

YOLCU BERABERİ EŞYA İHRACI VE BAVUL TİCARETİ

Emine YILDIRIM (*) Hakan ŞAHİN (**) Özgür ÖZTÜRK (***)

1 - GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun vergiden istisna olan mal ve hizmetlerin sıralandığı 11'inci maddesinin 1-b paragrafında; Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisinin tahsil edileceği, gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında ise tahsil edilen katma değer vergisinin iade olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yukarıda belirtildiği üzere yer alan ve Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerin istisna sayılmasına ilişkin sistem 43 Seri No'lu K.D.V. Kanunu Genel Tebliği (28.07.1994 tarih ve 22004 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.) ile düzenlenmiş olup katma değer vergisinin satış sırasında tahsil edilip malın yurt dışına çıkarılışını müteakip alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır.

Ancak uygulama sırasında bir çok sıkıntının yaşanması ve özellikle eski doğu bloğu ülkelerinden ve Rusya Federasyonu'ndan gelen turistlerin, ülkelerine satmak amacıyla Türkiye'den aldıkları malları yurt dışına çıkarmaları şeklinde adlandırılan "Bavul Ticareti"nin 1996 yılından itibaren hızla gelişmesi sonucu ortaya çıkan sıkıntı ve talepleri değerlendiren ve bu alanda kayıt dışılığı önlemeyi amaçlayan Maliye Bakanlığı, alıcıların önce K.D.V. ödemesi ve daha sonra bu vergiyi geri almaları şeklindeki düzenlemeye ek olarak bu tür satışların K.D.V. tahsil edilmeksizin yapılması suretiyle istisnanın satış aşamasında uygulanabilmesi imkanı sağlamıştır. Uygulamaya konulan yeni sistem ile ilgili olarak 61 (01.03.1997 tarih ve 22920 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.), 64 (02.09.1997 tarih ve 23117 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.), 71 (13.11.1998 tarih ve 23552 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.) ve 84 (23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

(***) Vergi Denetmen Yardımcısı

Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliğlerinde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda ("BA-VUL TİCARETİ" inde) katma değer vergisi ihracat istisnası ile ilgili olarak mükellefler getirilen bu uygulamayı seçebilecekleri gibi 43 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğindeki açıklamalara göre vergi tahsil ederek istisna kapsamında satış da yapabileceklerdir.

Bu bağlamda öncelikle 43 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğine göre daha sonra 61 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğine göre Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan mal satışlarında KDV uygulamasını ele alıp, karşılaştırmalı olarak örnekleri ile birlikte her iki sistemi açıklamaya çalışacağız.

2- 43 NO'LU TEBLİĞE GÖRE İSTİSNA UYGULANMASI

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının b bendinde; Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisinin tahsil edileceği, ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen katma değer vergisinin iade olunacağı hüküm altına alınmıştır. Bu istisnaya ilişkin düzenlemeler 43 Seri No'lu KDV Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Buna göre, istisnadan yararlanacak olanlar;

1- Yabancı uyruklular (Türkiye'de geçici veya daimi ikamet tezkeresi verilenler hariç)

2- T.C. tabiyetinde olup yabancı bir ülkede ikamet etmekte olduklarını o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi mahiyetindeki bir belgeyi ibraz ederek tevsik edebilenler.

Faydalanamayacak olanlar ise;

1- Türkiye'de ve Türk tabiyetinde bulunan gerçek kişiler

2- Yurt dışında bulunmakla beraber Türk tabiyetinde olanlardan yurt dışında ikamet ettiğini belgelendiremeyenler

3- Kendilerine Türkiye'de geçici ya da daimi ikamet tezkeresi verilen yabancı uyruklulardır.

İstisnanın genel esasları 43 Seri No'lu KDV G.T. ile belirlenmiş ve 1998'de çıkarılan 71 Seri No'lu KDV G.T. ile istisna kapsamına giren mallara açıklık getirilmiştir. Bu istisnadan kişisel tüketime konu olabilecek miktardaki mallar yararlanabilecektir. Ayrıca alıcının istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı malların faturada gösterilen vergisiz bedelleri toplamının 100,00.-YTL'nin (87 ve 92 Seri No'lu KDV G.T.) üzerinde olması halinde istisna uygulanabilir. Toplama aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dâhildir.

Satıcılar yabancı uyrukluların pasaportlarını, Türk uyrukluların ise pasaportları ile birlikte yabancı ülkelerde ikamet ettiklerine dair ikamet tezkeresi gibi bir belgeyi gördükten sonra istisna kapsamında satış yapabilirler.

