

## **YOLCU BERABERİ EŞYA İHRACINDA KDV İSTİSNASI UYGULAMASI (KDVK 11/1-B )**

**Cengiz SAZAK\***

### **1.GİRİŞ**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ilke olarak dış ticarete konu mal ve hizmetlerde vergileme hakkınının söz konusu mal ve hizmetin nihai olarak tüketileceği ülkeye ait olduğunu kabul etmiştir. Bu ilkeye “**Destinasyon İlkesi**” veya “**Variş Ülkesinde Vergilendirme İlkesi**” adını veriyoruz. Destinasyon ilkesinin gereği olarak ihracata konu edilen mal yurt içinde vergiye tabi tutulmaz. İhracat istisnasına 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11 ve 12.maddelerinde yer verilmiştir.

3065 sayılı KDVK'nın “**Mal ve Hizmet İhracı**” başlıklı 11. maddesinin 1/b bendinde;

**“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.”** hükmü bulunmaktadır

KDVK'nın 11/1-b.maddesi Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların yurt dışına götürdükleri malların satın alınması aşamasında KDV ödemelerini ve bu malların yurt dışına çıkışlarında ise satın alma aşamasında ödenmiş olan KDV'nin iadesini öngörmektedir. Böylece Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların yurt dışına götürdükleri malların KDV’den arındırılarak yurt dışına çıkarılmasına imkan tanınmaktadır.

\* Vergi Denetmeni

Yolcu beraberinde eşya ihracı adını verdiğimiz bu uygulamanın usul ve esasları ise KDVK'nın 11/1-b.maddesinde verilen yetki ile Maliye Bakanlığınca 43, 51, 71, 84, 87, 92,96 ve 110 Seri No.lu KDVK Genel Tebliğleri ile belirlenmiştir.

Bu çalışmamızda Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan KDV istisnasının uygulama usul ve esaslarını ele alacağız.

## 2.YOLCU BERABERİ EŞYA İHRACINDA KDV İSTİSNASININ UYGULAMA USUL VE ESASLARI

### 2.1. İSTİSNADAN FAYDALANABİLECEK ALICILAR

İstisnadan, Türkiye'de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı yurt dışına götüren Türk uyruklu veya yabancı uyruklu alıcılar faydalanabilecektir

Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan gerçek kişiler Türkiye'de mukim sayıldığından prensip olarak istisnadan faydalanamayacaktır. Ancak Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde olmakla birlikte, bir yabancı ülkede ikamet etmekte olduklarına dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belgeye sahip olanlar söz konusu istisnadan faydalanabilecektir.

Prensip olarak Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde olmayanlar bu istisnadan faydalanabilir. Ancak kendilerine

Türkiye'de geçici veya daimi ikamet tezkeresi verilmiş yabancı uyruklular istisnadan faydalanamaz.

### 2.2. İSTİSNA KAPSAMINDA SATIŞ YAPABİLECEK SATICILAR

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışlar, vergi dairesinden "izin belgesi" almış gerçek usulde katma değer vergisi mükellefleri tarafından yapılabilir. İstisna kapsamında işlem yapmak isteyen satıcıların izin belgesi almak için vergi dairesine bir dilekçe ile başvurmaları yeterlidir. İzin belgesi işletmede görünür bir yere asılır.

Ancak 96 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği ile yetki belgesi sahibi aracı firma ile sözleşme yapan satıcıların vergi dairelerinden izin belgesi alma zorunluluğu kaldırılmış ve bu mükelleflerin izin belgesi konusunda aşağıdaki şekilde hareket etmeleri uygun görülmüştür:

- Yetki belgeli aracı firma ile sözleşme yapan satıcılar tarafından işletmelerinin görünür bir yerine, **'İşletmemizde, ..... ile yapılan ..... tarihli sözleşmeye dayanılarak, 3065 sayılı Kanunun 11/1-b maddesi ile 43 ve 96 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarda katma değer vergisi istisnası uygulanmaktadır. (tarih)'** ifadesinin yer aldığı bir

levha asılacaktır. Levhada sözleşme yapılan satıcı ve yetki belgeli aracı firmanın imza tatbik edilmiş onay kaşeleri ve isteniyorsa logoları yer alacaktır.

