2010 sayısında yayınlanan “**ÖRTÜLÜ KAZANÇ VEYA ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDA YÜKLENİLEN KDV’LERİN İNDİRİM YASAĞINA KONU EDİLMEMESİ GEREKİR**” ve

10	<p>36 no.lu KDV Tebliğinin 10. maddesiyle KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/D-1.) bölümünün dördüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir;</p> <p><u>“Bununla birlikte, aynı vergilendirme döneminde birden fazla konuda veya işlem türünde iade hakkı bulunan mükelleflerin bunların bazıları için iade hakkını kullanmaması mümkündür.”</u></p> <p>Bu hükmün eklenmesiyle, birden fazla konuda veya işlem türünde iade hakkı bulunan mükellefler, bunların tümü için iade talep etmek zorunda olmadığı yani bazı konu veya işlem türlerinde iade talep edip, bazı konu veya işlem türleri için iade talep hakkından vazgeçmenin mümkün olduğu vurgulanmıştır.</p> <p>Başka bir anlatımla bu hüküm, istisna hakkının kısmen kullanılması konusundaki uygulama farklılıklarını gidermeyi amaçlamaktadır.</p> <p>Örnek vermek gerekirse,</p> <ul style="list-style-type: none"><li>-Bir mükellef aynı ay içinde hem yapım işi kapsamında, hem de orman ürünü satışı kapsamında kısmi KDV tevkifatına uğramışsa, bunlardan biri için KDV iadesi isteyip diğeri için KDV iade hakkı kullanmayabilir.</li><li>-Bir mükellef aynı ay içinde hem KDV Kanunu'nun 11. madde kapsamında ihracat istisnası, hem de 14. madde kapsamında uluslararası taşımacılık istisnası uygulamışsa, bunlardan biri için KDV iadesi isteyip diğeri için KDV iade hakkı kullanmayabilir.</li><li>-Bir mükellef aynı ay içinde hem 13. maddenin a bendi kapsamında gemi bakım hizmeti, hem de aynı maddenin d bendi kapsamında teşvik belgesi sahibi mükelleflere makine teçhizat teslimi yapmışsa, bunlardan biri için KDV iadesi isteyip diğeri için KDV iade hakkı kullanmayabilir.</li></ul>
11	<p>Bu Tebliğin;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- 1, 2, 3, 5 ve 6 ncı maddeleri yayımını izleyen ay başında,</li><li>- diğeri maddeleri yayımı tarihinde ( 03.06.2021 gününden itibaren)</li></ul> <p>yürürlüğe girmiştir.</p>

- Ekim 2016 sayısında yayınlanan “**ÖRTÜLÜ KAZANÇ VE ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDA HESAPLANAN KDV’NİN İNDİRİLMESİNDE YASAK OLUP OLMADIĞI KONUSUNDA GETİRİLEN YASA HÜKMÜ VE GÖRÜŞLERİMİZ**”

başlıklı yazılarımızda yer almaktadır. ([www.denet.com.tr /yayınlarımız/Mehmet Maç](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/Mehmet%20Ma%C7))

## SONUÇ:

Yukarıdaki bölümlerde 36 nolu KDV Tebliği'nin içeriği hakkında özet bilgilere ve görüşlerimize yer verilmiştir.

Bu Tebliğ'deki finansman gideri kısıtlaması kapsamındaki giderler ile ilgili KDV yüklenimlerinin indirim yasağına konu edilmeyeceği hükmü fevkaledede isabetlidir. Aynı hükmün örtülü kazanç açısından kısmen uygulanması, örtülü sermaye ve binek oto kiralari açısından uygulanmıyor oluşu çelişki oluşturmaktadır.

KDV mevzuatının gerek kanun değişikliği, gerek oran değişikliği, gerekse tebliğ hükümleri itibariyle bu derece sık değiştirilmesini doğru bulmuyoruz.