Satıcılar tarafından yapılacak işlemler;

Alıcının pasaportunu (Türk uyruklu ise ikamet tezkeresi mahiyetindeki belgeyi) gören satıcılar, 4 nüsha olarak düzenleyecekleri faturada, alıcının pasaport numarasını, çeşidini, (varsa ikamet belgesinin tarih ve sayısını) varsa banka şubesi ve hesap numarasını da kaydetmek suretiyle mal bedeli ve KDV'yi ayrı ayrı göstereceklerdir. Satıcının bu iş için bankada açılmış hesabı varsa, bu hesaba ait bilgilerde yazılacaktır. Faturanın ilk 3 nüshası alıcıya verilecektir. İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılacak olması halinde fatura ile birlikte KDV tutarını gösteren çek verilecektir. Çekte, ilgili faturanın tarih ve sayısı yer alacaktır. Çekte KDV tutarı Türk Lirası olarak gösterilecektir (Çek bedeli Türk Lirası veya kon-

vertibl bir döviz cinsinden ödenebilecektir). Çekin üzerine, yolcu beraberinde eşya ihracı amacı dışında bu çekin kullanılamayacağı ve ciro edilemeyeceğini belirten bir şerh konulacaktır. 51 Seri No'lu KDV G.T. göre; İadenin Yetki Belgesine sahip aracı firmalar tarafından yapılması halinde "Fatura/Çek" düzenlenecektir.

Alicılar tarafından yapılacak işlemler;

Satın alınan malların 3 ay içinde yurt dışına çıkarılması ve çıkış sırasında satın alınan mallar gösterilmek suretiyle fatura nüshalarının (ve varsa çekin) Türk gümrük görevlisine onaylatılması gerekmektedir. Onay işlemini yapan gümrük görevlisine faturanın 2 nüshası bırakılacaktır.

Verginin alıcıya iadesi 5 şekilde olmaktadır:

1) İadenin Gümrük Çıkışında Alınması: Satıcının alıcıya iadesi için çek vermesi ve gümrükte şubesi bulunana bankalarda hesap açtırmış olması halinde mümkündür. Satıcılar 51 Seri No'lu KDV G.T. uyarınca "Fatura/Çek" ibareli belgeyi fatura olarak kullanabilirler.(VUK mük.257 maddeye istinaden)

Özel fatura ve çek kullanıldığında ikisi de ayrı ayrı gümrük memuruna onaylatılırlar ve gümrükteki banka şubesinden kambiyo mevzuatı gereği başka bir banka şubesinden iade tahsil edilir. Banka şubesi yaptığı ödemeyi ödemelerini izleyen ayın 10'u mesai bitimine kadar satıcılara bildireceklerdir.

Alicılar 3 nüsha olan özel faturayı gümrükte onaylattıktan sonra 2'sini görevlisine bırakırlar. Satıcılar bu onaylı faturaları temin ederek işlem yaparlar. Fatura/Çek düzenlenirse iade yetki belgeli aracı firmalardan alınacaktır.

Ancak gerekli alt yapı oluşturulmadığından bu yöntem şu anda kullanılamamaktadır.

2) İadenin Yurt Dışına Çıktıktan Sonra Alınması: Alıcı malın çıktığını gösteren onaylı belgeleri çıkış tarihinden itibaren 3 ay içinde satıcıya gönderir ve satıcı, iade tutarını, belgeleri aldıktan en geç 10 gün sonra alıcının banka hesabına veya adresine havale eder. Satıcılar iade tutarlarını 10 gün içinde alıcılara göndermezlerse bir daha istisna kapsamında satış yapmalarına izin verilmez.

3) Verginin Elden İadesi: Alıcı gümrükten çıkarken ya da çıktıktan sonra vergiyi iade olarak almamışsa gümrükten çıkış tarihinden itibaren 3 ay içinde gümrük onaylı fatura ve düzenlenmişse çeki satıcıya elden getirerek iade tutarını nakden alabilir.

4) İadenin Avans Olarak Verilmesi: Satıcılar isterlerse iade tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak öderler ve ancak onaylı belgelerin kendisine gelmesinden sonra avans tutarını indirim konusu yapabilirler. Avans olarak ödenen tutarın iade edildiğinin kabulü için satın alınan malı 3 ay içinde yurt dışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra 3 ay içinde satıcıya gönderilmesi gerekir.

