



**Türkiye'de
İkamet
Etmeyen
Yolculara
Yapılan Satışlara
İlişkin İadeler
(61 Seri No.lu Genel
Tebliğ Sonrası
Uygulama)**

Hazırlayanlar
Şeref TEKTAŞ
Vergi Denetmeni

GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11. Maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi; "Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur." hükmündedir.

Söz konusu maddenin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki doğrultusunda uygulama tebliğler ile düzenlenmiştir. İstisna, verginin satış sırasında tahsil edilip, malın yurtdışına çıkarılışını müteakip alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmıştır. Ancak 61 Genel Tebliğ ile uygulama değişikliğine gidilerek; Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda 3065 sayılı KDVK'nun 11/1-a maddesi kapsamında katma değer vergisi tahsil edilmeden satış imkanı getirilirken; satıcıların, aynı kanunun 11/1-b maddesi kapsamında vergi tahsil ederek istisna kapsamında satış yapmaları şeklinde uygulama da muhafaza edilmiştir.

Her iki uygulamanın şartları ile usul ve esasları farklı olup; satıcılar ve alıcılar durumlarına göre her iki istisna uygulamasından faydalanabileceklerdir.

11.03.1997 tarih ve 22930 sayılı R.G.'de yayımlanan Dış Ticaret Müsteşarlığının (İhracat 97/5) Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel fatura ile yapılan Satışlar Hakkında Tebliğinde; "61 Seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca Maliye Bakanlığı'ndan "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi" alanların, özel fatura düzenlemek suretiyle yapacakları satışlar :

a) Malların, yurt dışı edilmesi ve bunun tevsiki amacıyla özel faturanın ilgili çıkış gümrüklerinde onaylatılması,

b) Mal bedeli dövizlerin, aracı banka veya özel finans kurumlarına satılarak Döviz Alım Belgesi düzenlenmesi,

kaydıyla, mer'i İhracat Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinin (c) bendi çerçevesinde ihracat olarak kabul edilir." denilmektedir.

KDVK'nun 11/1-b maddesi hükmü gereğince, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan katma değer vergisi istisnasına ilişkin hükümler; ek vergi, eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi ile savunma sanayi destekleme fonu açısından da uygulanabilir.¹

I- İADEDEN FAYDALANACAK OLAN ALICILAR

İadedden "Türkiye'de ikamet etmeyen yolcular" faydalanabilecektir. Türkiye'de ikametgahı bulunan gerçek kişiler Türkiye'de mukim sayılır. İkametgahının tayininde, Türk Medeni Kanununun ilgili hükümleri uygulanır. Bu genel çerçeveye bağlı olarak;

1. Türkiye'de ve Türk tabiyetinde bulunan gerçek kişiler Türkiye'de mukim sayılır ve istisnadan faydalanamaz.

2. Yurt dışında bulunmakla beraber; Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde olanlar prensip itibarıyla Türkiye'de mukim sayılır ve istisnadan faydalanamaz. Ancak, bir yabancı ülkede ikamet etmekte olduklarına dair, o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi mahiyetinde bir belgeye sahip olanlar bu belgeyi gümrük çıkışında görevlilere ibraz etmeleri şartıyla istisnadan faydalanabilirler.

İstisnadan yararlanacak olanlara ilişkin "Türkiye'de ikamet etmeyen yolcular" tanımlaması 43 Seri No.lu Genel Tebliğde "Türkiye'de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurt dışına götüren Türk uyruklu ve yabancı uyruklu alıcılar" olarak yapılmıştır.

İstisnadan Faydalanamayacak Olanlar

- Kendilerine Türkiye'de geçici veya devamlı ikamet tezkeresi verilmiş olan yabancı uyruklular istisnadan faydalanamaz.

II- İADE YAPMAYA YETKİLİ SATICILAR

61 Seri No.lu Genel Tebliğde belirtilen "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi" 43 Seri No.lu Genel Tebliğde belirtilen "İzin Belgesi"nden farklı olup 4361 No.lu Genel Tebliğlerde belirtilen iki ayrı istisnayı birlikte uygulamak isteyen satıcılar her iki izin belgesini de almak zorundadır. 43 Seri No.lu Genel Tebliğdeki "İzin Belgesi" verilirken 61 Seri No.lu Genel Tebliğdeki şartlar aranmayacaktır.

Her iki izin belgelerinin topluca izlenebilmesi için Vergi Daireleri açılacak bir dosyaya verilen izin belgelerini sıra ile kaydedeceklerdir. Bu kayıtlarda izin belgesinin tarihi, sıra numarası, belge sahibinin adı soyadı veya unvanı, vergi numarası, iş adresi, iştiğal konusu tek satır olarak işlenecek, belgeler verilme tarihleri itibarıyla sıralanacak ve kayıtların güncelliğine dikkat edilecektir.

A- Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi Alan Mükellefler

Vergi Dairesine başvurarak "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi" alan mükellefler KDVK'nun 11/1-a maddesi kapsamında katma değer vergisi tahsil etmeden satış yapabilecektir.