- Sözleşmelerin iptal edilmesi, yenilenmemesi veya satıcının işi terk etmesi halinde satıcılar yukarıda belirtilen levhayı da vergi dairesine teslim edeceklerdir. İşe devam eden satıcıların istisna kapsamında işlem yapmak istemeleri halinde yeni bir izin belgesi veya levha almaları gerekmektedir.

Öte yandan, yetki belgeli aracı firmalarla sözleşmesi bulunan veya ilk defa sözleşme imzalayacak olan satıcıların vergi dairesinden aldıkları izin belgesi yerine yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenmiş levhayı işletmelerinde kullanmaları mümkün bulunmakta ancak bu durumda vergi dairesi izin belgesinin vergi dairesine teslim edilmesi gerekmektedir.

### **2.3. İSTİSNA KAPSAMINDA GİREN MALLAR VE İSTİSNA KAPSAMINDA YAPILABİLECEK SATIŞIN ASGARİ TUTARI**

Her türlü mal teslimi istisna kapsamına girer. Hizmet ifalarında istisna uygulanamaz. Türkiye’de ikamet etmeyenlere sunulan hizmetlerden Türkiye içinde faydalandığı için otel, konaklama, yeme, eğlence gibi hizmetler istisna kapsamına girmemektedir.

Alicının istisna kapsamında satış yapabilen satıcılardan aldığı malların faturada gösterilen vergisiz bedelleri toplamının 100,00.-YTL’nin üstünde olması halinde istisna uygulanabilir. Bu toplama, aynı faturada yer alan birden fazla mal çeşidi dahildir.

İstisna kapsamına giren malların kişisel tüketime yönelik olması gerekir. Kişisel tüketim miktarını aşan mallar için bu istisnanın uygulanması mümkün değildir.

### **2.4. SATICILARIN UYACAKLARI ESASLAR**

Satıcılar, yabancı uyrukluların pasaportlarını, Türk uyrukluların ise pasaportları ile birlikte yabancı ülkelerde ikamet ettiklerine dair ikamet tezkeresi veya benzeri belgeyi gördükten sonra istisna kapsamında satış yapacaklardır.

İstisna kapsamındaki satışlar dolayısıyla düzenlenecek faturaya, satıcı tarafından;

- Alicının pasaport nev’i ve numarası, Türk uyruklular için ayrıca yabancı ülkede ikamet ettiklerini gösteren belgenin tarih ve numarası,
- Varsa alıcının banka şubesi ve hesap numarası, yazılacaktır.
- Satıcının bu iadeler için hesap açtırmış olması halinde banka şubesi ve hesap numarası, yazılacaktır.

β Fatura 4 nüsha olarak düzenlenecek, ilk 3 nüshası alıcıya verilecektir. 4 nüshalı faturalar bastırılıncaya kadar ikinci ve üçüncü nüshaların alıcıya fotokopi olarak verilmesi mümkündür. Ancak fotokopi olarak verilen örnekler satıcı tarafından kaşe ve imza tatbiki suretiyle onaylanacaktır.

İadenin gümrükteki banka şubesinden yapılmasını isteyen satıcılar, fatura ile beraber alıcıya bir çek vereceklerdir. Bu çekte faturanın tarih ve numarası ile birlikte faturada gösterilen katma değer vergisi tutan Türk Lirası olarak yer alacaktır.

Çek gümrükteki banka şubesine ibraz edildiğinde Türk Lirası tutarının karşılığı, A.B.D. Doları veya Euro cinsinden alıcıya nakden ödenecektir. Söz konusu çekin üzerinde, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara katma değer vergisi iadesi dışındaki işlemlerde kullanılmayacağı ve ciro edilemeyeceğine ilişkin şerhler bulunmaktadır.

İstisna, verginin önce tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılmasından sonra iade edilmesi şeklinde uygulanacaktır. Buna göre, satış sırasında düzenlenecek faturada toplam mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp ayrıca gösterilecek ve alıcıdan tahsil edilecektir. Bu vergi ilgili dönem beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde beyan edilip ödenecektir. Bu vergi alıcıya yazımızın 2.5. bölü-

mündeki açıklamalara göre iade edilecektir.