5) İadenin Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalardan Alınması: Maliye Bakanlığı'ndan yetki belgesi talep eden firmalardan aranacak şartlar 51 ve 96 Seri No'lu KDV G.T. ile düzenlenmiştir. Ayrıca istenen belgeler ve aranan şartlar dışında merkezi denetim elemanlarınca inceleme yapılması öngörülmüştür.

Firmalar;

- Bilanço esasına göre defter tutmalı,
- Asgari öz kaynak tutarı 500.000.-YTL olması(87 Seri No'lu KDV G.T.),

- Ücretli statüsünde en az 5 personel istihdam etmeli,

- Haklarında Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge düzenlediğine ya da bilerek kullandığına dair rapor bulunmamalıdır.

Dilekçeye,

- Ticaret Sicil Gazetesi Örneği,

- İmza Sirküleri Örneği,

- Firma Yetkililerince Onaylanmış son bilanço ve gelir tablosu örneği eklenmelidir.

Yetki belgesi almış firmalar, iade işlemlerine aracılık edecekleri izin belgeli satıcılar ile sözleşme yapacaklar ve 15 gün içinde (Gelir İdaresi Başkanlığına) Gelirler Genel Müdürlüğü'ne göndereceklerdir. "Fatura/Çek" ibareli belgeyi aracı firmalar bastırıp sözleşme yaptıkları satıcılara vereceklerdir. Aracı firmaların bu hizmetleri sonucu aldıkları komisyon tutarı KDV'ye tabidir. Komisyon "Fatura/Çek" lerde ayrıca gösterilecektir.

Alıcı Fatura/Çek'ini gümrükte onaylatıp belgede belirtilen aracı firmadan iadesini alır. Aracı firma, 1 ay içinde yaptığı iadeler için bir icmal hazırlayıp izleyen ayın 10'una kadar satıcıya gönderir. Satıcı bu icmalleri yasal defterlerine kaydeder, KDV indirimini, aracı kuruma yapılacak ödemeye karşılık, aracı kurum tarafından düzenlenecek olan ödeme belgelerine dayanılarak ödeme belgesinin deftere kaydedildiği dönem beyannamesinde yapılacaktır.

KDV Kanunu Madde 32'ye göre iade söz konusudur. 84 Seri No'lu KDV G.T. göre;

Yolcu Beraberi Eşya Tesliminde Bulunan Satıcılarda Aranan Belgeler;

- Gümrükçe onaylı satış faturası veya fatura/çek aslı/fotokopisi,

- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV listeleri ile ihraç edilen malın bünyesine giren KDV miktarına ilişkin hesaplamaları gösteren tablo,

- İade yetki belgeli aracı firmaca yapılıyorsa bu firmaların gönderdiği icmallerin fotokopisi.

Satıcının İstisna Kapsamındaki Satışla İlgili Ödevleri:

İstisna kapsamında satışlarla ilgili verginin beyanı ve indirimi ile indirilemeyen verginin satıcıya iadesi, 39 ve 58 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin I/A ve C bölümleri ile 72 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ndeki açıklamalara göre yapılacaktır. Satıcılar bir vergilendirme döneminde alıcılara iade ettikleri vergilerin ayrıntılarını göstermek üzere, firmanın kaşesini ve yetkililerin imzasını taşıyan bir liste hazırlayarak beyannameye ekleyeceklerdir.

Ancak 11.07.2008 tarih ve 26933 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 110 Seri No'lu KDV Kanunu Genel Tebliğinde; 58 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümünde, bu işlemler dolayısıyla satıcıya iade edilecek KDV'nin alıcıya geri verilen tutar olacağı açıklanmıştır. Ancak, e-beyannameye geçiş nedeniyle KDV beyannamesinde yapılan değişikliklere bağlı olarak yeniden düzenlenen KDV beyannameleri, alıcıya geri gönderilen tutarlar ile bu teslimlerin bünyesine giren tutarların, iade hesabına birlikte dâhil edilebilmesine imkân verecek şekilde hazırlanmış, KDVK-24 sayılı KDV Sirkülerinde ve beyannamelerde bu uygulama doğrultusunda açıklamalar yapılmıştır.

Konunun yeniden değerlendirilmesi sonunda, bu Tebliğin yayımlandığı tarihi içine alan vergilendirme döneminden geçerli olmak üzere, söz konusu teslimlerde alıcıya geri verilen KDV tutarının indirim ve iade hesaplarına dahil edilmesi, bu teslimlerin bünyesine giren vergilerin ise indirim hesaplarında yer almakla birlikte iade hesabına dahil edilmemesi uygun görülmüştür.