İstisna belgesi almak isteyen mükelleflerin aşağıdaki şartlara sahip olması gerekmektedir.

- a) Gerçek usulde Katma Değer Vergisi mükellefi olmak,
- b) Haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya bilerek kullandığı konusunda rapor yazılmış olmamak.

Yukarıdaki şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları başvuru vergi dairesince değerlendirilerek durumu uygun görülenlere İstisna Belgesi verilecektir.

Satıcının yukarıdaki şartları taşıyıp taşımadığının tespitine müteakip ayrıca işyerinde yapılacak bir yoklama ile "iş yerinin böyle bir ticarete uygun olup olmadığı" belirlenecektir.

B- İzin Belgesi

KDVK'nun 11/1-b maddesi kapsamında vergi tahsil ederek istisna kapsamında satış yapacak mükelleflerde aranacak şartlar :

1- Bilanço esasına tabi olup; her türlü hizmet ifaları ile yurt dışına çıkarılmaları esasen mutad olmayan genellikle yurt içinde tüketilen alkollü içkiler, tütün ve tütün mamulleri hariç yiyecek ve içecek maddeleri dışında kalan diğer malları satanlar,

İstisna kapsamındaki satışlar, "izin belgesi" almış bilanço esasına tabi mükellefler tarafından yapılabilirken 43 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (28.07.1994 tarih ve 22004 sayılı R.G.) A/2 Bölümünde "izin belgesi" almış gerçek usulde katma değer vergisi mükellefleri şeklinde belirtilmiştir.

2- En az bir banka şubesinde münhasıran bu iadenin yapılması amacıyla özel bir hesap açtırmak, (5B)

Bir banka şubesinde özel hesap açtırmaları şartı; 31.12.1997 tarih ve 19681 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin I bölümünde belirtildiği üzere kaldırılmıştır.

Yukarıda belirtilen şartları taşıyan mükellefler bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak "izin belgesi" alacaklar ve bu belgeyi işyerlerinde görünür bir yere asacaklardır.

III- İADE UYGULANACAK MALLAR

43 Seri Nolu KDVK Genel Tebliğinin A/3 bölümünde "Her türlü mal teslimi istisna kapsamına girer. Hizmet ifalarına istisna uygulanamaz." şeklinde konu açıklanmıştır. 71 Seri No.lu Genel Tebliğ ile "yolcu beraberliği eşya istisnası uygulamasından kişisel tüketim konu olabilecek miktardaki mallar yararlanabilecektir." şeklinde konu ortaya konulduktan sonra 01.12.1998 tarihinden itibaren kişisel tüketim miktarını aşan mallar için bu istisnadan uygulanmasının mümkün olmayacağı belirtilmiştir.

Hizmet ifalarının istisnadan faydalanamayacağı esastan hareketle; verilen bir muktezada Türkiye'de kaldıkları hotele ait olup ödemesi İsrail'den yapılan faturadaki katma değer vergisinin iadesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

IV- SATICILARIN UYACAKLARI ESASLAR

İstisna Belgesine sahip mükellefler, 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi

Genel Tebliğinin (A/1) bölümünde tarif edilen Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yaptıkları satışlarda, aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde Katma Değer Vergisi tahsil etmeden işlem yapabileceklerdir.

A- Özel Fatura

1- Özel Faturaların Düzenlenmesi

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda; VUK'nun mük. 257'nci maddesinin verdiği yetkiye istinaden şekil ve muhtevası Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen 61 Seri No.lu Genel Tebliğ ekindeki örneğe uygun "Özel Fatura" kullanılacaktır. Özel fatura 5 nüsha olarak düzenlenecek, 1 inci nüshası alıcıya verilecektir. 2, 3 ve 4'üncü nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılacak, 5'inci nüsha ise satıcıda kalacaktır.

61 Seri No.lu Genel Tebliğinde, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı ve özel fatura düzenlemek suretiyle mal satanlara imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması imkanı getirilmiştir. Bu yeni düzenlemenin sağlıklı yürüyebilmesi için de 61 Seri No.lu Genel Tebliğ ekindeki özel faturaya imalatçı bilgilerini ihtiva eden bir bölüm eklenerek değişiklik yapılmıştır.

64 No.lu Genel Tebliğ ekinde örneği yer alan yeni özel faturalar bastırılıp kullanılıncaya kadar, 61 Seri No.lu Genel Tebliğ ekinde yer alan özel faturaların kullanılması da mümkün bulunmaktadır. Ancak; bu durumda imalatçıya verilecek onaylı özel fatura nüshasının arkasına, faturada yer alan tutarın ne kadarının imalatçıdan alınan mallara ait olduğu yazılacak ve bu husus imalatçı faturasının tarih ve numarasına da yer verilmek suretiyle izin belgeli satıcı tarafından kaşe tatbik edilerek imzalanacaktır.

