

BAVUL TİCARETİ ile YOLCU BERABERİ EŞYANIN KDV AÇISINDAN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF SHUTTLE TRADE AND GOODS WITH PASSENGER IN TERMS VAT



Bahadır KURTULDU*

ÖZ

Bavul ticareti, özellikle Sovyetler Birliğinin dağılması ile kurulan yeni devletlerden gelen turistlerin gümrüksüz ve vergisiz bir şekilde satın aldıkları tüketim mallarını kendi ülkelerine götürmeleri ve bu ticareti devamlı olarak sürdürmeleri şeklinde gerçekleşmektedir. Bavul ticareti ile ilgili yasal düzenlemeler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1/a bendinde yapılmıştır. Bu tür satışlar KDV hesaplamadan yapılır. Yolcu beraberliği eşya ise, Türkiye'de yerleşik olmayan turistlerin ve yurt dışında ikamet eden yurtaşlarımızın Türkiye'de aldıkları malları yurt dışına götürmeleri şeklinde yapılmaktadır. Bavul ticaretinden farkı Türkiye'de ikamet etmeyen yolcular Türkiye dışına götürecekleri malları satın alırken katma değer vergisi ödemekte fakat, söz konusu malın gümrükten çıkışı sırasında katma değer vergisi iade edilmektedir. Yolcu beraberliği eşya ile ilgili

ABSTRACT

Shuttle trade is a type of permanent business done through purchase of tax and duty free consumption goods by tourists particularly those from former Soviet Republics and sale of those goods in their home countries. Tax legislation regarding shuttle trade exists under paragraph 1/a of Article 11 of Value Added Tax Law. Such sales are made VAT free. Goods with passenger régime, on the other hand, is based on a temporary purchasing activity of tourists and non-resident citizens, carried to their resident countries. The main difference between shuttle trade and goods with passenger régime is that as for the latter, tourists have to pay VAT while purchasing goods and later then claim for a VAT return. Tax legislation regarding goods with passenger régime exists under paragraph 1/b of Article 11 of Value Added Tax Law.

Keywords: Shuttle trade, goods with passenger, VAT application

* Vergi Mufettiş Yardımcısı

M.G.T.: 07.02.2016 / M.K.T.: 20.04.2016

yasal düzenlemeler Katma Değer Kanunu'nun 11. maddesinin 1/b bendinde yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bavul Ticareti, Yolcu Beraberi Eşya, KDV Uygulaması

1- GİRİŞ

Halk dilinde bavul ticareti olarak kullanılan fakat vergi mevzuatında Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılacak satışlar olarak geçen bu ticaret özellikle Bağımsız Devletler Topluluğu ülkeleri ve bazı Doğu Avrupa ülkelerinden gelen kişilerin gümrüksüz ve vergisiz bir şekilde satın aldıkları tüketim mallarını, bavul veya çantalarla kendi ülkelerine götürmeleri şeklinde gerçekleşmektedir.

Sovyetler Birliği'nin çökmesi ile birlikte bağımsızlığını yeni kazanan ülkelerin ekonomik sistemlerinde bir çöküş meydana gelmiştir. Söz konusu ülke vatandaşlarının acil düzeyde gerekli olan temel ihtiyaçlarının karşılanması ve meydana gelen yapısal işsizlik gibi sorunlar nedeniyle bir çıkış yolu aramışlardır. Bu gibi nedenlerle yakın ülkelere başlayarak temel tüketim mallarını satın alıp kendi ülkelerinde satmalarıyla başlayan bavul ticareti günümüzde önemli bir ticaret şekline dönüşmüştür.

Türkiye'deki Laleli, Merter, Osmanbey, Karaköy ve Zeytinburnu gibi semtler bavul ticaretinin yoğun olarak yapıldığı yerlerdir. Bavul ticaretinin yapıldığı bu yerlerin Türkiye ekonomisine önemli katkıları vardır. Söz konusu ticaretin Türkiye ekonomisine olumlu etkileri olduğu kadar olumsuz etkileri de olmuştur. Olumlu etkilerinden bazıları, Türkiye için yüksek oranda döviz girdisi sağlamış ve çok sayıda üretim tesisinin kurulmasına imkan vererek, istihdam olanağı sağlamıştır. Ayrıca küçük ve orta boy işletmeler ihracatçı durumuna gelmiş ve büyümüşlerdir. Bavul ticareti sayesinde, bugüne kadar ihracat konusu olmayan bir kısım Türk malları için ihracat potansiyeli yaratılmıştır. Hazır giyim ve deri eşyalar, hediyelik eşya, mefruşat ve mutfak eşyaları gibi ürünlerin satışı artmıştır. Olumsuz etkileri ise, Kısa vadeli kâr amaçlı kimi girişimler, kalitesiz malların yaygınlaşmasına yol açmıştır. Bozuk ve kalitesiz malların satılması Laleli piyasasının ve daha sonra da neredeyse tüm Türk mallarının kalitesiz olduğu inancını yaygın hale getirerek Türkiye ekonomisinin yurtdışı imajına darbe vurmuştur.

Yolcu beraberliği eşya ticareti Türkiye'de yerleşik olmayan turistlerin ve yurtdışında ikamet eden yurttaşlarımızın Türkiye'de aldıkları malları yurt dışına götürmeleri şeklinde yapılmaktadır. Söz konusu ticaret Türkiye açısından önemli bir ihracat potansiyeli ve döviz kaynağı oluşturmakta ve ekonomik açıdan büyük önem ifade etmektedir. 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.

3065 sayılı Katma Değer Vergi Kanununun 1/1 maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu ve ayrıca söz konusu kanunun 11/1-a maddesinde, ihracat teslimlerinin ve bu teslimlere ilişkin hizmetlerin vergiden istisna tutulduğu yazılmaktadır. 11/1-b maddesinde ise Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edileceği; ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen KDV'nin iade edileceği yazılmaktadır. KDV Kanunu'nun 11/2 maddesinde, Maliye Bakanlığının bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu ve bu yetkisini kullanarak 43 Seri No'lu ve 61 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yayınlamıştır. 61 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde ba-

vul ticareti ile ilgili usul ve esaslar düzenlenmiştir. Ayrıca 43 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yolcu beraberliği eşya ile ilgili usul ve esaslar düzenlenmiştir. 2014 yılında yürürlüğe giren 1 Seri No'lu Genel Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile söz konusu tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır.

2- BAVUL TİCARETİ

2.1- Bavul Ticaretinin Tanımı

Bavul ticareti, eski Sovyetler Birliği ülkelerinde son yıllarda, yurtiçi ticaretin kötü organizasyonuna ilaveten yurtdışına çıkış imkanlarının artmasıyla ortaya çıkan uluslararası ticaretin özel bir durumudur. Bavul ticareti Rus vatandaşlarınca bazı tüketim mallarının yurt dışında ucuz olarak satın alınmasını ve bu malların yolcu beraberinde ülkeye getirilmesini içermektedir.¹ Özellikle dağılan Sovyetler Birliği'nin yerine kurulan ülkelerde meydana gelen ekonomik gelişmeler neticesinde Türkiye'den bu yeni kurulan ülkelere önemli ölçüde mal ihraç edilmesi sonucunu doğurmuştur. Türkiye'ye gelen bu yabancı uyruklu alıcılar, satın aldıkları malları gemi, otobüs, uçak ve tır gibi araçlarla ülkelere götürüp satmaktadırlar.²

Bavul ticareti ile ilgili farklı tanımlamalar da mevcuttur. Ufak miktarlar üzerinden gerçekleştirilen, ülkenin normal dış ticaret rejimine tabi olmayan, dolayısıyla da resmi ithalatçı veya ihracatçı olmayı gerektirmeden yapılabilen, çoğunlukla kayıt dışı nitelik taşıyan bir ticaret olarak da tanımlanabilir.³

Ülkemize milyarlarca döviz kazandıran bavul ticaretiyle Ruslara, ayrılan Cumhuriyetler ve Doğu Avrupalı turistlere doğrudan mal satışı yapılmaktadır. Bu tür ticarete mallar, ilk yıllarda Kapalıçarşı'daki esnaflardan satın alınır ve çarşının kapılarında bekleyen kendi ülkelerine ait olan otobüslere yüklenirdi. Bavul ticaretinde, taşıma bavulla yapıldığından dolayı bu ticaretin adına, 'bavul ticareti' denilmiştir. Daha sonra taşıma işlemi kargoyla yapılmasına karşın bu ticaretin ismi hep 'bavul ticareti' olarak ifade edilmiştir.⁴

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere Sovyetler Birliği'nin dağılmasının sonucunda ayrılan ülkelerin vatandaşlarının temel tüketim mallarını kendi ülkelerinde bulamaması veya çok az miktarda üretilmesi sonucunda bu mallara ulaşmak için çıkış yolları aramışlardır. Seyahat kısıtlamalarının azaltılması ile birlikte bu ülkelerdeki vatandaşları çeşitli ülkelere gidip hazır giyim, tekstil ve deri mamulleri gibi ürünleri bavullara koyup kendi ülkelerine götürüp, bunları satarak ciddi gelir elde etmeye başlamışlar ve süreklilik arz eden bu ticaret zamanla bavul ticareti olarak anılmaya başlamıştır. Günümüzde bu ticaret daha çok gemi, uçak gibi araçlarla gerçekleştirilmektedir. İstanbul'un Laleli semti Türkiye açısından bavul ticaretinin en büyük merkezi olduğunu söyleyebiliriz. Bu ticaretin herhangi bir gümrük vergisine tabi olmaması bu ticareti cazip kılmaktadır. Kayıt dışı ekonomi olarak da tanımlayabildiğimiz bu ticaret günümüzde önemli bir ekonomik büyüklüğe ulaşmıştır.