Öte yandan, bu Tebliğin yayımlandığı tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olup, alıcıya geri verilen KDV tutarı ile teslimin bünyesine giren vergilerin birlikte yer aldığı, henüz sonuçlandırılmamış nakden veya mahsuben iade talepleri, teslimin bünyesine giren vergi, iade hesabından çıkarılmak suretiyle genel esaslara göre yerine getirilecektir.

Satıcılar, satış faturasının kendilerinde kalan nüshasını, alıcı tarafından gönderilen veya elden getirilen onaylı çek ve fatura nüshalarını, çek defteri dip kuponlarını, banka dekontlarını, hava- le makbuzlarını, aracı firma belgelerini ve buna benzer belgeleri Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklayacak ve istenildiğinde ibraz edeceklerdir. Yurt dışında ikamet eden yolculara yapılan satış sırasında tahsil edilmiş olan verginin alıcılara iade edildiği dönemde iade edilen vergi tutarı, beyannamenin "43 No.lu KDV Genel Tebliği Kapsamındaki Teslimlerle ilgili Düzeltilecek KDV" satırında (35.satır) indirim konusu yapılacaktır.

3- 61 NOLU TEBLİĞE GÖRE İSTİSNA UYGULANMASI (BAVUL TİCARETİ)

01.03.1997'de çıkarılan 61 Seri No'lu K.D.V. Genel Tebliği ile Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi" alan mükellefler bu tarz satışlarını KDV tahsil etmeden yapabileceklerdir.

Bahse konu istisna belgesi almak isteyenlerin sahip olması gereken şartlar;

- 1- Gerçek usulde KDV mükellefi olmak,
- 2- Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya bilerek kullandığı konusunda rapor bulunmamak.

Bağlı buldukları vergi dairesinden "İzin Belgesi" alan ve izin belgesini işletmesinin görünür bir yerine asan gerçek usulde katma değer vergisi mükellefleridir. 96 Seri No'lu KDV Kanunu Genel Tebliği ile de, yetki belgesi sahibi aracı firma ile sözleşme yapan satıcıların izin belgesi alma zorunluluğu kaldırılmış, ancak bunların tebliğde belirtildiği şekilde bir levhayı işletmenin görünür bir yerine asma zorunluluğu getirilmiştir.

3065 sayılı K.D.V. Kanunu'nun 11'inci maddesinin 2'nci fıkrası ile Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye istinaden, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlardaki (Bavul Ticaretindeki) katma değer vergisi ihracat istisnası 61 Seri No'lu KDV Kanunu Genel Tebliğinde düzenlenmiştir. 61 Seri No'lu KDV Kanunu Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeye göre, bavul ticareti yoluyla ihracat yapacak yabancı uyruklu (veya yabancı ülkede ikamet ettiğini belgeleyen T.C. uyruklu) alıcılara yapılan satışlarda, aşağıdaki şartlar dâhilinde KDV uygulanamayacaktır.

a) Satıcı bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurarak "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi" alacaktır.

b) Satışı yapılan mal bedelleri toplamının KDV hariç 600.-YTL (93 Seri No'lu KDV Kanunu Genel Tebliği) üzerinde olması gerekmektedir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dâhildir.

c) İstisna kapsamındaki satışlarda 64 Seri No'lu KDV Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan "Özel Fatura" 5 nüsha olarak düzenlenecektir. İlk 4 nüsha alıcıya verilecek, 5'inci nüsha satıcıda kalacaktır.

Gümrükte onaylatma işinin satıcılar tarafından yapılması esastır, ancak alıcılarda onaylatıp satıcıya intikal ettirebilirler. Kargo ile yapılan mal gönderimlerinde taşıyıcı firma da özel faturaları onaylatıp satıcıya intikal ettirebilirler.

d) Satış bedellerine ait döviz, bankalara veya özel finans kurumlarına bozdurulacak ve bununla ilgili döviz alım belgeleri (veya noter onaylı örnekleri) KDV beyannamesine eklenecektir.

e) Satın alınan mallar, fatura tarihinden itibaren 3 ay içinde, Bakanlığımız ile Gümrük Müsteşarlığının müştereken belirlediği gümrük kapılarından (İstanbul, İzmir, Antalya, Samsun, Trabzon, Artvin, Edirne, Kırklareli-Dereköy, Çorlu-Havalimanı, 1997/1 Sayılı KDV İç Genelgesi ve 21.01.2003 tarih ve 3599 sayılı yazı ile eklenen İğdir-Dilucu) yurt dışı edilecek, özel faturanın 2'nci, 3'üncü ve 4'üncü nüshaları bu kapılarda görevli gümrük memuru tarafından onaylanacaktır. Onay işlemi sırasında özel faturanın 2'nci ve 3'üncü nüshaları gümrük görevlileri tarafından alıkonulacaktır.

f) Özel faturanın onaylı 4'üncü nüshası, çıkışı izleyen 1 ay içinde satıcıya intikal etmiş olacaktır. Ancak döviz alım belgesi ibraz edilmediği sürece, onaylı fatura 1 ay içinde satıcıya ulaşsa da istisna kapsamında bir işlem yapılamayacak, döviz alım belgesinin ibrazı beklenecektir.