Yabancı uyruklu alıcının ibraz edeceği pasaport görüldükten sonra düzenlenecek olan "Özel Fatura" VUK'nun faturaya ilişkin hükümleri göz önüne alınarak hazırlanmış "fatura yerine geçen vesika" hükmündedir. Söz konusu belge; VUK'nun 231'nci maddesindeki fatura nizamı, 253'ncü maddesindeki muhafaza, 256'ncü maddesindeki ibraz ve diğer ilgili hükümlere tabidir.

Satıcıların, Türk uyruklu alıcılara yapılan satışlarda pasaportları ile birlikte yabancı ülkelerde ikamet ettiklerine dair ikamet tezkeresi veya benzeri belgeyi görmeleri gerekmektedir.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolcular adına düzenlenecek "özel fatura"larda iade konusu yapılacak olan katma değer vergisi ayrıca gösterilecektir.

2- Özel Faturaların Satıcılara İntikali

Satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde Maliye Bakanlığının görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığınca belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu gümrük kapılarında onaylatılan Özel Faturaların çıkış tarihinden itibaren en geç 1 ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekmektedir.

4. Nüshası görevli gümrük memurlarınca tasdikli özel faturanın satıcıya gönderilmesi halinde iade tutarının en geç 10 gün içinde alıcının özel faturada yazılı banka hesap numarasına veya adresine gönderilmemesi yani iadenin süresi içinde yapılmaması halinde satıcının izin belgesi iptal edilecektir. Satıcılar, iade belgesi olan özel faturanın 4. Nüshası kendilerine ulaşmadıkça iade yapmayacaklardır. İade belgesi olmadan yapılan iadeler indirim hakkında yararlanamayacaktır.

43 seri No.lu tebliğde "izin belgesi iptal edilecektir" ifadesine yer verilmeyip "istisna kapsamında satış yapmalarına izin verilmeyecektir" ifadesine yer verilmiştir.

3- Faturaların Onayı

Satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde Maliye Bakanlığının görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığınca belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu gümrük kapılarında onaylatılan Özel Faturaların çıkış tarihinden itibaren en geç 1 ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekmektedir.

Belirlenecek gümrük kapılarında gümrük görevlilerinin yanı sıra, İl Defterdarlıklarınca görevlendirilecek vergi denetmeni veya bir Maliye memuru da bulunacaktır.

97/1 Sıra No.lu KDV İç Genelgesinde; gümrük kapılarında görevlendirileceklerin öncelikle vergi denetmenleri arasından seçileceği, zorunluluk halinde deneyimli memurlardan yararlanılacağı belirtilmiştir.

İstisna Belgesine sahip mükelleflerce satılan malların, Gümrük Müsteşarlığınca belirlenen kapılarda Maliye Bakanlığı ve Gümrük Müsteşarlığı görevlilerine gösterilmesi ve bu mallara ait Özel Faturanın 2, 3 ve 4 üncü nüshalarının her iki görevli tarafından da onaylanması gerekmektedir.

Bu şekilde onaylatılan Özel Faturaların 2 nüshası gümrük görevlilerine

teslim edilecek, 4 üncü nüshası ise çıkış tarihini izleyen 1 ay içinde satıcıya intikal ettirilecektir.

Gümrükte onaylatma işinin satıcılar tarafından yaptırılması esas olmakla birlikte, alıcıların da Özel Faturanın 2, 3 ve 4'üncü nüshalarını onaylatıp 4 üncü nüshayı satıcıya intikal ettirmesi mümkündür. Ayrıca, kargo ile yapılan mal göndermelerine taşıyıcı firma, birden fazla satıcıya ait Özel Faturaları onaylatarak satıcılara intikal ettirebilecektir..

61 Seri No.lu Genel Tebliği ile özel faturaların belirlenecek gümrük kapılarında gümrük görevlilerinin yanı sıra, İl Defterdarlıklarınca görevlendirilecek vergi denetmeni veya bir Maliye memuru tarafından onaylanması uygulaması; 64 Seri No.lu Genel Tebliğ ile sadece gümrük görevlileri tarafından onaylanması şekline dönüştürülmüş ayrıca 61 Seri No.lu Genel Tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten sonra, sadece gümrük görevlilerince onaylanmış özel faturaların da istisna uygulaması bakımından geçerli kabul edilmesi uygun görülmüştür.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili olarak düzenlenen faturaların gümrük idarelerince onaylanması işlemlerinde, gümrük muayene memurunun imza ve kaşesinin bulunması yeterli olup ilgili gümrük müdürlüğü mührü gerekmektedir. Ancak onaylama işlemine ilişkin tereddütlerin olması halinde ilgili gümrük idarelerinden teyit alınmak suretiyle işlem yapılacaktır.³

4- Alıcı Açısından Satışın İadeye Konu Olabilmesi İçin Faturada Gösterilen Vergisiz Bedel Sınırı (İstisna Kapsamında Satış Yapılabilecek Asgari Tutar)

Yapılan mal satışlarının faturada gösterilen vergisiz bedelleri toplamının 250.000.000 liranın üzerinde olması gerekmektedir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir.

R.G. Yayınlandığı Tarih-Sayısı	Tebliğ Seri No	Düzenlemenin Yapıldığı Tebliğ Bölümü	Tesbit edilen Tutar
28.07.1994 - 22004	43	A/4	3.000.000
10.01.1996 - 22519	51	I/F	5.000.000
01.03.1997 - 22920	61	3/a	25.000.000
13.11.1997 - 23169	65	II	50.000.000
13.11.1998 - 23522	71	4	150.000.000
21.01.2000 - 23940	73	2	250.000.000

5- Özel Faturaların Gümrük Beyannamesi Yerine Kabulü ve İhracat Taahhütlerinde Kullanılması

11.03.1997 tarih ve 22930 sayılı R.G.'de yayımlanan Dış Ticaret Müsteşarlığının (İhracat / 97 / 5) Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile yapılan Satışlar Hakkında Tebliğ ile aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

"MADDE 2 - a) Söz konusu satışlara ilişkin düzenlenen ve ilgili gümrük idarelerince onaylanmış özel faturalar, belgesiz ihracat kredileri, Dahilde İşleme İzin Belgesi ve Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesi (İhracatı Teşvik Belgeleri dahil) ile ilgili işlemler bakımından gümrük beyannamesi yerine kabul edilir. İhracat taahhütlerinin kapatılmasında özel faturaların gümrük idaresinde onaylatılmış 4'üncü nüshası ile birlikte buna ilişkin döviz alım belgelerinin ibrazı gerekir.

b) 28 Temmuz 1994 tarihli ve 22004 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 43 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği hükümleri çerçevesinde özel fatura kapsamında gerçekleştirilen ihracat, gümrük idaresince onaylı sözleşme konusu özel faturanın aslı ile ilgili döviz alım belgesi ile birlikte müracaat edilmesi halinde, ihracat taahhütlerine sayılabilir.

Ayrıca, bu Tebliğ'in yürürlük tarihinden önce ve taahhüt süreleri içinde özel fatura ile gerçekleştirilmiş olan ihracat da bu fıkra hükmünden yararlanılabilir.

c) Bu Tebliğde belirtilen özel fatura kapsamı ihracat, sadece satıcı (ihracatçı) ve/veya fatura üzerine kaydedilen imalatçı firmaya ait ihracat taahhütlerinin kapatılmasında kullanılabilir.

MADDE 3 - Bu Tebliğ 1 Mart 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girer."

B- DAB

Satış bedeline ait döviz, bankalara veya Özel Finans Kurumlarına satılacak ve buna ilişkin olarak düzenlenecek döviz alım belgesinin aslı veya noter onaylı örneği, ilgili döneme ait Katma Değer Vergisi beyannamesine eklenecektir.

65 Seri No.lu Genel Tebliğ ile KDVK'nun 11 ve 32 inci maddeleri gereğince ihracat istisnası veya ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV iade ve mahsup işlemlerinde, "döviz alım belgesi" aranılmaması uygun görülmüşken; Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara döviz karşılığı yapılan satışlara ilişkin istisna

işlemlerinde döviz alım belgesi ibrazı uygulamasına devam edileceği belirtilmiştir.

C- Beyan :

1- KDVK.nun 11/1-a Maddesi Kapsamında Teslimler

Bu kapsamda yapılan satışlar, ihracat istisnasına ilişkin esaslar çerçevesinde beyan edilecektir. Buna göre, Türkiye'de ikamet etmeyenlere 1 ay içinde yapılan satışların toplam bedeli, beyannamenin 24 üncü satırına dahil edilecektir.

Bu satışlardan en geç beyanname verme süresinin son gününe kadar faturaları gümrükte onaylatılarak satıcılara intikal ettirilenler, bu süre içinde döviz alım belgesi de temin edilmek şartıyla, aynı beyannamenin ihracat istisnasına ait 25 inci satırında gösterilerek Katma Değer Vergisi matrahından indirilecektir.

Bu döneme ait beyannameye;

1- Gümrükte onaylanan Özel Faturaların tarih, sıra ve seri numaraları ile tutarlarını ihtiva eden işletme yetkililerince kaşe ve imza tatbiki suretiyle onaylanmış bir liste,

2- Bu tutarlara ait döviz alım belgeleri, eklenecektir.

Bilindiği üzere 72 Seri No.lu Genel Tebliğ ile gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerce verilen 1 No.lu katma değer vergisi beyannameleri yeniden düzenlenmiştir.

"Beyannamenin 25 inci satırına, Katma Değer Vergisi Kanununun 11/1-b maddesi uygulamasına ilişkin 43 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde (28/7/1994 tarih ve 22004 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır) yapılan açıklamalar çerçevesinde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara istisna kapsamında yapılan satışlarla ilgili olarak, satışın hangi dönemde yapıldığına bakılmaksızın bu dönemde iade edilen Katma Değer Vergisi tutarları yazılacaktır. Gerekli şartlar gerçekleştiği için satışın yapıldığı dönemde iadenin de yapılmış olması halinde iade tutarı, hem hesaplanan Katma Değer Vergisi olarak beyan edilecek, hem de beyannamenin 25 inci satırında indirim konusu yapılacaktır. İadenin gerçekleştiği dönemde bu tutarın indirilmemesi halinde, 52 nci satıra da yazılmak suretiyle iade edilecek vergi hesabına dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, 61 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine göre; Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara döviz karşılığı yapılan satışlarla ilgili olarak, istisna şartları gerçekleşmediği için satışın yapıldığı dönemde beyan edilen Katma Değer Vergisi, şartların gerçekleştiği dönemde 25'inci satıra yazılmak suretiyle indirim konusu yapılacaktır.

aa) Özel Faturanın İntikal Etmemesi

Türkiye'de ikamet etmeyenlere Özel Fatura düzenlenerek vergi tahsil edilmeden yapılan satışlardan beyanname verme süresi içinde döviz alım belgesi temin edilemeyen ve gümrükte onaylanmış Özel Faturası intikal etmeyenler hakkında aşağıdaki şekilde işlem yapılacaktır.

- Bu satışlara ait bedeller, satışın yapıldığı dönem beyannamesinin 24 üncü satırına dahil edilecek, ancak 25'inci satırda matrahtan düşülmeyecek, böylece üzerinden vergi hesaplanacaktır.

- Bu satışlara ait Özel Faturanın 61 nolu tebliğin (3/d) bölümünde belirtilen süreler ve esaslar çerçevesinde gümrükte onaylatılıp, satıcıya intikal etmesi halinde, istisna kapsamında işlem yapılabilecektir.

İstisna, onaylı Özel Faturanın satıcıya intikal ettiği dönemde uygulanacaktır. Bu dönem beyannamesinin 54 üncü satırına, onaylı Özel Faturalarda gösterilen her mal için ait oldukları oranlara göre hesaplanacak Katma Değer Vergisi, indirim olarak yazılacaktır. Fatura bedelleri bu dönem beyannamesinin 24 ve 25'inci satırlarına yazılmayacaktır.

Bu kapsamdaki satışlarda iade hakkı, gümrükte onaylanmış Özel Faturanın satıcıya intikal ettiği dönemde doğmaktadır. Bu dönemde beyannameye ekli Bildirimin 71'inci satırına bu kapsamdaki satışların toplam bedeli, 72'nci satırına ise beyannamenin 54'üncü satırında gösterilen tutar yazılacaktır. Beyannameye bildirim ile birlikte, bu kapsamdaki satışlara ait onaylı Özel Faturaların gösterildiği bir liste eklenecektir. Listenin yukarıda anlatıldığı şekilde onaylanması gerekmektedir. İade, 61 nolu tebliğin 6'ncı bölümündeki açıklamalara uyulmak şartıyla genel esaslar çerçevesinde yapılacaktır.

2- KDVK.nun 11/1-b Maddesi Kapsamında Teslimler

Satıcılar bir vergilendirme dönemi içinde yaptıkları iade tutarını, o dönemin katma değer vergisi beyannamesinde, hesaplanan katma değer vergisinden indireceklerdir.

Bu iadelerin ayrıntısını göstermek üzere faturanın kaşesini ve yetkililerin imzasını taşıyan bir liste düzenlenecek ve beyannameye eklenecektir.

KDVK'nun 11/1-b maddesi kapsamında işlem yapan tüm mükellefler bu işlemlerini, beyannamenin "Teslim ve hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel" satırında beyan edeceklerdir. Ancak, bu tutarlar 25-35 numaralı satırlar arasına yazılmayacak ve bedelden de düşülmeyecektir.

Düzenlenen faturada toplam mal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi genel esaslar çerçevesinde beyan edilip ödenecektir.

Satış yapıldığında tahsil edilen verginin alıcıya iade edildiği dönemde ise iade edilen vergi tutarı, beyannamenin 54. Satırında indirim konusu yapılacaktır.

Alıcılara iade tutarının avans olarak ödendiği durumlarda; ödenen bu tutarın iade edilmiş sayılabilmesi, indirim konusu yapılabilmesi için alıcı tarafından satın alınan malın 3 ay içinde yurt dışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan bir ay içinde satıcıya gönderilmesi zorunludur. Belirtilen şartların mevcut olmaması halinde avans tutarı iade edilmiş sayılmayacak dolayısıyla indirim konusu yapılamayacaktır.

Satış yapıldığında tahsil edilen verginin alıcıya iade edildiği dönemde mükelleflerin bu işlemle ilgili olarak yüklendikleri vergileri iade olarak talep etmeleri halinde, bu teslim bedelinin iadenin yapıldığı dönemin beyannamesine ekli İade Hakkı Doğuran İşlemlere ve İhraç kaydıyla Teslimlere Ait Bildirimin 81 numaralı satırına yazılması gerekmektedir. Bu işlemler için yüklenilen vergiler 82. Satırda gösterilecektir.

39 Seri No.lu Genel Tebliğde bildirimin 82. satırına "bu işlemler için yüklenilen vergilerin" yazılacağı belirtilmiş iken 58 seri No.lu Genel tebliğ ile alıcılara intikal ettirilen (iade edilen) vergi tutarının yazılmasının uygun görüldüğü belirtilmiştir.

Buna göre, verginin alıcılara intikal ettirildiği dönemde beyannamenin 54. satırında indirim konusu yapılan tutarlar, aynen bildirimin 82. satırına da yazılacak, iade edilecek vergi bu bilgilere göre hesaplanacaktır.

İade hakkı, verginin satıcı tarafından alıcıya intikal ettirildiği dönemde doğmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin iade taleplerini de bu dönemde yapmaları gerekmektedir.

Yüklenilen vergilerin iade olarak talep edilmemesi halinde Bildirimin doldurulmasına gerek bulunmamaktadır.

3- Tecil Terkin Uygulaması

Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi alan mükelleflerin imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, 3065 sayılı Kanunun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabilecektir.

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ile ilgili olarak önceki Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalar, İstisna Belgeli satıcılara yapılan ihraç kaydıyla teslimler bakımından da geçerlidir. Ancak, istisna belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen Özel Fatura nüshasının aslı veya noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış örneği ibraz edilecektir.

61 Seri No.lu Genel Tebliğ yayımlandığı tarihten itibaren yürürlüğe girdiğinden 01.03.1997 tarihinden önce KDVK'nun 11/1-c maddesi çerçevesinde yapılan satışlar sırasında tecil edilmiş bulunan vergilerin terkin söz konusu olmayıp, genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.⁴

82 Seri Nolu Genel Tebliğ ile getirilen düzenlemeye göre; 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen "İstisna Belgeli" satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanlar lehine doğacak iade alacakları da bu mükelleflerin kendilerinin, ortaklarının veya mal ve hizmet satın aldıkları mükelleflerin vergi borçları ile SSK prim borçlarına 81 No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen açıklamalar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

Ancak 43 Seri No.lu Genel Tebliğ çerçevesinde yapılan satışlarda istisna, satış sırasında verginin tahsil edilip malın yurt dışına çıkışını müteakip alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Bu nedenle KDV tahsil edilmek suretiyle satılacak malların alımında tecil-terkin sisteminin uygulaması söz konusu değildir.⁵

61 Seri No.lu Genel Tebliğin yayımlandığı 01.03.1997 tarihinden önce yapılan teslimlerde bu tebliğ hükümlerinin uygulanması söz konusu olmayacağından, tecil terkin kapsamında işlem yapılması mümkün bulunmamaktadır.⁶

D- Avans Ödemeleri

İade tutarının alıcıya satış sırasında avans olarak ödenmesi durumunda;

düzenlenen satış faturasına iade tutarının avans olarak ödendiğine dair şerh düşülecektir.

İadenin avans olarak ödenmesi durumunda satıcıların ne şekilde hareket edecekleri 43 Seri No.lu Tebliğin A/7-d bölümünde açıklanmıştır. Yolcu beraberliği eşya istisnası uygulamasında malın miktarı belirleyici bir unsur olmayıp, Türkiye'den satın alınıp götürülen mallara ilişkin işlemlerin 43 Seri No.lu Tebliğte belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleşmiş olması önem arz etmektedir. Alıcılar "avans" olarak ödenen katma değer vergisinin genel hükümler çerçevesinde mükelleflere iadesinde kanuna aykırı bir husus bulunmamaktadır.⁷

E- İade Evraklarının Muhafaza - İbraz ve İadenin Tevsiki

Satıcılar;

- 1- Satış faturasının kendilerinde kalan nüshasını,
 - 2- Alıcı tarafından gönderilen veya elden getirilen onaylı çek ve fatura nüshalarını,
 - 3- Çek defteri dip kuponlarını,
 - 4- Banka dekontlarını, havale makbuzlarını,
 - 5- Aracı firma belgelerini,
- ve benzeri belgeleri VUK.nun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklayacak ve istenildiğinde ibraz edeceklerdir.

V- ALICILARIN UYACAKLARI ESASLAR

Satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde Maliye Bakanlığının görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığınca belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu gümrük kapılarında onaylatılan Özel Faturaların çıkış tarihinden itibaren en geç 1 ay içinde satıcıya intikal etmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı ile Gümrük Müsteşarlığının yaptığı belirlemeye göre istisna İstanbul, İzmir, Antalya, Samsun, Trabzon, Edirne, Artvin illerindeki bütün gümrük kapılarından çıkarılacak mallar için uygulanacaktır.

VI- ALICI TARAFINDAN İADENİN ALINMASI

Maliye Bakanlığı muktezasında "Gümrük onaylı fatura / çekleri şirketlerine

ibraz eden yolculara veya yakınına katma değer vergisi iadesinin yapılmasında herhangi bir sakınca olmamakla beraber, iadenin adı ve soyadı belirtilerek imza karşılığında yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır." denilmektedir.⁸

A- Iadenin Gümrükten Çıkarken Alınması

43 Seri No.lu Genel Tebliğ ile iadenin gümrükteki banka şubesinden yapılacağı halinde; üzerinde faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen katma değer vergisi tutarının Türk lirası olarak yer aldığı, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara katma değer vergisi iadesi dışındaki işlemlerde kullanılamayacağı ve ciro edilemeyeceğine ilişkin şerh bulunan satıcı tarafından düzenlenen çekin fatura ile beraber alıcıya verilmesi uygulaması getirilmiştir.

Söz konusu çek gümrük memurlarına onaylatıldıktan sonra gümrükteki banka şubesine ibraz edildiğinde Türk Lirası tutarının karşılığı ABD Doları veya Alman Markı (döviz) cinsinden alıcıya nakden ödenecektir. 10.01.1996 tarih ve 22519 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 51 seri No.lu KDV genel tebliğinde alıcının kabul etmesi halinde iadenin Türk Lirası cinsinden de yapılabileceği belirtilmiştir.

Çeki düzenleyen bankanın gümrükte şubesinin bulunmaması halinde çek tutarı, bankacılık ve kambiyo mevzuatı gereğince gümrükteki herhangi bir banka şubesinden de tahsil edilebilecektir.

Banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri, izleyen ayın 10. günü mesai saati bitimine kadar üzerinde her çekin tarih ve numarası, faturanın tarih ve numarası ile ödeme tutarının yer aldığı dekont ile satıcılara bildirecektir.

B- Iadenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması

Yukarıda belirtilen usul ile iadenin ödenmesinin mümkün olmadığı halde; görevli gümrük memurlarınca tasdik edilen faturanın 1. Nüshasının çıkışı izleyen 1 ay içinde satıcı firmaya gönderilmesi gerekmektedir.

Gönderilen faturayı alan satıcı ise en geç 10 gün içinde iade tutarını alıcının özel faturada yazılı banka hesap numarasına veya adresine gönderecektir.

Önceki uygulamada alıcı tarafından faturanın 1. Nüshasını göndermesi yeterli bulunurken; 43 No.lu tebliğ ile "malın çıktığını gösteren onaylı belgeler"

tabiri getirilmiştir. Bu da fotokopi olmayan onaylı fatura nüshası ve onaylı çek olarak açıklanmıştır.

C- Verginin Alıcıya Elden İadesi

43 seri No.lu Genel Tebliğin yayınlandığı 27.08.1994 tarihine kadar alıcılara gümrükteki banka şubelerinde ödeme ve alıcının faturadaki banka hesabına veya adresine havale şeklindeki uygulamalara ek bir uygulama getirilerek iade tutarının alıcıya satış sırasında satıcı tarafından nakden ödenebilmesi imkanı getirilmiştir.

D- İadenin Avans Olarak Ödenmesi

Satıcılar, istedikleri takdirde iade tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak ödeyebilecekleridir. Ancak avans tutarı, onaylı belgelerin kendilerine gelmesinden sonra indirim konusu yapılabilecektir. Bu durumda, satış faturasına iade tutarının avans olarak ödendiğine dair şerh düşülecektir.

Avans olarak ödenen tutarın iade edilmiş sayılabilmesi için satın alınan malın 3 ay içinde yurt dışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkış tarihinden sonra 1 ay içinde satıcıya gönderilmesi zorunludur. Bu şartların mevcut olmaması halinde avans olarak ödenen tutar iade edilmiş sayılmayacak ve indirim konusu yapılmayacaktır.

E- İadenin Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalardan Alınması

43 seri No.lu genel tebliğ ile getirilen yeni bir uygulama da; Maliye Bakanlığı'na bir dilekçe ile başvurarak yapılan araştırma neticesinde "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara KDV İadesi Yetki Belgesi" alan "Aracı Firmalar"ın anlaşlıkları satıcılarla ilgili iade işlemlerini yapabilmeleridir.

Uygulama; iade işleminde Maliye Bakanlığınca onaylanmış belgeleri kullanan aracı firmanın anlaştığı satıcılardan satın alınan mallara ilişkin katma değer vergisini gümrük çıkışında veya gümrük çıkışından sonra alıcılara iade etmeleri şeklindedir. Bu işlemlerde; daha önce belirtilen süreler, aracı firmalar için de geçerlidir.

VII- SATICILARA İADE YAPILMASI

İstisna belgeli satıcıların Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapacakları istisna kapsamındaki teslimlerden doğacak Katma Değer Vergisi iade alacakları, öncelikle mükellefin kendi vergi borçlarına mahsup edilecek, mahsup edilecek vergi olmaması veya iade alacağının tamamını karşılamaması halinde nakden iade yapılabilecektir.

İstisna belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanlar lehine doğacak Katma Değer Vergisi iade alacaklarının ise nakden iadesi mümkün değildir. Bu iade alacakları ancak mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsup edilebilecektir.

1- KDVK'nun 11/1-a Maddesi Kapsamında Teslimler

Bu satışların bünyesine giren vergiler, indirimin mümkün olmaması halinde, bu Tebliğin 5'inci bölümündeki açıklamalara uyulmak şartıyla genel esaslar çerçevesinde mükellefe nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. İade için 'İade Hakkı Doğuran İşlemlere ve İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim'in doldurulması gerekmektedir. Bildirimin 71'inci satırına istisna kapsamındaki satışlara ait bedeller, 72'inci satırına ise bu satışların bünyesine giren vergiler yazılacak, bildirimin diğer satırları bu bilgilere göre doldurulacaktır.

Bu kapsamdaki satışlarda iade hakkı, gümrükte onaylanmış Özel Faturanın satıcıya intikal ettiği dönemde doğmaktadır. Bu dönemde beyannameye ekli Bildirimin 71'inci satırına bu kapsamdaki satışların toplam bedeli, 72'nci satırına ise beyannamenin 54 üncü satırında gösterilen ihtar yazılacaktır. Beyannameye bildirim ile birlikte, bu kapsamdaki satışlara ait onaylı Özel Faturaların gösterildiği bir liste eklenecektir. İade, bu 61 seri No.lu Tebliğin 6'ncı bölümündeki açıklamalara uyulmak şartıyla genel esaslar çerçevesinde yapılacaktır.

2- KDVK'nun 11/1-b Maddesi Kapsamında Teslimler

39 Seri No.lu Genel Tebliğin 1/A bölümünde satış yapıldığında tahsil edilen verginin alıcıya iade edildiği dönemde mükelleflerin bu işlemle ilgili olarak yükledikleri vergileri iade olarak talep etmeleri halinde, bu teslim bedelinin iadenin yapıldığı dönemin beyannamesine ekli İade Hakkı Doğuran İşlemlere ve İhraç kaydıyla Teslimlere Ait Bildirimin 81 numaralı satırına yazılması gerekmektedir. Bu işlemler için yüklenilen vergiler 82. satırda gösterileceği belirtilmiştir. 43 Seri No.lu Genel Tebliğin A/8 bölümünde de konu tekarrüf etmiştir.

A- Amortismanla Tabi İktisadi Kıymetlere Ait KDV'nin İadesi

KDVK'na göre, ihracat istisnası tam istisna olarak isimlendirilen bir istisna türüdür. Tam istisna, işlemin katma değer vergisiz olması ile yetinilmeyip, bu işlemle ilgili olarak işlemde bulunan tarafından yüklenilen katma değer ver-

gisinin de mükellefe iade edilmesi suretiyle, istisna konusu mal ve hizmetin katma değer vergisi yükünden tamamen arındırılmasıdır.

iade tutarı esa itibarıyla, iade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi tutarıdır. Bununla birlikte Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara KDVK'nun 11/1-b maddesi uyarınca yapılan satışlarda iade tutarı yüklenilen katma değer vergisi tutarı değil, bu satışlar için hesaplanan ve alıcıya iade edilen katma değer vergisi tutarıdır.

Bu durumda, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde iade miktarı sınırlı olduğundan, bu hesaplama amortismanına tabi iktisadi kıymet dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin dahil edilmesi mümkün bulunmamaktadır.⁹

B- Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yapılan Teslimlerde Sınır

59 Seri No.lu Genel Tebliğin "A-İnceleme Raporu ve Teminat Aranılmadan Yapılacak İadelerde Sınır" bölümünde tebliğin yayınlandığı 28.12.1996 tarihinden geçerli olmak üzere Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna uygulamasına ilişkin olarak belirlenen alt sınır 10 Milyon lira olarak belirtilmiştir. Bu tutar 65 Seri No.lu Genel Tebliğ ile 20.000.000.- TL'ye, 71 Seri No.lu Genel Tebliğ ile 50.000.000.- TL'ye yükseltilmiştir.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlardan mütevellit inceleme raporu ve teminat aranılmadan yapılacak iadelerde sınır; yukarıda görüleceği üzere 59, 61, 65 ve 71 seri No.lu Genel Tebliğlerde ayrıca belirtilmişken 73 Seri No.lu Genel Tebliğ'te bir ayırıma gidilmemiştir. Buna göre; bu tür teslimlerde, diğer iade hakkı doğuran işlemlerdeki 200.000.000.- liralık sınır geçerli olacaktır.

KAYNAKLAR

- 1- Maliye Bakanlığı Muktezası 20.05.1997 tarih ve 20711 sayılı
- 2- Maliye Bakanlığı Muktezası 02.01.1997 tarih ve 139 sayılı.
- 3- Maliye Bakanlığı Muktezası 11.01.1999 tarih ve 883 sayılı
- 4-5- Maliye Bakanlığı Muktezası 16.05.1997 tarih ve 20491 sayılı
- 6- Maliye Bakanlığı Muktezası 30.09.1997 tarih ve 41634 sayılı
- 7- Maliye Bakanlığı Muktezası 16.10.1997 tarih ve 44415 sayılı
- 8- Maliye Bakanlığı Muktezası 14.04.1997 tarih ve 15493 sayılı
- 9- Maliye Bakanlığı Muktezası 06.09.1997 tarih ve 47403 sayılı