¹ M. Duman, N. Samadov, "Türkiye ile Rusya Federasyonu Arasındaki İktisadi ve Ticari İlişkilerin Yapısı Üzerine Bir İnceleme", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (6) 2003/2 25-47, s.38

² İstanbul Ticaret Odası(2004), "İhracatta KDV İade Mevzuatı ve Uygulamaları Broşürü",

³ M. KIRCI, (2007), "Türkiye'deki Bavul Ticareti Gelişmeler ve Yeni Alternatifler", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, s.12

⁴ D. Dündar, R. Bakova, (2010) "Ödemeler Dengesi Net Hata ve Noksan Kaleminin Kaynakları(Finansmanı) Hakkında Rapor, EKOMER İstanbul Kültür Üniversitesi, s.11

1.2- Bavul Ticaretinin Tarihsel Gelişimi

Sovyetler Birliği'nin dağılması ile birlikte bağımsızlığını kazanan ülkeler ekonomik ve siyasal sistemlerinin çökmesi sonucu olarak söz konusu ülke vatandaşlarının acil düzeyde gerekli olan temel ihtiyaçlarının karşılanması için kendi çözümlerini üretmesi gereksinimi duymuşlardır. En temel ihtiyaçları olan beslenme ve giyinme, böylesi durumlarda ilk zorunlu ihtiyaçları kapsamaktadır. Sovyetler Birliği'nin dağılması böyle bir süreci doğurduğunu söyleyebiliriz. Bağımsızlığını kazanan devletler ekonomik görevlerini yerine getirememesi sonucunda, halk kendi başının çaresine bakmak zorunda kalmıştır. En yakın ülkelerden başlamak üzere başlanan ve hızla kendine yeni bir Pazar oluşturan bu durum 'mekik ticareti' de denen ve daha çok 'bavul ticareti' olarak adlandırılmıştır.⁵

1990'lı yıllardan itibaren Doğu Bloku'nun çökmesinin ardından yurtdışı seyahat yasağının kalkmasıyla birlikte, bu ülke vatandaşları yurtdışına mal götürüyor karşılığında giyim, makyaj malzemeleri, ayakkabı, perdelik kumaş gibi mallar alarak dönüyorlardı. Aldıkları malları satıp tekrar benzer bir tur atıyorlardı. Mekik ticareti de denen bavul ticareti yapanlara, Rusça'da 'çelnok' denilmekteydi. Bu ifade modası biraz geçmiş olsa da, hala kullanılmaktadır.⁵

Sovyetler Birliği'nin 1990'lı yıllarda dağılma sürecine girmesi ile beraber, serbest ekonomiye aniden geçiş dönemi yaşanmıştır. Bu dönemde başarısız özelleştirme stratejileri ile yapısal işsizlik Rusya'da kendini göstermiştir.⁶ Yapısal işsizlik işgücünün beceriler, meslekler, kesimler ve coğrafi dağılım açısından, işgücü isteminin yapısıyla tam olarak uyuşmamasından kaynaklanan işsizlik türü olarak ifade edebiliriz.⁷ Söz konusu ülkelerde meydana gelen serbest ekonomiye geçiş döneminde bu işsizlik türünde ciddi anlamda bir artış olmuştur. Kendi ülkelerinde iş bulmada ciddi zorluklar çeken bu kesim yeni açılımlar aramak ve ticaret yapmak için kayıt dışı bir şekilde özellikle çevre ülkelerle ticarete başlamışlardır. Bir diğer ifade ile bavul ticaretine yönelmişlerdir.

Türkiye'deki bavul ticaretinin gelişimi özellikle 1980'li yıllarda başlamıştır. 1980'li yıllarda Doğu Bloğu Ülkelerinden gelenler Rus malı olduğunu anladığımız türlü mallar satmak için Türkiye'de pazarlar kurmuşlardı. Kazandıkları paraları tekstil ve konfeksiyon ürünlerine yatırarak bunları ülkelere götürüyorlardı. Turizm ticareti olarak adlandırılan bu kayıt dışı alışverişler Sovyet döneminde yurtdışına çıkan vatandaşlar ya da yurtdışından gelen yabancıların yanlarında getirdiği kot, sigara, kasetçalar vb. mallarla el altından satılması şeklinde yapılmaktaydı. 1970'li yıllarda ise bu tip ticaret Doğu Avrupa ülkelerinde, yurtdışı seyahat kısıtlamalarının gevşetilmesi ile Türkiye ve Batı Avrupa ülkelerine alışveriş amaçlı otobüs turlarının düzenlenmesine yol açmıştır. 1970'lerden itibaren Macaristan, Yugoslavya, Çekoslovakya, Bulgaristan ve Polonya'dan insanların İstanbul'a gelip gitmeleri hız kazanmaya başlamıştır. 1980'lerde Polonyalı turistlerin yoğun olması "Polonya Pazarı" gibi alanları oluşturmuştur. Günümüzde bile Kapalıçarşı'nın arkasında bu adla bir Pazar bulunmaktadır. Polonyalıların 1980'lere kadar en çok gelip giden millet oluşu, 1990'lardan sonra ticarete devam etseler de, Ruslara göre ticaretteki payları düşüş göstermiştir.⁸

⁵ E. Gölçek, (2011), "Ekonomik Kriz, Göç ve Bavul Ticareti: Laleli Piyasası Örneği", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, s.95,96,114

⁶ M. Kırıcı, (2007), "Türkiye'deki Bavul Ticareti Gelişmeler ve Yeni Alternatifler", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, s.19

⁷ <http://ne-demek.net/anlam%C4%B1/yap%C4%B1sal-i%C5%9Fsizlik-ne-demek.html>, (çevrimiçi), 03.11.2015

⁸ E. Gölçek, (2011), "Ekonomik Kriz, Göç ve Bavul Ticareti: Laleli Piyasası Örneği", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, s.110,111

Türkiye ile Rusya Federasyonu arasında 1990'lı yıllardan sonra çok ciddi miktarda bavul ticareti yapılmaya başlanmıştır. Özellikle 1992-1998 yılları arasında bavul ticareti Rusya Federasyonu-Türkiye ticaretinin önemli kısmını teşkil etti. 1997 'de Rusya Federasyonuna sokulan malların %45'ini Türk malları oluşturmaktaydı. Nisan 1997'de BDT ülkelerinden gelen turistlerin %64'ünün bavul ticaretiyle ilgisi vardır.⁹

Sonuç olarak Bavul ticaretinin tarihsel gelişimine baktığımız zaman, Sovyetler Birliğinin dağılması ile birlikte seyahat kısıtlamaları kaldırılmıştır. Bu ülkelerde yaşayanların yurtdışı seyahatleri ile birlikte kendi ülkelerinde az miktarda bulunan temel tüketim mallarını yurtdışında ucuz bir şekilde alıp kendi ülkelerinde satarak bavul ticaretinden ciddi gelir elde etmeye başlamışlardır. Kendi ülkelerinde çok büyük bir sorun haline gelen yapısal işsizliği bavul ticareti ile aşmaya çalışmışlardır. Bavul ticareti Türkiye ekonomisi açısından çok önemli bir döviz kaynağı durumuna gelmiştir. Kayıt dışı bir ekonomiye sahip olan bavul ticareti zamanla çok önemli bir ticaret türüne dönüşmüştür.

1.3- Bavul Ticaretinin Türkiye Ekonomisine Etkileri

Türkiye'deki Laleli, Merter, Osmanbey, Karaköy ve Zeytinburnu gibi semtler bavul ticaretinin yoğun olarak yapıldığı yerlerdir. Özellikle Laleli bavul ticaretinin merkezi durumundadır. Bu semtlerden yapılan bavul ticaretinin Türkiye ekonomine olan etkilerine bakıldığında, hem olumlu hem de olumsuz yönleri vardır.

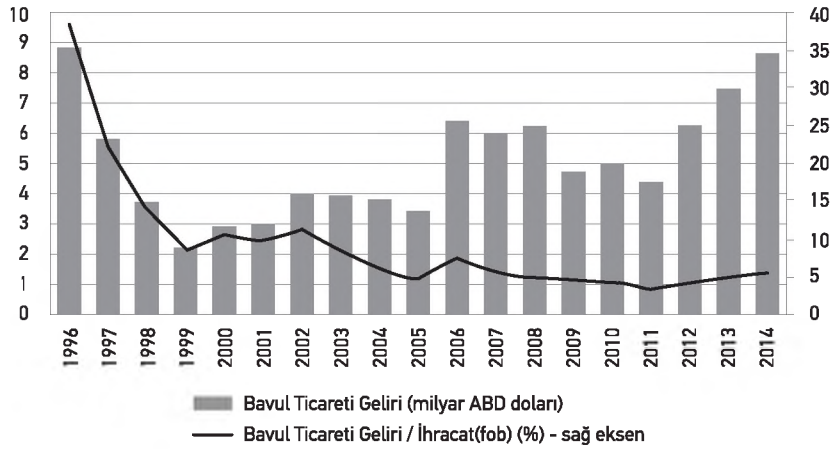
Bavul ticaretinin olumlu yönlerinden bahsederek; Türkiye için yüksek oranda döviz girdisi sağlamış ve çok sayıda üretim tesisinin kurulmasına imkan vererek, istihdam olanağı sağlamıştır. Ayrıca küçük ve orta boy işletmeler ihracatçı durumuna gelmiş ve büyümüşlerdir. Bavul ticareti sayesinde, bugüne kadar ihraç konusu olmayan bir kısım Türk malları için ihraç potansiyeli yaratılmıştır. Hazır giyim ve deri eşyalar, hediyeelik eşya, mefruşat ve mutfak eşyaları gibi ürünlerin satışı artmıştır.¹⁰

Türkiye'nin bavul ticareti gelirleri yıllara göre dalgalanmalar göstermektedir. Aşağıdaki tabloda da görülebileceği üzere 1996 yılında yaklaşık 9 milyar dolar iken 2005 yılına kadar ciddi düşüşler görülmektedir. 2006-2008 yıllarında yaklaşık yatay bir seyir izleyerek yıllık yaklaşık 6 milyar dolar döviz girdisi olmuştur. Tekrar düşüş trendine giren bavul ticareti 2012 yılında itibaren bir miktar yükselişe geçmiştir. Aşağıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere bavul ticareti Türkiye ekonomine önemli miktarda döviz girdisi sağlamıştır.

⁹ A. Başaran, (2013), "Dış Siyasi, İktisadi İlişkiler Etkileşimi Çerçevesinde Yeltsin Dönemi Rusya-Türkiye İlişkileri", Ankara Üniversitesi SBE, s.59

¹⁰ M. Duman, N. Samadov, "Türkiye ile Rusya Federasyonu Arasındaki İktisadi ve Ticari İlişkilerin Yapısı Üzerine Bir İnceleme", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (6) 2003/2 25-47, s.39

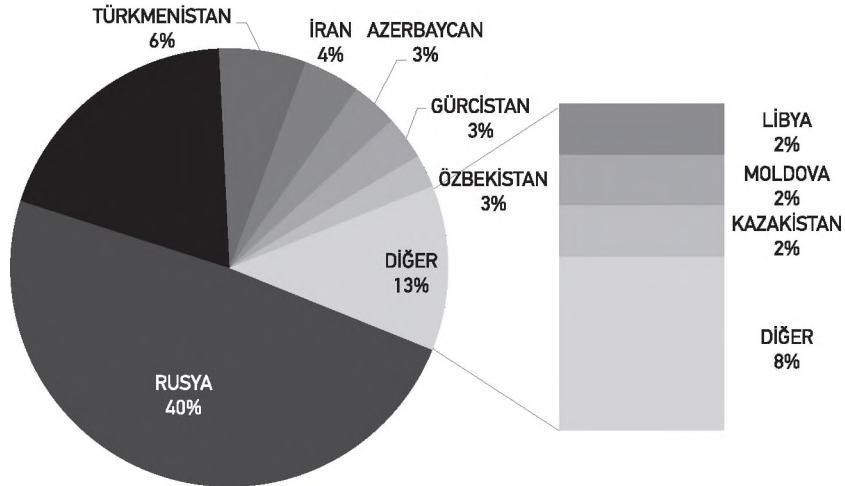
Grafik 1: Bavul Ticaretinin Gelişimi



Kaynak:TCMB¹¹

Merkez Bankası verilerine göre bavulcu sayıları ülkeler açısından değerlendirildiğinde, Rusya, Ukrayna ve Türkmenistan'ın ağırlıklı paya sahip olduğu gözlenmektedir. Komşu ülkeler arasında İran, Azerbaycan, Gürcistan öne çıkmaktadır. Son yıllarda, Kuzey Afrika ülkeleri de bavul ticareti yapılan ülkeler arasında yer almaya başlamıştır. Bu ülkelerin başında Libya gelmektedir. Aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere Türkiye bavul ticaretinde en fazla Rusya Federasyonuna ihracata bulunmuştur.

Grafik 2: 2010-2014 Yılları Arasındaki Ortalama Bavulcu Sayısı



Kaynak:TCMB

¹¹ TCMB (2014), "Ödemeler Dengesi Raporu 2014-IV"

Bavul ticaretinin Türkiye ekonomisine önemli katkıları olduğu gibi olumsuz etkileri de olmuştur. Kısa vadeli kar amaçlı kimi girişimler, kalitesiz malların yaygınlaşmasına yol açmıştır. Bozuk ve kalitesiz malların satılması Laleli piyasasının ve daha sonra da neredeyse tüm Türk mallarının kalitesiz olduğu inancını yaygın hale getirerek Türkiye ekonomisinin yurtdışı imajına darbe vurmuş ve neredeyse tüm eski Sovyetler Birliği ülkelerinde böyle bir algının varlığı kabul edilmeye başlanmıştır.¹² Türk malları üzerindeki bu olumsuz algı bavul ticaretine konu olan malların kalitesiz ve pahalı satılmasından kaynaklanmaktadır. Sonuç olarak Bağımsız Devletler Topluluğu ve Orta Asya'da bavul ticareti ve ahlaki davranmayan girişimciler nedeniyle Türk malı imajı zarar görmüştür.¹³

Bavul ticaretinin Türkiye ekonomisine birçok etkileri olmuştur. Bu etkiler kimi zaman olumlu kimi zamanda olumsuz olmuştur. Olumlu etkileri olarak Türkiye ekonomisine önemli miktarda döviz girişi sağlamıştır. Özellikle 1990'lı ve 2000'li yıllarda yaşanan ekonomik krizlerde Türkiye ekonomisi için can suyu olmuştur. Ayrıca Türkiye'de istihdam artışında katkıları olmuştur. Birçok insan bu ticaret sayesinde yeni iş olanakları bulmuştur. Bavul ticaretinin olumlu yanlarının yanı sıra Türk malı imajına ciddi zararlar da vermiştir. Özellikle Bağımsız Devletler Topluluğuna yapılan bavul ticaretinde kalitesiz ve pahalı ürünlerinin satışı Türk malının kalitesiz olduğu yönünde algı yaratmıştır.

1.4- Bavul Ticaretinin KDV Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergi Kanununun 1/1 maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

Ayrıca 11/1-a maddesinde, ihracat teslimlerinin ve bu teslimlere ilişkin hizmetlerin vergiden istisna tutulduğu,

11/2 maddesinde, Maliye Bakanlığının bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu,

32 inci maddesinde, bu Kanun'un 11'inci maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili yüklenilen verginin, indirim konusu yapılamaması halinde iade edileceği hüküm altına alınmıştır.

3065 sayılı KDV Kanununun 11/2 maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, 01.03.1997 tarihli ve 22920 sayılı Resmi Gazete ile birlikte Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda katma değer vergisi ihracat istisnası ile ilgili *61 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği* yürürlüğe girmiştir.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi gazetede yayımlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği ile 1-123 arasındaki seri numaraları KDV genel tebliğleri yürürlükten kalkmıştır. Bu sayede 123 KDV genel tebliği birleştirilerek tek bir genel tebliğ ortaya çıkmıştır. Bu genel tebliğde bavul ticareti II-A-1.2 bölümünde ayrıntılı bir şekilde anlatılmıştır.

1.5- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin Karşılaştırılması

1.5.1- İstisna Belgesi

1 No'lu KDV Uygulama Genel Tebliğinde, bağlı olduğu vergi dairesinden "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılacak Satışlara Ait KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi" (İstisna İzin Belgesi)

¹² E. Gölçek, (2011), "Ekonomik Kriz, Göç ve Bavul Ticareti: Laleli Piyasası Örneği", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, s.118

¹³ İ. Ateşoğlu, (2003), "Türkiye'nin İhracatında Marka İmajının Etkileri", Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE, s.150

alan mükellefler, bu tür satışlarını KDV hesaplamadan yapar” denilmektedir. İstisna izin Belgesi almak isteyenlerin aşağıdaki şartlara sahip olmaları gerekmektedir.

- Gerçek usulde KDV mükellefi olması,
- Haklarında “olumsuz rapor” yazılmamış olması,

Bu şartları taşıyan mükelleflerin yapacakları başvuru vergi dairesince değerlendirilerek durumu uygun görülenlere, istisna izin belgesi verilir.

1.5.2- İstisna Şartları

KDV Genel Uygulama Tebliğine göre, istisna izin belgesine sahip mükellefler, aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde KDV hesaplamadan işlem yapabilir.

1.5.2.1- İstisnadan Faydalanan Olacak Olanlar

1 No’lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde söz konusu istisnadan aşağıdaki şartları sağlayan gerçek kişiler faydalananabilir.

- Türkiye’de ikamet etmeyen yabancı uyruklu alıcılar
- Yurtdışında ikamet eden ve buna dair ilgili ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olan Türk uyruklu alıcılar

Yabancı uyruklu alıcıların Türkiye’de ikamet etmesi durumunda bu istisnadan faydalanamaz. Bunun dışındaki tüm durumlarda istisnadan faydalananabilirler. Türkiye Cumhuriyetine tabi gerçek kişiler ise yabancı ülkede ikamet etmekte olduklarına dair o ülke makamlarından alınan ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olanlar söz konusu istisnadan faydalananabilirler. Sonuç olarak bu istisnadan faydalananabilmek için temel kriter herhangi bir yabancı ülkede ikamet etmek olduğunu söyleyebiliriz.

1.5.2.2- İstisna Kapsamında Satış Yapılabilecek Asgari Tutar

61 No’lu KDV Genel Tebliğine göre, yapılan mal satışlarının faturada gösterilen vergisiz bedelleri toplamının 600 TL üzerinde olması gerekmektedir. 93 No’lu KDV Genel Tebliğinde, Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan teslimlerin alt sınırı 600 TL olarak belirlenmiştir.

1 No’lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde satılan malların bedellerin toplamının 2.000 TL’nin üzerinde olması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir. Yeni düzenlenen KDV Genel Uygulama Tebliği ile birlikte bavul ticareti kapsamında yapılacak satışlarda asgari satış tutarı artırılmıştır.

1.5.2.3- İstisna Kapsamında İhracata Konu Olabilecek Mallar

61 No’lu KDV Genel Tebliğinde bavul ticareti kapsamında alınıp yurtdışı edilecek mallarla ilgili herhangi bir sınırla getirmemiştir.

1 No’lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde ise 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için bu kapsamda işlem yapılamaz. (I) sayılı listede akaryakıt, LPG ve bunları ikame eden petrol türevleri, doğalgaz, baz yağlar ve madeni yağlar bulunmaktadır. Yeni düzenleme ile birlikte bavul ticaretinde ihracata konu olabilecek malların petrol türevleri dışındaki tüm mallar için geçerli olduğunu söyleyebiliriz.

1.5.2.4- Özel Fatura ile Yapılacak Satışlarda Satıcıların Uyacakları Esaslar

Bavul ticareti kapsamındaki satışlarda, şekli ve muhteviyatı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen “özel fatura” kullanılır

Özel Fatura, Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan teslim ve satışlarda (Bavul Ticaretinde) düzenlenen belgedir. Özel fatura beş nüsha olarak düzenlenir. Birinci nüshası alıcıya verilir. İki, üç ve dördüncü nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılır. Beşinci nüsha ise satıcıda kalır.

61 No’lu KDV Genel Tebliğinde 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.

1 No’lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde ise satın alınan malların, özel fatura tarihini izleyen aybaşından itibaren üç ay içinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın uygun görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenecek gümrük kapılarından yurtdışına çıkarılması ve bu malların gümrük bölgesinden çıktığını gösteren bu gümrük kapılarından onaylatılmış özel faturanın bir nüshasının çıkış tarihinden itibaren en geç bir ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekmektedir. Diğer şartların da tamamının sağlanması halinde onaylı özel faturanın satıcıya intikal ettiği tarihi kapsayan döneme ait KDV beyanında tam istisna olarak değerlendirilir ve istisnaya konu malın ediniminde veya üretiminde bünyesine giren yüklenilen KDV’den indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iade edilir.

Yeni düzenleme ile birlikte malların yurtdışına edilme süresine ilişkin 3 aylık süre, malların satın alındığı tarihten itibaren değil, özel fatura tarihini izleyen aybaşından itibaren başlayacaktır.

1 No’lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde özel faturanın gümrükte satıcılar tarafından onaylatılması mümkün olduğu gibi, alıcılar tarafından veya kargo ile yapılan ihracatta taşıyıcı firma tarafından onaylatılması da mümkündür. Dolayısıyla Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar nedeniyle ihraç edilen malların bizzat alıcı beraberinde Türkiye’den çıkış zorunluluğu yoktur.

Ayrıca istisna izin belgesine sahip satıcıların, Türkiye’de ikamet etmeyenlere 3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesi kapsamında vergi tahsil ederek, satış yapması mümkündür.

1.5.3- İstisnanın Beyanı

1 No’lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde bavul ticareti kapsamında yapılan satışlar, onaylı özel faturanın satıcı firmaya intikal ettiği tarihi kapsayan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile tam istisna kapsamında beyan edilir. Söz konusu beyannameye onaylı özel faturanın bir nüshası veya firma yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan liste eklenir.

Beyan, ilgili dönem beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığında “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda 322 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılır.

1.5.4- Bavul Ticareti Kapsamında KDV İade Uygulaması

1 No’lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde mal ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- Onaylı özel faturanın aslı veya firma yetkililerince onaylı örneği ya da onaylı özel faturaların muhtevasını içerecek şekilde hazırlanan liste
- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İade talep edilen KDV hesaplama tablosu

61 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde mal ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde döviz alım belgesinin de bulunması gerektiği belirtilmiştir. Bahsedilen tebliğde satış bedeline ait döviz, bankalara veya özel finans kurumlarına satılacak ve buna ilişkin olarak düzenlenecek döviz alım belgesinin aslı veya noter onaylı örneği, ilgili KDV beyannamesine eklenecektir, denilmektedir. Döviz alım belgesi ibraz edilmeden bavul ticareti kapsamında yapılan satışlar KDV istisna kapsamında beyan edilmemektedir.

Bu konu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-40-MUK-2011-147/-65 sayılı özelgesinde ilgili firmanın mal ihracatından kaynaklanan katma değer vergisi iade talebinde döviz alım belgesinin aranılıp aranılmayacağı konusunda bilgi istemiştir. Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı bu konu hakkında, gümrük beyannameli mal ihracı istisnasından kaynaklanan KDV iade ve mahsup taleplerine ilişkin vergi dairesine verilecek dilekçelere döviz alım belgesi ekleme zorunluluğunun bulunmadığını belirtmiştir.¹⁴

1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği ile birlikte bavul ticareti kapsamında yapılan ihracatlar da gerek istisnanın beyanında, gerekse KDV iadesinde *döviz alım belgesi* aranılma zorunluluğu kaldırılmıştır.

1.5.5- Mahsuben İade

1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan mahsuben iade talepleri için gerekli belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

1.5.6- Nakden İade

1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde mükelleflerin Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlardan kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

1.6- İhraç Edilmek Şartıyla İhracatçı Firmalara Teslim Edilen Mallara İlişkin Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Özel Fatura Düzenlemek Suretiyle Teslim Edilmesi Konusu Hakkında Danıştay Kararı

İstanbul Dokuzuncu Vergi Mahkemesinin 30.04.2008 gün ve E:2007/1391; K:2008/1379 sayılı kararında davacı şirketçe, ihraç edilmek kaydıyla ihracatçı firmalara, bu firmalar tarafından ise, Türkiye'de ikamet etmeyen yabancı uyruklu kişilere yolcu beraberisi veya bavul ticareti kapsamında

¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-40-MUK-2011-147/-65 özelgesi

özel fatura düzenlenmesi suretiyle teslim edilen eşyaya ait ÖTV'nin tecil ve terkin edilmesinden sonra, bu eşyanın, ihraç edilmeden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket edenlere yada bizzat alıcıya özel faturayla yurtiçinde tesliminin ihracat istisnası kapsamında bulunmadığından bahisle tesis edilen tarh ve ceza kesme işleminin iptaline karar vermiştir.

Bu karar üzerine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Danıştay 7. Dairesine temyiz başvurusunda bulunmuştur. Danıştay 7. Dairenin 29.04.2009 tarih ve E:2208/5094; K:2009/22259 sayılı kararın aşağıdaki gibidir.

4760 sayılı ÖTV Kanununun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, bu Kanun'a ekli listelerdeki eşyanın ihracat teslimlerinin maddedeki şartlarla vergiden istisna tutulacağı belirtiltikten sonra; aynı fıkranın (a) bendinde, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Yurt dışındaki müşteri tabirinin, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurtdışında olan alıcılarla yurtiçinde bulunan bir işletmenin yurtdışında faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

(b) bendinde ise, teslim konusu eşyanın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmasıyla ihraç edilmeden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya, işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirmek üzere yurtiçinde teslim edilmemesi koşulları sayılmıştır.

Anılan Kanun'un 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında mükellefin talebi üzerine ise, daha önce tecil edilen verginin terkin yoluna gidileceği; ihracatın belirlenen koşullara uygun olarak yapılmaması halinde de, tecil olunan verginin tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere; ihraç kaydıyla teslimlerde, vergi istisnasından yararlanabilmesi için, teslimin yurtdışındaki bir müşteriye yapılması ve eşyanın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması koşullarının bir arada bulunması gerekmekte olup; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurtdışında olan kişilere ya da yurtiçinde bulunan bir işletmenin yurtdışında faaliyet gösteren şubelerine yapılmayan teslimlere konu eşyanın, yurtdışı edilmiş olsa dahi, yukarıda bahsi geçen yasa hükümleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Danıştay 7. Dairesi: olayda, Türkiye'de ikamet etmeyen yabancı uyruklu kişilere özel fatura düzenlenmesi suretiyle yurtiçinde yapılan teslimi, ihraç kaydıyla yapılan teslim olmadığı gibi, bu eşyanın yurtdışındaki bir müşteriye teslim edildiği de sabittir. Dolayısıyla; söz konusu eşyanın yolcu beraberinde yurt dışına çıkarılmış olması, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamında *ihracat sayılmayacağına karar vermiştir.*

1.7- Bavul Ticaretinin KDV Yönünden Uygulamalı Örnek

Bay (C), Antalya'da elektronik eşyaların alım-satımı işi ile iştigal etmektedir. Bay (C) aynı zamanda İstisna İzin Belgesine sahiptir. Bay (C), KDV hariç aşağıdaki ürünleri iktisap etmiştir.

İktisap Tarihi	Cinsi	KDV hariç Tutar
02.01.2014	Cep Telefonu	2.000 TL
15.02.2014	Kamera	2.500 TL
17.03.2014	Bilgisayar	3.000 TL

Bay (C) 04.06.2014 tarihinde Bay (A)'ya yukarıdaki tabloda belirtilen ürünleri özel fatura ile 10.000 TL karşılığında KDV hesaplamayarak satmıştır. Bay (A) Türkiye'de ikamet etmeyen İspanya vatandaşıdır.

Bay (A) 27.09.2014 tarihinde özel fatura ile aldığı mallarla İstanbul'a gitmiştir. İstanbul'da bir süre arkadaşının yanında kalan Bay (A) 30.09.2014 tarihinde malları gümrükten geçirerek İspanya'ya götürmüştür. Gümrükte onaylattığı özel faturayı posta yoluyla göndererek Bay (C)'ye 25.10.2014 tarihinde ulaştırmıştır.

Bay (C)'nin 2014/6,9,10 dönemleri KDV ile ilgili bilgileri aşağıdaki gibidir.

	HAZİRAN	EYLÜL	EKİM
HES. KDV	15.000	12.000	10.000
Bu Dön. İnd. KDV	5.000	7.000	8.000
Ö.D.D KDV	3.000	6.000	5.000

Yukarıdaki bilgiler dahilinde mükellef özel faturalı satışından iade alabilir mi?

Yukarıdaki sorunun cevap ve açıklamaları aşağıdaki gibidir;

1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğine göre özel faturalı bir satışın bavul ticareti kapsamında değerlendirilebilmesi için aşağıdaki şartların tamamını sağlaması gerekir.

- **Satış gerçekleştirilenler için** bağlı bulundukları vergi dairesinden İstisna İzin Belgesine sahip olmaları gerekir. Ayrıca bu belge için gerçek usulde KDV mükellefi olmak ve hakkında olumsuz rapor yazılmamış olmalıdır. Örnekte mükellef istisna izin belgesine sahiptir.
- **Alıcının** Türkiye'de ikamet etmeyen yabancı uyruklu ya da Türk uyruklu olup yabancı memleketten ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olması gerekir. Bay (A) Türkiye'de ikamet etmeyen İspanya vatandaşıdır.
- **Satılan malların bedellerin** toplamının 2.000 TL'nin üzerinde olması gerekmektedir. Yukarıdaki örnekte ise 10.000 TL'dir.
- **Teslim konusu mal** ÖTV I sayılı listedeki mallar hariç her türlü mal olabilir. Bay (C) elektronik ürünleri bavul ticareti kapsamında alıcıya teslim etmiştir.

Yukarıdaki şartların sağlanması halinde satıcı tarafından alıcıya özel fatura düzenlenir. Düzenlenen bu faturada KDV hesaplanmaz. Dolayısıyla Bay (C) özel faturada KDV hesaplamadığı için hesaplanan KDV beyan etmeyecektir.

- 1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde özel fatura tarihini takip eden aybaşından itibaren mal Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek gümrük kapılarından yurtdışına çıkarılması gerekmektedir. Bay (C)'nin Bay (A)'ya düzenlediği özel faturanın tarihi 04.06.2014'dür. Yukarıdaki açıklamalar neticesinde Bay (A)'nın özel fatura ile aldıkları ürünlerle birlikte 30.09.2014 tarihine kadar gümrükten geçmesi gerekmektedir. Bay (A) 30.09.2014 tarihinde gümrükten geçtiği için bu şartı sağlamıştır. Eğer Bay (A) 01.10.2014 tarihinde gümrükten geçseydi istisna şartlarını bozmuş olacaktı.
- 1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde gümrükten çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde gümrükte onaylanan özel faturanın satıcıya intikal ettirmesi gerekir. Soruda Bay (A) söz konusu faturayı 25.10.2014 tarihinde Bay (C)'ye ulaştırmıştır.

Bu şartların tamamının sağlanması koşulu ile özel faturanın satıcıya intikal ettirildiği tarihi kapsayan döneme ait KDV beyanında tam istisna olarak değerlendirilir. İstisnaya konu malın elde edilmesinde veya üretiminde bünyesine giren KDV'den indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iade olunur. Aşağıda tabloda Bay (C)'nin *yüklendiği KDV'leri* görebiliriz.

İktisap Tarihi	Cinsi	KDV hariç Tutar	KDV(%18)
02.01.2014	Cep Telefonu	2.000 TL	360 TL
15.02.2014	Kamera	2.500 TL	450 TL
17.03.2014	Bilgisayar	3.000 TL	540 TL
TOPLAM		7.500 TL	1,350 TL

Bay (C) toplamda 10.000 TL tam istisna teslim için yüklediği toplam 1.350 TL'yi özel faturanın Bay (C)'ye ulaştığı Ekim/2014 dönemindeki KDV beyanında indirim yolu ile telafi edilemeyen KDV'sini iade alabilecektir.

DÖNEM	EKİM/2014
Hesaplanan KDV	10.000 TL
Toplam KDV	10.000 TL
Önceki Dönem Devreden İndirilecek KDV	5.000 TL
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	8.000 TL
İndirimler Toplamı	13.000 TL
Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler	
Mal İhracı (Bavul Ticareti)	10.000 TL
Yüklenilen KDV	1.350 TL
İade Edilebilir KDV	1.350 TL
Ödenmesi Gereken KDV	0,00 TL
İade Edilmesi Gereken KDV	1.350 TL
Sonraki Döneme Devreden KDV	1.650 TL

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi Sonraki Döneme Devreden KDV 3.000 TL'dir. Bu durumdan Bay (C)'nin yüklediği 1.350 TL'yi telafi edemediğini anlayabiliriz. Bu durum karşısında Bay C 1.350 TL'nin tamamını iade alır. Sonraki döneme devreden KDV ise $3.000 - 1.350 = 1.650$ TL olacaktır.

- Eğer Sonraki Döneme Devreden KDV 1.000 TL olsaydı, Bay (C)'nin 1.350 TL'nin 350 TL'sini indirim yoluyla telafi ettiğini anlayabiliriz. Bu durumda Bay (C) sadece telafi edemediği 1.000 TL'yi iade alabilir. Bay (C)'nin Sonraki Döneme Devreden KDV'den 1.000 TL iade olunması gereken KDV tenzil edildiğinde Sonraki Döneme Devreden KDV'nin 0 TL olması gerekir.
- Eğer Ödenmesi Gereken KDV'si 500 TL olsaydı; Bay (C)'nin 1,350 TL'nin tamamını indirim yoluyla telafi ettiğini göstermektedir. Dolayısıyla iade edilecek vergi bulunmayacaktır.

2- YOLCU BERABERİ EŞYA (TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYENLERE KDV HESAPLANARAK YAPILAN SATIŞLAR)

Türkiye'de yerleşik olmayan turistlerin ve yurtdışında ikamet eden yurttaşlarımızın Türkiye'de aldıkları malları "yolcu beraberı" eşya olarak yurt dışına götürmeleri önemli bir ihracat potansiyeli ve döviz kaynağı oluşturmakta, ekonomik açıdan büyük önem ifade etmektedir.¹⁵ Türkiye'deki yolcu

¹⁵ M. İnanç, (2010), "Türkiye'de Yerleşik Olmayanlara Yapılan Mal Teslimlerinde KDV İstisnası", Mali Çözüm Dergisi İSMMM, s.151

beraberi eşya olarak isimlendirilen ihracat istisnası, Türkiye’de ikamet etmeyen alıcıların aldıkları ve yurt dışına götördükleri malların alıcıya teslim anında satıcı tarafından tahsil edilen KDV’nin yine satıcı tarafından alıcıya iade edilmesi tarzında uygulanmaktadır.

Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götördükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur. KDV uygulanan ülkelerde “TaxFree” adı altında tatbik edilen bu yöntem, yurt dışında yaşayanların ülke içinde aldıkları hediyelik eşya ve sair malların vergiden arındırılmasını amaçlamaktadır. Bu şekilde oluşan ve ihraç etkisi yapan bu mal hareketinde KDV’den arındırma işlemi uygulanır.¹⁶

2.1- Yolcu Beraberi Eşyanın KDV Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergi Kanununun 1/1 maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu,

11/1-b maddesinde, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götördükleri malların teslimi anında KDV tahsil edileceği; ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen KDV’nin iade edileceği,

11/2 maddesinde, Maliye Bakanlığının bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu,

32 inci maddesinde, bu kanunun 11’inci maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili yüklenilen verginin, indirim konusu yapılmaması halinde iade edileceği hüküm altına alınmıştır.

3065 sayılı KDV Kanununun 11/2 maddesinin verdiği yetkiye dayanarak, 28/07/1994 tarihli ve 22004 sayılı Resmi Gazete ile birlikte Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlarda ihracat istisnası ile ilgili 43 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlüğe girmiştir.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi gazetede yayımlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği ile KDV genel tebliğleri yürürlükten kalkmıştır. Bu genel tebliğde bavul ticareti II-A-1.5. bölümünde ayrıntılı bir şekilde anlatılmıştır.

2.2- Yolcu Beraberi Eşya Açısından Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

3065 sayılı Kanunun 11/1-b maddesine göre, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götördükleri mallar için ödedikleri KDV malın gümrükten çıkışı sırasında iade edilir.

2.2.1- İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

1 No’lu KDV Uygulama Genel Tebliğinde, istisnadan Türkiye’de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurtdışına götüren yabancı uyruklu veya yurtdışında ikamet eden ve buna dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip Türk uyruklu alıcılar faydalanabilir.

2.2.2- İstisna Kapsamında Satış Yapabilecek Satıcılar

1 No’lu KDV Uygulama Genel Tebliğinde, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna

¹⁶ http://www.vergihesabi.com/makaleler/2009/2009_04.htm, (çevrimiçi), 21.11.2015

kapsamındaki satışlar, vergi dairesinden “İzin Belgesi” almış, gerçek usulde KDV mükellefleri tarafından yapılabilir.

İzin belgesi almak isteyen satıcılar vergi dairesine bir dilekçe ile başvurabilir. Vergi dairelerince yapılacak yoklama ve değerlendirme sonunda bu tür satışları yapabilecek organizasyona sahip olduğu anlaşılan mükelleflere izin belgesi verilir ve mükellefler bu izin belgesini görünür bir yere asmalıdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından iadeye aracılık konusunda yetkilendirilmiş firmalarla sözleşme imzalayan gerçek usulde KDV mükellefleri de bu kapsamda satış yapabilir.

Bavul ticareti kapsamında satış yapmaya imkan veren “İstisna İzin Belgesine” sahip olanlar ayrıca yolcu beraberli eşya kapsamında işlem yapabilmeleri için “İzin Belgesi” almalarına gerek yoktur.

2.2.3- İstisna Kapsamına Giren Mallar ve Satış Yapabilecek Asgari Tutar

4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli I sayılı listede yer alan mallar hariç, yolcu beraberinde götürülecek her türlü mal teslimi için uygulama kapsamında işlem yapılabilir. ÖTV Kanunu’na göre (I) sayılı listede akaryakıt, LPG ve bunlara ikame eden petrol türevleri, doğalgaz, bazyaglar ve madeni yağlar yer almaktadır. Ayrıca hizmet ifalarında bu kapsamda işlem yapılması mümkün değildir. Hizmet ifalarının ihracı KDV Kanunu’nun 11/1-a kapsamında değerlendirilir.

Alıcının, istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı malların faturada gösterilen bedelleri toplamının KDV hariç 100 TL’nin üstünde olması halinde istisna yapılabilir. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dahildir.

2.2.4- Satıcının Uyacağı Esaslar

İstisna, verginin önce tahsil edilip, malın yurtdışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulanır. Buna göre, satış sırasında düzenlenen faturada toplam mal bedeli üzerinden KDV hesaplanıp ayrıca gösterilir ve alıcıdan tahsil edilir. Bu vergi, ilgili dönem beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edilir, beyan edilen bu tutar nedeniyle beyannamede “Ödenmesi Gereken KDV” çıkması halinde ödenir.

Satıcı, istisna kapsamındaki satışları dolayısıyla düzenleyeceği faturaya;

- Alıcının pasaport türü ve numarası, Türk uyruklular için ayrıca yabancı ülkede ikamet ettiklerini gösteren belgenin tarih ve numarasını
- Alıcının banka şubesi ve hesap numarasını,
- Satıcının bu iadeler için hesap açtırmış olması halinde banka şubesi ve hesap numarasını yazar.

Fatura dört nüsha olarak düzenlenir ve ilk üç nüshası alıcıya verilir.

Bu satışlarda, faturada yer alan bilgileri taşımak kaydıyla yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar tarafından üretilen belge de kullanılabilir. Bu belge, 213 sayılı Kanunun mükerrer 257’nci maddesinin 1 numaralı bendi ile Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye dayanılarak, fatura düzenleme tutarının altında veya üstünde olsa dahi “fatura yerine geçen belge” olarak kabul edilir.

İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılmasını isteyen satıcı, fatura ile beraber alıcıya bir çek verir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı TL olarak yer alır. Çek, gümrükteki banka şubesine ibraz edildiğinde TL tutarının karşılığı döviz cinsinden alıcıya nakden ödenir. Alıcının kabul etmesi halinde iadenin TL cinsinden de yapılabilmesi mümkündür. Söz konusu çekin üzerinde, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara KDV iadesi dışındaki işlemlerde kullanılmayacağı ve ciro edilmeyeceğine ilişkin şerh bulunur.

2.2.5- Alıcının Uyacağı Esaslar

Alıcının istisnadan faydalanabilmesi için satın aldığı malları, fatura ve benzeri belge tarihinden itibaren üç ay içinde yurtdışına çıkarması gerekir. Çıkış sırasında mallar gümrük görevlisine gösterilir ve malların yurtdışına çıkarıldığına ilişkin fatura ve benzeri belge örneği onaylatılır. Alıcı onaylattığı üç belge örneğinden ikisini onayı yapan gümrük görevlisine bırakır.