Yukarıdaki şartlara uygun olarak yapılan satışlarda KDV tahsil edilmeyeceğinden, satışın yapıldığı dönem beyannamesinde satış bedelleri, KDV matrahından indirilecektir. Bu şartlarla ilgili yüklenilen KDV ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır. Yüklenilen vergilerin indiriminin mümkün olmaması halinde indirilemeyen kısım mükellefe iade edilebilecektir. Bu şartların herhangi birisinin gerçekleşmemesi halinde, faturada gösterilmemiş olsa da hi, bu şartlar için KDV beyan edilmesi gerekecektir. Ayrıca, İstisna Belgesine sahip olan satıcıların Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara, verginin önce tahsil edilip malların yurt dışına çıkarılması halinde iade edilmesi şeklinde uygulanan 43 Seri No'lu KDV Kanunu Genel Tebliğindeki usul ve esaslara göre satış yapması da mümkündür.

Hizmet ihracında olduğu gibi, bavul ticaretinde de fatura bedeli ile döviz alım belgesinde gösterilen miktarın tutarlı olması gerekmektedir. Fatura bedelinden daha az tutarda dövizin bozdurulmuş olması halinde, KDV matrahından düşülecek tutarda bu kadar az olacaktır.

Bavul Ticaretinde KDV Kanunu Madde 32'ye göre iade söz konusudur. 84 Seri No'lu KDV Kanunu Genel Tebliğine göre;

Bavul Ticareti Kapsamında Mal Tesliminde Bulunan Satıcılarda Aranacak Belgeler;

- Gümrükçe Onaylı özel faturaların aslı/fotokopisi,
- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi+ ihraç edilen malın bünyesine giren KDV miktarının hesaplanmalarını gösteren tablo,
- Döviz Alım Belgesi aslı veya ilgili kuruluşlarca onaylanmış örneği.

Satıcının İstisna Kapsamındaki Satışla İlgili Ödevleri:

Bu sistemde KDV siz olarak özel fatura kesilir ve satışın yapıldığı aya ilişkin KDV beyannamesi verilmeye kadar bu özel faturanın onaylı örneği ve Döviz Alım Belgesi temin edilebilmişse, satış tutarı ihracatta olduğu gibi gösterilir.

İndirimle giderilememe halinde istenirse, 9 nolu tabloda (403 nolu kodla) bu faturalardaki malların temini için yüklenilmiş KDV tutarı yazılarak nakden veya mahsuben iadesi istenebilir. Beyanname verme süresi içinde DAB ve özel fatura onayı temin edilemeyen satışlara ait tutarlar, KDV'li satış olarak gösterilir.(KDV hesaplanır) Onaylı özel faturaların ele geçirildiği ve DAB'ın temin edildiği ayda, bu faturalarda gösterilmemiş olan KDV tutarı hesaplanıp 36 ıncı satıra yazılır. Bu şekilde indirimle giderilememe halinde istenirse, 9 nolu tablo doldurulmak suretiyle nakden veya mahsuben iade talep edilebilir.

Bavul Ticaretinde Tecil-Terkin Uygulaması:

Bavul Ticareti Kapsamında İhraç Kayıtlı Tesliminde Bulunanlarda Aranacak Belgeler;

- İhraç kaydıyla yapılan satışlara ilişkin fatura fotokopisi veya liste,
- Gümrükçe onaylı özel faturaların örneği,
- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi ve ihraç edilen malın bünyesine girer KDV miktarının hesaplarını gösteren liste,
- İhracatçıdan temin edilen Döviz Alım Belgesi aslı veya ilgili kuruluşlarca onaylı örneği.

Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara döviz karşılığı satılan ve yurt dışına çıkması şartıyla ihracat istisnası uygulanan malların imalatçıları tarafından, bu şekilde satış yapanlara tesliminde KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında tecil terkin işlemi yapılabilecektir. Bunların iade talepleri mahsup yoluyla yerine getirilir, nakden iade yapılmaz.