#### **2.4. ALICILARIN UYACAKLARI ESASLAR**

Alıcıların istisnadan faydalanabilmeleri için satın aldıkları malları 3 ay içinde yurt dışına çıkarmaları gerekmektedir. Çıkış sırasında fatura nüshaları ve çek düzenlenmiş olması halinde satıcıdan alınan çek Türk gümrük kapılarında görevli bulunan gümrük memurlarına onaylatılacaktır. Onaydan önce malların gümrük görevlilerine gösterilmesi ve yurt dışına çıkarıldığı tespit edilmesi zorunludur. Görevliler malların gösterilmesi ve yurt dışına çıkarılmaması halinde faturayı ve çeki onaylamayacaklardır. Alıcılar onaylattıkları 3 fatura nüshasından ikisini onayı yapan gümrük görevlisine bırakacaklardır.

#### **2.5. VERGİNİN ALICIYA İADE EDİLMESİ**

Alıcılar malın satışı sırasında kendilerinden tahsil edilen vergiyi aşağıdaki şekillerde geri alabileceklerdir.

##### **2.5.1. İadenin Gümrükten Çıkarken Alınması**

Satıcıların iade için çek verdikleri halde, çekte yazılı tutar çeki düzenleyen bankanın gümrükteki şubesinden alınabilecektir. Çeki düzenleyen bankanın gümrükte şubesinin bulunma-

ması halinde çek tutarı, bankacılık ve kambiyo mevzuatı gereğince gümrükteki herhangi bir banka şubesinden de tahsil edilebilecektir. Usulüne uygun olarak düzenlenmiş çek gümrük memuruna onaylatıldıktan sonra gümrükteki banka şubesine verilecektir. Onaylı çeki alan banka görevlisi onaylı faturayı gördükten sonra çekte yazılı tutan alıcıya döviz cinsinden nakden ödeyecektir. Banka şubesi bir ay içinde yaptığı ödemeleri, izleyen ayın 10. günü mesai saati sonuna kadar satıcılara bir dekont ile bildirecek, bu dekontta her çekin tarih ve numarası, faturanın tarih ve numarası ile ödeme tutarı yer alacaktır.

### **2.5.2.İadenin Gümrük Çıkışından Sonra Alınması**

İadenin gümrük çıkışında ödenmesinin mümkün olmaması veya alınmak istenmemesi halinde, alıcı malın çıktığını gösteren onaylı belgeleri çıkış tarihinden itibaren 1 ay içinde satıcıya gönderecek, satıcı iade tutarını, belgeleri aldıktan sonra en geç 10 gün içinde alıcının banka hesabına veya adresine havale edecektir. Alıcı malın yurt dışına çıktığını göstermek üzere satıcıya fotokopi olmayan onaylı fatura nüshasını, çek düzenlendiği hallerde fatura ile beraber onaylı çeki gönderecektir.

İade tutarını 10 gün içinde göndermeyen satıcıların daha sonra Türkiye'de

ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamında satış yapmalarına izin verilmeyecektir.

### **2.5.3.Verginin Elden İadesi:**

Alıcı yukarıdaki iki usulle de iadesini alamamışsa, fotokopi olmayan onaylı fatura nüshasının çıkış tarihinden itibaren 3 ay içinde satıcıya elden getirilmesi halinde satıcı tarafından iade tutarı nakden ödenebilecektir. Çek düzenlendiği hallerde fatura ile birlikte onaylı çek de satıcıya verilecektir.

### **2.5.4.İadenin Avans Olarak Ödenmesi**

Satıcılar, istedikleri takdirde iade tutarını alıcıya satış sırasında avans olarak ödeyebileceklerdir. 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 çıkıştan sonra 3 ay içinde satıcıya gönderilmesi zorunludur. Bu şartların mevcut olmaması halinde avans olarak ödenen tutar iade edilmiş sayılmayacak ve indirim konusu yapılamayacaktır.

### 2.5.5.İadenin Yetki Belgesine Sahip Aracı Firmalardan Alınması

İadenin, Maliye Bakanlığında "Yetki Belgesi" almış aracı firmaların organizasyonu altında yapılması da mümkündür. Bu durumda, aracı firmanın anlaştığı satıcılardan satın alınan mallara ilişkin katma değer vergisi, önceki bölümlerde belirtilen sürelerle ilgili olarak, aracı firmalar tarafından gümrük çıkışında veya çıkıştan sonra iade edilebilecektir. Bu iade işleminde aracı firmanın Maliye Bakanlığınca onaylanmış belgeleri kullanılacaktır.