2.2.6- Verginin Alıcıya İade Edilmesi

2.2.6.1- İadenin Gümrükten Çıkarken Banka Şubesinden Alınması

Satıcının iade için çek verdiği hallerde, çekte yazılı tutar, çeki düzenleyen bankanın gümrükteki şubesinden alınabilir. Çeki düzenleyen bankanın gümrükte şubesinin bulunmaması halinde çek tutarı, bankacılık ve kambiyo mevzuatı gereğince gümrükteki herhangi bir banka şubesinden de tahsil edilebilir.

İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılmasını isteyen satıcı, fatura ile beraber alıcıya, sözleşme yaptıkları bankalara ait bir çek vermelidir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen KDV tutarı TL olarak yer alır.

Usulüne uygun olarak düzenlenmiş çek, fatura ile birlikte gümrük memuruna onaylatıldıktan sonra gümrükteki banka şubesine verilir. Onaylı çeki alan banka görevlisi onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutarı, alıcının talebine göre döviz veya TL cinsinden nakden öder. Banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri, izleyen ayın 10'uncu gününe kadar satıcıya her çekin tarih ve numarası, faturanın tarih ve numarası ile ödeme tutarını içeren bir dekont ile bildirir.

2.2.6.2- İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması

İadenin gümrük çıkışında ödenmesinin mümkün olmaması veya alınmak istenmemesi halinde, alıcı malın çıktığını gösteren onaylı faturayı çıkış tarihinden itibaren üç ay içinde satıcıya gönderir. Satıcı iade tutarını, faturayı aldıktan sonra en geç 10 gün içinde alıcının banka hesabına veya adresine havale eder. Alıcı malın yurtdışına çıktığını göstermek üzere satıcıya onaylı fatura nüshasını, çek düzenlenen hallerde ise fatura ile beraber onaylı çeki gönderir.

İade tutarını 10 gün içinde göndermeyen satıcının izin belgesi iptal edilerek daha sonra Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında satış yapmalarına izin verilmez.

2.2.6.3- Verginin Elden Verilmesi

Alıcının, onaylı fatura nüshasını çıkış tarihinden itibaren üç ay içinde satıcıya elden getirmesi halinde, iade tutarı satıcı tarafından nakden ödenir. Çek düzenlendiği hallerde fatura ile birlikte onaylı çek de satıcıya verilir.

2.2.6.4- İadenin Avans Olarak Ödenmesi

Satıcı, istediği takdirde iade tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak ödeyebilir. Bu durumda, satış faturasına iade tutarının avans olarak ödendiğine dair şerh düşülür.

Avans olarak ödenen tutarın iade edilmiş sayılabilmesi için satın alınan malın fatura tarihinden itibaren üç ay içinde yurtdışına çıkarılması ve onaylı faturanın çıkıştan sonra üç ay içinde satıcıya gönderilmesi zorunludur.

Bu şartların mevcut olmaması halinde avans olarak ödenen tutar, iade edilmiş sayılmaz ve indirim konusu yapılamaz. Avans tutarı ancak, en erken onaylı faturanın temin edildiği dönemde indirim ve iade konusu yapılabilir.

2.2.6.5- Yetki Belgesine Sahip Aracılar Tarafından İade

İadenin, Gelir İdaresi Başkanlığından “Yetki Belgesi” almış aracı firmaların organizasyonu altında yapılması da mümkündür. Bu durumda, aracı firmanın anlaştığı satıcılardan satın alınan mallara ilişkin KDV, önceki bölümlerde belirtilen sürelerle bağlı olarak, aracı firmalar tarafından alıcıya iade edilir.

Bu kapsamda işlem yapmak isteyen aracı firmalar Gelir İdaresi Başkanlığına bir dilekçe ile başvurur. Yapılacak araştırma ve inceleme sonunda “Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara KDV İadesi Yetki Belgesi” verilmesi uygun görülenler, anlaştıkları satıcılarla ilgili iade işlemlerini gerçekleştirir.

2.2.7- Satıcının Yükümlülükleri

İstisna kapsamındaki satışlarla ilgili verginin beyanı ve indirimi ile indirilemeyen vergilerin iade konusu yapılmasına ilişkin beyan, 1 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde “İstisnanın Beyanı” bölümündeki açıklamalara göre yapılır.

Satıcı, bir vergilendirme döneminde alıcılara iade ettikleri vergilerin ayrıntılarını göstermek üzere, firmanın kaşesini ve yetkililerin imzasını taşıyan bir liste hazırlar ve bir dilekçe ekinde beyanname verme süresi içinde bağlı olunan vergi dairesine verir. Satıcı, satış faturasının kendisinde kalan nüshasını, alıcı tarafından gönderilen veya elden getirilen onaylı çek ve fatura örneklerini, çek defteri dip kuponlarını, banka dekontlarını, havale makbuzlarını, aracı firma icmallerini ve buna benzer belgeleri 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre saklar ve istenildiğinde ibraz eder.

2.2.8- İstisnanın Beyanı

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesi kapsamında Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara satış yapan mükelleflerce bu işlemler, teslimin yapıldığı dönem 1 No’lu KDV Beyannamesinin “Matrah” kulakçığında “Diğer İşlemler” tablosunda 501 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın, “Matrah” sütununa aynı veya farklı vergi oranlarına tabi teslim bedellerinin KDV hariç toplamı, “Vergi” sütununa ise bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV toplamı yazılır.

Satış sırasında tahsil edilmiş olan verginin alıcıya iade edildiği dönemde ise alıcıya iade edilen vergi tutarı, 1 No’lu KDV Beyannamesinin “İndirimler” kulakçığında “indirimler” tablosunda 104 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapılır.

Mükelleflerin bu işlemle ilgili olarak iade almak istemeleri halinde “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunun 408 kod numaralı satırına kayıt yapılır. Satırın “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa istisna kapsamındaki teslimin KDV hariç bedeli girilir. “İadeye Konu Olan KDV” sütununa ise 104 kod numaralı satıra kaydedilen tutar aynen aktarılır.

Teslim ve KDV’nin alıcıya iadesi, aynı dönemde gerçekleşirse, 501, 104 ve 408 kod numaralı satırlar aynı dönemde doldurulur. KDV’nin alıcıya iadesi, teslimden sonraki bir dönemde gerçekleşirse, 104 ve 408 kod numaralı satırlara kayıt KDV’nin iade edildiği dönemde yapılır.

Bu teslimlerle ilgili olarak iade almak istemeyen mükelleflerce “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosuna herhangi bir kayıt yapılmaz.

2.2.9- İstisnanın Tevsiki

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde düzenlenen söz konusu istisna, Türkiye’de ikamet etmeyen alıcı adına düzenlenen ve ilgili gümrük müdürlüğü tarafından onaylanan satış faturasının fotokopisi veya listesi ile tevsik edilir.

İadenin yetki belgeli aracı firmalar tarafından yapılması halinde istisna, bunların gönderdiği icmallere ile ödeme belgelerinin onaylı örnekleri ile tevsik edilir.

2.2.10- İade

Yolcu beraberli eşya kapsamında Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplayarak yapılan satışlardan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Gümrükçe onaylı satış faturası veya fatura/çek aslı ya da onaylı örneği (iadenin yetki belgeli aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdiği icmallere ile ödeme belgelerinin onaylı örnekleri)
- İadenin talep edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi
- Yüklenilen KDV listesi
- İadenin talep edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

2.2.10.1- Mahsuben iade

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde düzenlenen Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

2.2.10.2- Nakden İade

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde düzenlenen Türkiye’de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlardan kaynaklanan ve 5.000 TL’yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL’yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

2.3- Yolcu Beraberli Eşyanın KDV Yönünden Uygulamalı Örneği

(B) A.Ş. İstanbul’da fotoğraf makinesi imalatı ve satışı ile iştigal etmektedir. (B) A.Ş. ayrıca İstisna İzin Belgesine sahiptir. (B) A.Ş. 04.03.2013 tarihinde (KDV hariç) 2.000 TL’ye imal ettiği fotoğraf makinesini Bay (A)’ya 19.05.2013 tarihinde düzenlediği fatura ile KDV hariç 2.700 TL’ye satmıştır. Bay (A) İngiltere vatandaşı olup, İngiltere’de ikamet etmektedir.

Bay A aldığı malı 20.07.2013 tarihinde gümrükten geçirerek İngiltere’ye götürmüştür. Bay (A) söz konusu mal için aldığı gümrük onaylı faturayı 05.08.2013 tarihinde (B) A.Ş.’ye göndermiştir. (B) A.Ş. 08.08.2013 tarihinde söz konusu malın KDV’sini Bay (A)’nın banka hesabına havale etmiştir.

(B) A.Ş.'nin 2013/3,5,7,8 dönemleri KDV ile ilgili bilgileri aşağıdaki gibidir;

	Mart	Mayıs	Temmuz	Ağustos
Diğer teslimlerden Hes. KDV	20.000	10.000	7.000	3.500
Bu Dönem İnd. KDV	5.000	6.000	5.500	3.000
Ö.D.D. KDV	3.000	2.500	4.000	2.000

Yukarıdaki bilgilere göre (B) A.Ş. yolcu beraberliği eşya kapsamında iade alabilir mi?

Yukarıdaki sorunun cevap ve açıklamaları aşağıdaki gibidir;

- **Satış gerçekleştirilen:** Bağlı oldukları Vergi Dairesinden "İzin Belgesi" almış gerçek usulde KDV mükellefi olmalıdır. "İstisna İzin Belgesi"ne sahip olanlar ayrıca "İzin Belgesi" aranmaz. Örnekte mükellefin "İstisna İzin Belgesi"ne sahiptir.
- **Alıcı:** Türkiye'de ikamet etmeyen ya da Türk uyruklu olup yabancı memleketten ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye haiz olan kişidir. Söz konusu soruda alıcı İngiliz vatandaşı olup ayrıca İngiltere'de ikamet etmektedir.
- **Teslim bedeli:** Faturadaki tutarın KDV hariç 100 TL'nin üzerinde olması gerekir. Örnekte bu tutar 2.700 TL'dir.
- **Teslim konusu mal:** ÖTV I sayılı listedeki mallar hariç her türlü mal olabilir. Satışa konu edilen mal fotoğraf makinesi olduğu için istisnaya engel bir durum yoktur.

Yolcu beraberliği eşyada KDV istisnasının uygulaması açısından yukarıdaki şartları sağlamıştır. Bu şartların sağlanması ile birlikte satıcı tarafından yapılan satışta KDV hesaplanır ve vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu dönem KDV beyanında Hesaplanan KDV olarak beyan edilir. Sonuç olarak 2.700 x 0,18=486 TL Mart ayında Hesaplanan KDV olarak dikkate alınır.

Söz konusu mal fatura tarihinden itibaren 3 ay içinde gümrükten çıkış yapması gerekir. Bay (A) 19.05.2013 tarihli faturalı malı 20.07.2013 tarihinde gümrükten çıkarmıştır. Bay (A) fotoğraf makinesini 3 aydan daha kısa bir sürede gümrükten çıkarmıştır.

Bay (A) gümrük çıkış tarihinden itibaren gümrük onaylı faturayı 3 ay içinde satıcıya göndermesi gerekmektedir. 05.08.2013 tarihinde söz konusu fatura (B) A.Ş.'ye gönderilmiştir.

(B) A.Ş. ise gümrük onaylı fatura geldikten sonra en geç 10 gün içerisinde Bay (A)'nın banka hesabına veya adresine KDV tutarını havale etmelidir. (B) A.Ş. 08.08.2013 tarihinde söz konusu KDV'yi havale etmiştir. Satış sırasında tahsil edilen KDV alıcıya iade edildiği dönemde iade edilen tutar indirim konusu yapılır. Tüm bu açıklamalar neticesinde yolcu beraberliği yolcu KDV istisnasının tüm şartları sağlanmıştır.

DÖNEM/2014	MAYIS	AĞUSTOS
Hesaplanan KDV	(10.000+486)=10.486	3.500
Toplam Hes. KDV	10.486	3.500
Ö.D.D. İnd. KDV	2.500	2.000
Bu Dönem İnd. KDV	6.000	(3.000+486)=3.486
İndirimler Toplamı	8.500	5.486
Diğer İade Doğuran İşlemler		
Yolcu Beraberi Eşya	-	2.700
Yüklenilen KDV	-	486
İade Edilebilir KDV	-	486
Ödenmesi Gereken KDV	1.986	0,00
İade Edilmesi Gereken KDV	0,00	486
S.D.D. KDV	0,00	1.500

- Mükellefin 2013/Ağustos ayındaki Bu Dönem İndirilecek KDV tutarı 3.000 TL'dir. Yolcu beraberliği eşya teslimi nedeniyle alıcıya ödenen KDV'nin eklenmesi ile birlikte Bu Dönem İndirilecek KDV'nin 3.486 TL olmalıdır.
- Mükellefin indirim konusu yaptığı 486 TL dikkate alınmadığında SDD KDV (5.000-3.500)=1.500 TL'dir. Bu durum mükellefin 486 TL'yi indirim yolu ile telafi edemediğini göstermiştir. Bu yüzden 486 TL'nin tamamını B A.Ş. iade alabilir.
- Mükellefin Sonraki Döneme Devreden KDV (5.486-3.500)=1.986 TL'den iade olunması gereken 486 TL tenzil edildiğinde SDD KDV 1.986-486=1.500 TL olmalıdır.

3- SONUÇ

Bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ticareti Türkiye ekonomisi açısından önemli katkıları olan ticaret türleridir. Bavul ticaretinde Türkiye için yüksek oranda döviz girişi sağlayan ve aynı zamanda çok sayıda üretim tesisi kurulmasına imkan vermiştir. Yolcu beraberliği eşya ticareti için de önemli bir döviz girdisi sağlamaktadır. Söz konusu ticaret türleri için 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda sırasıyla 11/1-a ve 11/1-b maddelerinde açıklamalar yapılmıştır. Maliye Bakanlığının Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/2. maddesinden aldığı yetki ile birlikte bu iki ticaretle ilgili 43 Seri No'lu tebliğde yolcu beraberliği eşyanın ve 61 Seri No'lu tebliğde ise bavul ticaretinin usul ve esasları düzenlenmiştir. 61 Seri No'lu Tebliğde vergi tahsil edilmek suretiyle ve 43 Seri No'lu Tebliğde ise vergi tahsil edilmeden istisna uygulanmaktadır. Her iki uygulananın şartları, usul ve esaslarının uygulamasından farklılıklar vardır. 2014 tarihinde yürürlüğe giren 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile 123 Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. Bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ticareti ile ilgili tüm düzenlemeler söz konusu yeni tebliğde bazı değişiklikler yapılarak yeniden belirlenmiştir.

KAYNAKÇA

- 1 Seri No'lu KDV Uygulama Genel Tebliği 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi gazete
- 61 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 01.03.1997 tarihli ve 22920 sayılı Resmi Gazete

- 43 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 28/07/1994 tarihli ve 22004 sayılı Resmi Gazete
- ATEŞOĞLU, İ. (2003), "Türkiye'nin İhracatında Marka İmajının Etkileri", Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE
- BAŞARAN, A. (2013), "Dış Siyasi, İktisadi İlişkiler Etkileşimi Çerçevesinde Yeltsin Dönemi Rusya-Türkiye İlişkileri", Ankara Üniversitesi SBE
- Danıştay 7. Dairenin 29.04.2009 tarih ve E:2208/5094; K:2009/22259 sayılı kararı
- Duman, M., Samadov, N. "Türkiye ile Rusya Federasyonu Arasındaki İktisadi ve Ticari İlişkilerin Yapısı Üzerine Bir İnceleme", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (6) 2003/2 25-47
- DÜNDAR, D., BAKOVA, R. (2010) "Ödemeler Dengesi Net Hata ve Noksan Kaleminin Kaynakları (Finansmanı) Hakkında Rapor, EKOMER İstanbul Kültür Üniversitesi,
- Gelir İdaresi Başkanlığı Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-40-MUK-2011-147/-65 özelgesi
- GÖLÇEK, E. (2011), "Ekonomik Kriz, Göç ve Bavul Ticareti: Laleli Piyasası Örneği", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE
- İNANÇ, M. (2010), "Türkiye'de Yerleşik Olmayanlara Yapılan Mal Teslimlerinde KDV İstisnası", Mali Çözüm Dergisi İSMMMO, s.151
- İstanbul Ticaret Odası (2004), "İhracatta KDV İade Mevzuatı ve Uygulamaları Broşörü"
- KIRCI, M. (2007), "Türkiye'deki Bavul Ticareti Gelişmeler ve Yeni Alternatifler", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, s.19
- TCMB (2014), "Ödemeler Dengesi Raporu 2014-IV"
- T.C. Yasalar (02.11.1984). 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Ankara, Resmi Gazete (18563 sayılı)
- <http://ne-demek.net/anlam%C4%B1/yap%C4%B1sal-i%C5%9Fsizlik-ne-demek.html>, (çevrimiçi), 03.11.2015
- http://www.vergihesabi.com/makaleler/2009/2009_04.htm, (çevrimiçi), 21.11.2015