Teslimde bulunulan dönemde onaylı faturalar beyanname verme süresinin son gününe kadar mükellefe ulaşmadığında veya mal gümrükten çıkmadığında mükellefler bu satışlara ilişkin KDV matrahını ve hesaplanan KDV’yi beyan edecekler; indirim veya yüklenilen KDV’yi ise alıcılara KDV’nin iade edileceği dönemde beyan edeceklerdir.

4- İKİ İSTISNA SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Yukarıda 43 ve 61 Seri No’lu K.D.V. Kanunu Genel Tebliği ile getirilen sistemleri ayrı ayrı açıkladıktan sonra her iki sistemi karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tablodaki gibi açıklayabiliriz.

43 No.lu Tebliğ’de Yer Alan Sistem	61 No.lu Tebliğ’de Yer Alan Sistem
Özel fatura gerekli değildir. (Normal satış faturası 4 örnek olarak düzenlenir. Bu örnekler hakkındaki işlemler 43 No.lu Tebliğde belirtilmiştir.)	Özel fatura gereklidir.(Bu fatura 61 No.lu Tebliğdeki örneğe uygun olacaktır. Daha önce 5 No.lu Tebliğe göre bastırılmış olan özel faturalar geçersizdir. Özel fatura asgari 5 nüsha düzenlenir. Bu nüshalar hakkında yapılacak işlemler 61 No.lu Tebliğde belirtilmiştir. Özel faturanın yeni şekli 64 no.lu Tebliğ ekindedir.)
Fatura KDV’li olarak düzenlenir.	Özel faturada KDV gösterilmez.
İzin belgesi gereklidir.(43 nolu Tebliğe göre)	İzin belgesi gereklidir. (61 No.lu Tebliğe göre)
Döviz alım belgesi (DAB) gerekli değildir.	İstisnayı satışın yapıldığı ayda uygulayabilmek için DAB gereklidir. Birden fazla fatura için tek DAB düzenletilebilir. DAB asıllarının veya

	Noter tarafından onaylı örneklerinin satışın yapıldığı ay KDV beyannamesine eklenmesi gerekir) 61 Nolu Tebliğ kapsamındaki istisna uygulamasında DAB aranmasına devam edilmektedir. DAB ın bankadan ve ÖFK dan alınmış olması şarttır. (2002/1 no.lu KDV İç Genelgesi ve 84 nolu Tebliğ)
Bu istisna kapsamında kimlere satış yapılabileceği 43 No.lu Tebliğde belirtilmiştir.	Kimlere istisna kapsamında satış yapılabileceği 43 No.lu Tebliğe göre belirlenir.
Bir faturadaki KDV hariç satış bedeli 100 YTL üzerinde olmalıdır. (92 Nolu Tebliğ)	Bir faturadaki KDV hariç satış bedeli 600 YTL üzerinde olmalıdır. (93 nolu Tebliğ)
1.12.1998 den itibaren bu sistem (43 nolu Tebliğe göre) teslim edilebilecek mallar Türkiye’de ikamet etmeyenlerin şahsî ihtiyaçları ile sınırlı olan (ticari boyut taşımayan) mallardır.	Bu sistemde (61 nolu Tebliğe göre) Türkiye’de ikamet etmeyenlere gerek şahsî nitelikte, gerekse ticari boyutta mal teslimi yapılabilir.
Malın satış tarihinden itibaren 3 ay içinde yurt dışına çıkarılması zorunludur.(Aksi halde istisna uygulanamaz.)	Malın satış tarihinden itibaren 3 ay içinde yurt dışına çıkarılması zorunludur.(Aksi halde istisna uygulanamaz.)
Gümrük memuru tarafından onaylanmış fatura örneği 3 ay içinde satıcıya ulaştırılır. (91 nolu KDV Tebliğinin D-1 bölümü)	Gümrük memuru tarafından onaylanmış özel fatura örneği 1 ay içinde satıcıya ulaştırılır.
Onay işleminin tüm çıkış noktalarında yapılması mümkündür.	Özel fatura onay işlemi sadece, Maliye Bakanlığı ve Gümrük Müsteşarlığı'nca belirlenecek Gümrük kapılarında yapılabilir. (Bu kapılar 1997/1 no.lu KDV İç Genelgesinde İstanbul, İzmir, Antalya, Samsun, Trabzon, Edirne ve Artvin illerindeki gümrük kapıları olarak belirtilmiştir.)
Fatura onay işleminin gümrük memuru tarafından yapılması yeterlidir. (Bakanlığın 11.1.1999 tarih ve 883 sayılı muktezası)	Özel fatura onay işlemi bir gümrük memuru ve bir maliye memuru tarafından yapılır. (64 no.lu Tebliğde sadece gümrük memuru onayının yeterli olduğu belirtilmiştir.)