Bu kapsamda işlem yapmak isteyen aracı firmalar Maliye Bakanlığına bir dilekçe ile başvuracaklar, yapılacak araştırma ve inceleme sonunda "Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara KDV İadesi Yetki Belgesi" verilmesi uygun görülenler, anlaştıkları satıcılarla ilgili iade işlemlerini yapabileceklerdir.

### 2.6.YOLCU BERABERİ EŞYA İHRACINDA SATICIYA İADE EDİLECEK VERGİ TUTARI

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satış işlemi dolayısıyla satıcıya iade edilecek KDV'si alıcıya geri verilen ve indirim yoluyla da giderilemeyen tutardır.

Konu ile ilgili olarak 11.07.2008 tarih ve 26933 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 110 Seri No.lu KDVK Ge-

nel Tebliğinin C bölümünde; "E- beyannameye geçiş nedeniyle KDV beyannamesinde yapılan değişikliklere bağlı olarak yeniden düzenlenen KDV beyannameleri, alıcıya geri gönderilen tutarlar ile bu teslimlerin bünyesine giren tutarların, iade hesabına birlikte dâhil edilebilmesine imkân verecek şekilde hazırlanmış, KDVK-24 sayılı KDV Sirkülerinde ve beyannamelerde bu uygulama doğrultusunda açıklamalar yapılmıştır.

Konunun yeniden değerlendirilmesi sonunda, bu Tebliğin yayımlandığı tarihi içine alan vergilendirme döneminden (Temmuz 2008 döneminden) geçerli olmak üzere, söz konusu teslimlerde alıcıya geri verilen KDV tutarının indirim ve iade hesaplarına dahil edilmesi, bu teslimlerin bünyesine giren vergilerin ise indirim hesaplarında yer almakla birlikte iade hesabına dahil edilmemesi uygun görülmüştür.

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

Bu istisna uygulamasında satışın yapıldığı dönemde hem tahsil edilen KDV beyan edilmekte hem satışla ilgili olarak mal temininde veya imalinde yüklenilen vergilerde indirim konusu yapılmaktadır. Malın yurt dışına çıkarılması ile birlikte tahsil edilen ve beyan edilen vergi alıcıya iade edilmektedir. Satıcının vergi idaresinden iadesini talep edeceği KDV'de alıcıya iade etmiş olduğu ve indirimle gidemediği KDV'dir. 110 Seri No.lu KDVK Genel Tebliği ile yapılan açıklama uygulamadaki tereddütleri gidermiştir.

## 2.7. BEYANNAMENİN DOLDURULMASI

Yolcu beraberli eşya ihracı tam istisna olarak kabul edilmesine rağmen, satış aşamasında vergi tahsil olunarak, I No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmekte ve tebliğlerle belirlenen gerekli şartların yerine getirilmesinden sonra KDV alıcıya iade edilmektedir. Alıcıya iade edilen Katma Değer Vergisi **iade edildiği dönemde** indirim konusu yapılmakta ve indirimle giderilemeyen Katma Değer Vergisi ise iadeye konu edilebilmektedir. **İade hakkı**, verginin satıcı tarafından alıcıya intikal ettirildiği dönemde doğmaktadır. Mükelleflerin iade taleplerini de bu dönemde yapmaları gerekmektedir.

Satış yapıldığı anda Katma Değer Vergisi fatura üzerinde gösterildiği ve

tahsil edildiği için faturada gösterilen vergi, satışın yapıldığı dönemde I No.lu KDV beyannamesinin 3 numaralı tablosunun 22 ve numaralı satırlarında beyan edilir. Bu satışla ilgili olarak mal temininde veya imalinde yüklenilen vergilerde indirim konusu yapılır. Bu aşamaya kadar normal bir satış işlemi gibi hem tahsil edilen KDV beyan edilir hem de bu satış işlemi nedeni ile yüklenilen vergiler indirim konusu yapılmış olur.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara satışı yapılan mal satışın yapıldığı dönemde yurt dışına çıkarılır, gümrük idaresince onaylanan fatura satıcıya ulaşır ve Katma Değer Vergisi tutarı alıcıya intikal ettirilirse alıcıya iade edilen Katma Değer Vergisi I No.lu KDV beyannamesinin 4 numaralı tablosunun 35 numaralı satırına yazılarak indirim olarak gösterilir. Bu şekilde indirim konusu yapılan Katma Değer Vergisinin indirimle giderilemeyen kısmının iadesi talep edilebilir. İadesi talep edilen Katma Değer Vergisi beyannamenin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" başlıklı Tablo 9'da gösterilir. Tablo'9 da 404 numaralı kod kullanılarak satış işlemine konu edilen mal nedeni ile alıcıya iade edilen KDV'si yazılmak suretiyle beyan edilir.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara **satışı yapılan mal satışın yapıldığı dönemi izleyen dönemlerde** yurt dışı

şına çıkarılır, gümrük idaresince onaylanan fatura satıcıya ulaşır ve Katma Değer Vergisi tutarı da izleyen dönemlerde alıcıya intikal ettirilir ise alıcıya iade edilen Katma Değer Vergisi (alıcıya iade edildiği dönemde) I No.lu KDV beyannamesinin 4 numaralı tablosunun 35 numaralı satırına yazılarak indirim olarak gösterilir. Bu şekilde indirim konusu yapılan Katma Değer Vergisinin indirimle giderilemeyen kısmının iadesi talep edilebilir. İadesi talep edilen Katma Değer Vergisi beyannamenin “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” başlıklı Tablo 9’da gösterilir. Tablo’9da 408 numaralı kod kullanılarak satış işlemine konu edilen mal nedeni ile alıcıya iade edilen KDV’si yazılmak suretiyle beyan edilir.

İade hakkı doğmakla beraber iade almak istemeyen mükellefler “İadeye konu KDV sütununa sıfır “0” yazmalıdır. İade almak istemeyen mükellefler bu haklarını “Devreden KDV” olarak kullanmış olurlar.

## **2.8. NAKDEN VEYA MAHSUBEN İADE VE ARANILACAK BELGELER**

Mükellefler, yolcu beraberli eşya ihracından kaynaklanan KDV iade alacaklarını mahsuben veya nakden talep edebileceklerdir. Mahsup talepleri gerekli belgelerin tamamlanması ile birlikte vergi dairesince yerine getirilir.

Dönemler itibariyle 4.000.-YTL ye kadar olan nakden iade talepleri inceleme raporu, teminat ve YMM tasdik raporu aranılmadan gerekli belgelerin tamamlanması durumunda vergi dairesince yerine getirilecektir. Dönemler itibariyle 4.000.-YTL’ yi aşan iade talepleri ise inceleme raporu, teminat veya YMM tasdik raporu ile birlikte yerine getirilir. Tam tasdik sözleşmesi olsun veya olmasın YMM raporu ile nakit iade almada sınır ise 70.000.-YTL dir.

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nin I/1.1.3-iii bölümünde yapılan açıklamalar uyarınca, yolcu beraberli eşya ihracında nakden veya mahsuben iade taleplerinde satıcıların aşağıdaki belgeleri vergi dairesine ibraz etmeleri şarttır.

- İade talep dilekçesi,
- Gümrükçe onaylı satış faturası veya fatura/çek aslı veya fotokopisi,
- İhracatın gerçekleştiği döneme ilişkin olarak indirilecek KDV listesi ile ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösterir tablo,
- İadenin yetki belgeli aracı firma tarafından yapılması halinde bu firmaların gönderdiği icmallerin fotokopisi.

### 3.SONUÇ

Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların (kişisel tüketimleri ile sınırlı olmak şartıyla) satın alarak Türkiye dışına götürdüğü mallar bir çeşit perakende ihracat kabul edilmektedir.

Perakende ihracat olarak kabul edilen bu satış işleminde KDV iade prosedürü ise normal ihracattan farklı işlemektedir.

Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara tanınan istisna, verginin teslim sırasında tahsil edilip gerekli şartların yerine getirilmesinden sonra satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şeklinde yürütülmektedir. Alıcıya geri verilen Katma Değer Vergisinin ise indirimle giderilemeyen kısmı satıcıya vergi dairesince iade edilmektedir.

Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların yurt dışına götürdükleri malların satın alınması aşamasında ödedikleri Katma Değer Vergisinin iadesi ancak; KDVK Genel Tebliği ile belirlen esaslara hem alıcıların hem de satıcıların uyması ile mümkün bulunmaktadır. Aksi durumda satıcıların iade talepleri yerine getirilmemektedir.

### KAYNAKÇA

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği. (çevrimiçi erişim) [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

KDVK-24 sayılı KDV Sirküleri. (çevrimiçi erişim) [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

T.C. Yasalar. 3065 Sayılı KDVK. (çevrimiçi erişim) [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