Fatura onay işlemi alıcı tarafından yaptırılır.	Özel fatura onay işlemi satıcı, alıcı veya nakliyecisi firma tarafından yaptırılabilir.
<p>Bu sistemde KDV'li olarak kesilen fatura herhangi bir yurt içi işlem gibi beyana konu edilir. Onaylı faturaya istinaden bu faturadaki KDV 35 inci satırda indirilir. İndirimle giderilememe halinde istenirse, 9 nolu tablo doldurulmak suretiyle, teslim KDV'sinin nakden veya mahsuben iadesi talep edilebilir (58 no.lu Tebliğ)</p>	<p>Bu sistemde KDV siz olarak özel fatura kesilir ve satışın yapıldığı aya ilişkin KDV beyannamesi verilmeye kadar bu özel faturanın onaylı örneği ve DAB temin edilebilmişse, satış tutarı ihracatta olduğu gibi gösterilir. İndirimle giderilememe halinde istenirse, 9 nolu tabloda (403 nolu kodla) bu faturalardaki malların temini için yüklenilmiş KDV tutarı yazılarak nakden veya mahsuben iadesi istenebilir. Beyanname verme süresi içinde DAB ve özel fatura onayı temin edilemeyen satışlara ait tutarlar, KDV li satış olarak gösterilir.(KDV hesaplanır) Onaylı özel faturaların ele geçirildiği ve DAB'ın temin edildiği ayda, bu faturalarda gösterilmemiş olan KDV tutarı hesaplanıp 36 ıncı satıra yazılır. Bu şekilde indirimle giderilememe halinde istenirse, 9 nolu tablo doldurulmak suretiyle nakden veya mahsuben iade talep edilebilir.</p>
Satıcıya ihraç kayıtlı mal teslimi mümkün değildir.	Yurt dışında ikamet edenlere, bu sistemde satılmak üzere satın alınan malların 3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-c maddesi uyarınca ihraç kayıtlı olarak temini mümkündür.
KDV iade alacakları nakden veya mahsup yoluyla alınabilir.	KDV iade alacaklarının öncelikle mahsup yoluyla alınması, mahsup yapılabilecek vergi borcu yoksa nakden alınması gerekir. (Özel fatura ile satılmak üzere ihraç kayıtlı olarak mal teslim edenler KDV iade alacaklarını indirim veya başka vergi borçlarına mahsup suretiyle alabilirler, nakden alamazlar.)

4.1- İki İstisna Sistemine Ait Örnekler:

4.1.1- Yolcu Beraberli Eşya İhracı Örneği:

Yolcu beraberinde eşya ihracı kapsamında satış yapmak üzere izin belgesi almış olan (X) Ltd. Şti.'nin Eylül/2008 döneminde yaptığı işlemler aşağıdaki gibidir;

Yurtiçi satışlar:	10.000
Turistlere Yapılan Satışlar (10.09.2008):	5.000
Bu dönem Yüklenilen KDV :	2.340
Önceki Dönemden Devreden KDV:	700
Turistlere Yapılan Satışlar Nedeniyle Yüklenilen KDV	500

Turistlere yapılan 2.000.-YTL'lik satışa ilişkin belgeler 20.09.2008 tarihinde gelmiş ve bunlara ilişkin olan 360.-YTL KDV turistlere iade edilmiştir. Geri kalan 3.000.-YTL'lik satışa ilişkin belgeler henüz satıcıya ulaşmamıştır.

Mükellef, turistlere yapılan satışları 22. satıra yazmak suretiyle beyan edecek ve bunlar için katma değer vergisi hesaplayacaktır. Bu dönem belgeleri gelip müşterilere iade edilen KDV'yi (360 YTL) 35. satıra yazmak suretiyle indirim konusu yapacak, ve aynı tutarı 408 kod numarası ile TABLO-9 "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" bölümüne yazacaktır.

110 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yapılan değişiklikten önce uygulanmakta olan 58 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uygulamasında bu satışlar nedeniyle yüklenilen KDV tutarı (500 x 2.000/5.000 = 200 YTL) aynı tabloya 404 kod numarası ile yazılmak suretiyle iadeye konu edilebiliyordu. Ancak söz konusu değişiklikten sonra bu Tebliğin yayımlandığı tarihi içine alan vergilendirme döneminden geçerli olmak üzere, söz konusu teslimlerde alıcıya geri verilen KDV tutarının

indirim ve iade hesaplarına dahil edilmesi fakat bu teslimlerin bünyesine giren vergilerin(200 YTL) ise indirim hesaplarında yer almakla birlikte iade hesabına dahil edilmemesi uygun görülmüştür.

Geride kalan 3.000.-YTL'lik satışa ilişkin KDV ise belgelerin temin edilip iadenin yapıldığı dönemde 35. satıra ve TABLO-9'a yazılmak suretiyle iadeye konu olabilecektir.

4.1.2- Bavul Ticareti Örneği:

İstisna belgeli satıcı (X)'in Ocak/2008 dönemi bilgileri aşağıdaki gibidir;

Yurtiçi Satışlar:	10.000
Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan Satışlar (28.01.2008):	5.000
Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV:	1.000
Bu Dönem İndirilecek KDV:	1.500

(X)'in satışlarının tamamı genel oranda (%18) KDV'ye tabidir.

Bavul ticareti kapsamında yapılan satışlar nedeniyle yüklenilen KDV 600.-YTL'dir.

(X)'in döviz karşılığı yaptığı satışlara ilişkin özel faturalar 20.02.2008 tarihine kadar kendisine ulaşmamıştır. Özel Faturalar ve Döviz Alım Belgeleri 27.02.2008 tarihinde temin edilmiş olup (X)'in Şubat/2008 döneminde herhangi bir alış veya satışı bulunmamaktadır.

Bu bilgilere göre mükellef, özel faturaların ve DAB'nin kendisine Şubat ayında ulaşması sebebiyle Ocak-2008'de yapılan satışa ait iadeyi bu ayda isteyemez ve Ocak 2008'de yapılan satışa ait tutarları bu ayda KDV'li satış olarak gösterir. Şubat 2008'de ise satışa ait KDV tutarı(900 YTL) hesaplanıp 36 ıncı satıra yazılır. Ve 9 nolu tablo doldurulmak suretiyle 403 nolu kodla (600

YTL'nin) ve 407 nolu kodla (900 YTL'nin) toplamda 1.500 YTL'nin nakden veya mahsuben iadesi talep edilebilir.

5- SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun vergiden istisna olan mal ve hizmetlerin sıralandığı 11'inci maddesinin 1. fıkrasının b bendiyle düzenlenen Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların tesliminde katma değer vergisi iade uygulaması, özellikle "Bavul Ticaretinin", 1996 yılında yakaladığı 8.842 milyon dolarlık işlem hacmi ile Türkiye ekonomisinde önemli bir rol oynamaya başlaması ile birlikte yukarıda belirttiğimiz esaslar çerçevesinde en kısa sürede ve sağlıklı olarak yapılması amacıyla daha uygun hale getirilmiştir.

Her ne kadar 1996 yılını izleyen yıllarda hem Türkiye hem de Dünya ekonomisinde meydana gelen gelişmeler, bu şekilde yapılan ticaretin gerilemesine yol açmış olsa da (azalan bir seyirle bavul ticaretinin 2007 yılında ulaştığı işlem hacmi 6.002 milyon dolardır.) KDV iadelerin yukarıda belirttiğimiz esaslar çerçevesinde en kısa sürede ve sağlıklı olarak yapılması özellikle şu günlerde yaşadığımız küresel mali krizle sıkıntı içine düşen dünya ekonomisi içerisinde ülkemize döviz kazandıran ve giderek daralan bir pazarda faaliyetlerine devam etmeye çalışan firmaları az da olsa desteklemek ve teşvik etmek anlamına gelecektir.

- Gelir İdaresi Başkanlığı Mevzuat İnternet Veri Tabanı
- KDV istisnalar ve iadeler, Kemal OKTAR, Maliye ve Hukuk Yayınları baskı 2007
- Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Mart 2005, Levent GENÇYÜREK, Bavul Ticaretinde KDV Uygulaması
- Vergi Denetmen Yardımcıları Eğitim Semineri Notları Beşir ATMACA; Ahmet GEZGİN, Eylül 2007
- KDV Uygulamaları, Mehmet MAÇ, Baskı 2007
- GİMDER Yayınları:7 2007, Ali ILGAZ; Ülviye ÇAYLAK; Hamza ÖZTÜRK; Tayyar ASLAN; KDV Kanununda İstisnalar
- www.dtm.gov.tr.
- www.tcmb.gov.tr.
- www.tuik.gov.tr.

KAYNAKÇA: