

# KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU 61 NO'LU TEBLİĞİ KAPSAMINDA YAPILAN BAVUL TİCARETİ VE KDV İADE UYGULAMASI

## KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU 61 NO'LU TEBLİĞİ KAPSAMINDA YAPILAN BAVUL TİCARETİ VE KDV İADE UYGULAMASI

### 1.GİRİŞ

Bavul ticareti literatürde; "gümrüksüz ve vergisiz ithaline izin verilen eşyayı yabancı ülkelere satın alıp bavul veya çantalarla sınırdan geçirerek iç piyasada değerlendirme işi" olarak tanımlanmaktadır[1].

Kayıtdışı ekonomi tartışmalarında her zaman örnek olarak gösterilen ve çoğunlukla vergi kayıp ve kaçaklarına yol açtığı konusunda fikir birliği sağlanan bavul ticareti: Cumhuriyet Türkiye'sinde etkinliğini, 90'lı yıllarda Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nin yıkılmasıyla hissettirmeye başlamıştır. Sovyetler Birliği'nin yerine kurulan Cumhuriyetlerde meydana gelen ekonomik gelişmeler, Türkiye'den bu ülkelere önemli ölçüde mal ihracat edilmesi sonucunu doğurmuştur.

Bavul ticareti kapsamında yapılan satışlar hukuksal olarak "Bedelsiz İhracat" kapsamında değerlendirilmektedir. Bedelsiz İhracata ilişkin 96/10 Sayılı Tebliğde "Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler, yabancı turistler ve yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşlarının beraberlerinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek eşya ve taşıtlar" bedelsiz olarak ihracat edilebilecek mallar arasında sayılmıştır[2].

Türkiye için önemli bir döviz kaynağı haline gelen "Bavul Ticareti"ne konu olan ihracat tutarları ilk kez 1996 yılında ödemeler dengesi hesaplarına dahil edilmiştir. Bavul Ticaretini ödemeler dengesi rakamları ışığında incelediğimizde; 1996 yılında 9 milyar \$ civarında seyreden ihracat rakamının, çeşitli faktörlerin oluşmasıyla düşüş eğilimine girdiği, 2004 yılında ise dip yaparak 4 milyar \$ olarak gerçekleştiği görülmektedir. 2006 yılında yeniden tırmanışa geçen ihracat rakamı 6.5 milyar, 2007 yılında 6 milyar, 2008 ocak-mayıs döneminde ise 2.8 milyar \$ olarak rakamsal yerini almış ve döviz kurlarındaki düşüklük sebebiyle stabil bir hale gelmiştir.

### 2.BAVUL TİCARETİNDE KDV UYGULAMASI

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

Katma Değer Vergisi Kanununda yukarıda belirtildiği üzere yer alan ve Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerin istisna sayılmasına ilişkin sistem43 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiş olup katma değer vergisinin satış sırasında tahsil edilip malın yurt dışına çıkarılışını müteakip alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır.

Uygulamada ortaya çıkan sıkıntı ve talepleri değerlendiren Maliye Bakanlığı, alıcıların önce KDV ödemesi ve daha sonra bu vergiyi geri almaları şeklindeki düzenlemeye ek olarak bu tür satışların KDV tahsil edilmeksizin yapılması suretiyle istisnanın satış aşamasında uygulanabilmesi imkânını sağlamıştır. Uygulamaya konulan yeni sistem ile ilgili olarak 61 Numaralı KDV Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlarda Katma Değer Vergisi ihracat istisnası ile ilgili olarak mükellefler getirilen bu uygulamayı seçebilecekleri gibi, 43 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara göre vergi tahsil ederek istisna kapsamında satış da yapabileceklerdir[3].

### 3.BAVUL TİCARETİNDE İSTİSNANIN GENEL OLARAK KAPSAMI

61 No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeye göre, bavul ticareti kapsamında yabancı uyruklu kişilere yapılacak satışlarda aşağıdaki şartlar dahilinde KDV uygulanmayacaktır.

#### 3.1.İhracat İstisnası İzin Belgesi Alınması

Vergi dairesine başvurarak "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi" alan mükellefler, bu tür satışlarını katma değer vergisi tahsil etmeden yapabileceklerdir.

İstisna Belgesi almak isteyenlerin aşağıdaki şartlara sahip olmaları 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.

#### 3.2.İhracata Konu Asgari Satış Tutarı

93 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine Göre; satışa konu emtia bedeli toplamının asgari ve KDV hariç 600 YTL ve üzerinde olması gerekmektedir.

### **3.3.Özel Fatura**

Bavul Ticareti kapsamındaki satışlarda şekil ve muhtevası Maliye Bakanlığı ile Gümrük Müsteşarlığı tarafından belirlenen "Özel Fatura" kullanılması, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür. 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.

### **3.4. Satış Tutarının Döviz Alım Belgesine Bağlanması**

61 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine Göre; 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.

### **3.5.Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan Teslimlerin Yurtdışı Edilmesi**

Satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde Maliye Bakanlığının görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığına 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. İlgili gümrük kapıları; İstanbul, Antalya, Samsun, İzmir, Çorlu, Edirne, Iğdır ve Kırklareli sınır kapılarıdır. İstisna Belgesine sahip mükelleflerce satılan malların, Gümrük Müsteşarlığına belirlenen kapılarda Maliye Bakanlığı ve Gümrük Müsteşarlığı görevlilerine gösterilmesi ve bu mallara ait Özel Faturanın 2, 3, ve 4 üncü nüshalarının görevliler 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. nüshalarını onaylatıp 4. nüshayı satıcıya intikal ettirmesi mümkündür. Ayrıca, kargo ile yapılan mal göndermelerinde taşıyıcı firma, birden fazla satıcıya ait Özel Faturaları onaylatarak satıcılara intikal ettirebilecektir.

## **4.BAVUL TİCARETİNİN BEYANNAMEDE GÖSTERİLMESİ**

Bavul Ticareti kapsamında yapılan satışlar, ihracat istisnasına ilişkin esaslar çerçevesinde beyan edilecektir. Buna göre; ilgili dönemde Türkiye'de ikamet etmeyenlere 61 numaralı tebliğ kapsamında yapılan satışların toplam bedeli, beyannamenin 24 numaralı satırına, bu işlemle ilgili hesaplanan KDV ise beyannamenin 25 numaralı satırına dahil edilecektir. Beyannamenin 36 numaralı satırına; bu dönemde veya önceki dönemlerde yapılan 61 numaralı tebliğ kapsamındaki satışların, istisna şartları bu dönemde oluşan ( onaylı özel faturası ve döviz alım belgesi bu dönemde temin edilen) kısmı üzerinde "Hesaplanan KDV" yazılacaktır.

Teslimin yapıldığı döneme ait beyannamenin verileceği tarihe kadar mal yurtdışına çıkarılır ve döviz alım belgesi ile onaylı özel fatura temin edilirse 36 numaralı satırda ve tablo 13'de yer alan 403 kodlu satır aracılığıyla tablo 9 da istisna ve iadeye imkan veren beyanlar yapılacaktır. Döviz alım belgesi ve onaylı özel fatura sonraki dönemlerde temin edilirse, bu belgelerin temin edildiği döneme ait beyannamede sadece 36 numaralı satır ve tablo 13' de yer alan 403 ve 407 kodlu satırlar aracılığıyla tablo 9'da beyan yapılacaktır. Bavul ticareti kapsamındaki teslimler dolayısıyla iade almak istemeyen mükelleflerin tablo 9'da "iadeye konu olan KDV" sütununa -0- yazmaları gerekmektedir.

40 numaralı iade edilecek KDV hesaplanırken, indirimler toplamı(37) ve toplam KDV(31) satırlar farkı sıfıra eşit veya küçükse bu satıra herhangi bir şey yazılmayacaktır. 37 ve 31 numaralı satırlar farkı sıfırdan büyükse, fark tablo 9'da yer alan 82 numaralı iade edilebilir KDV satırı ile karşılaştırılacak, küçük olan 40 numaralı satıra yazılacaktır.

Dolayısıyla uygulamanın;

a) İstisna şartlarının satışın beyan edileceği dönemde gerçekleşmiş olması halinde ise, Tablo 9'da 403 numaralı kod kullanılarak yüklenilen KDV yazılmak suretiyle bu tutarın iadesinin talep edilmesi,

b) İstisna şartlarının satışın beyan edildiği dönemden sonraki bir dönemde gerçekleşmiş olması halinde ise, Tablo 9'da 407 numaralı kod kullanılarak daha önce beyan edilen KDV yazılmak suretiyle bu tutarın iadesinin talep edilmesi şeklinde yürütülmesi gerekmektedir.

#### 4.1.Örnek Uygulama

Laleli' de sadece bavul ticareti kapsamında satışları olan Bay(A)'nın Mart 2007 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri şöyledir.

Şubat Dönemi Mal Alımları: 5000 x %18 KDV

Bavul Ticareti Kapsamındaki Satışlar: 2500 x 18 KDV

Bavul Ticareti Kapsamındaki Satışlar nedeniyle yüklenilen KDV: 450 YTL

Önceki Dönemden Devreden KDV: 1000 YTL

Bay (A) döviz karşılığı yaptığı bu satışlarda KDV tahsil etmemiş, satışa ilişkin tutarlar döviz alım belgesine bağlanmıştır. İlgili satışa ait özel fatura KDV Beyannamesinin verileceği tarih olan 24 Mart'a kadar satıcıya ulaşmıştır.

#### MUHASEBE KAYITLARI

-----,,-----  
153 Ticari Mallar 5.000  
191 İndirilecek KDV 900  
  
320 Satıcılar 5.900

#### Mal Alımı

-----,,-----  
120 Alıcılar 2.500  
192 Diğer KDV 450  
192.01.Düzeltililecek KDV  
  
601 Yurtdışı Satışlar 2500  
391 Hesaplanan KDV 450

#### 61 No.lu Tebliğ Kaps. Satışlar

-----,,-----  
İhracat bedeli döviz alım belgesine bağlandığı ve özel fatura ilgili gümrükte onaylanıp beyanname verme süresinin sonuna kadar satıcıya ulaştığı için "192 Diğer KDV" hesabında yer alan tutarın, "191 İndirilecek KDV" hesabına devri gerekmektedir. Ancak işlemlerde karışıklığa mahal vermemek için, görüşümüze göre; 191 İndirilecek KDV hesabının alt kırımı olarak "191.01.Düzeltililecek KDV" hesabının açılması bavul ticareti kapsamında gerçekleşen satışlara ait düzeltililecek KDV tutarlarının takibi açısından kolaylık sağlayacaktır.

-----,,-----  
191 İndirilecek KDV 450  
  
192 Diğer KDV 450

#### Özel Faturanın İşletmeye Ulaşması

-----,,-----  
391 Hesaplanan KDV 450  
190 Devreden KDV 1.450  
192 Diğer KDV 450  
192.02.İadesi Talep Edilen KDV  
  
191 İndirilecek KDV 1.350  
190 Devreden KDV 1.000

#### KDV tahakkuku

-----,,-----

İhracatın gerçekleşmesi sonrası, yüklenilen KDV tutarının mahsuben veya nakden alınması durumu ortaya çıkacaktır. İadenin Nakden Alınması durumunda ise şu kayıt yapılacaktır.

-----,,-----	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	450
192 Diğer KDV	450
192.02.İadesi Talep Edilen KDV	
-----,,-----	
102 Bankalar	450
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	450

İadenin Nakden alınması

-----,,-----

Genel olarak bavul ticareti kapsamında yapılan satışlarda ihracat tutarı üzerinden hesaplanan KDV tutarının, iade edilecek KDV tutarının sınırı olduğu konusunda görüşler ortaya koyulmaktadır. Ancak ve ancak uygulamada örneğin indirimli orana tabi emtiaların satışında; indirimli orana tabi mal bünyesinde yüklenen KDV tutarının, bavul ticareti kapsamında yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan KDV tutarından yüksek olması mümkündür. Görüşümüze göre; bu durumda yüklenilen KDV tutarının (eğer toplam indirilecek KDV tutarı yeterli ise) tamamının, ayrıca; amortismanına tabi iktisadi kıymetler, genel üretim giderleri, genel yönetim giderleri ve pazarlama satış dağıtım giderlerine ait KDV tutarlarının da bavul ticareti ile satışı yapılan emtiaların bünyesine oransal olarak yüklenimlerinin yapılarak, uygulamada nakden veya mahsuben talep edilecek KDV iadesine konu edilmesi mümkündür.

#### 4.2.Beyannamenin Düzenlenmesi

##### TABLO 3 DİĞER İŞLEMLER

(23) 61 No.lu Tebliğ Kapsamındaki İşlemler	2.500
(24) Hesaplanan KDV	450
(28) Matrah Toplamı	2.500
(29) Hesaplanan KDV Toplamı	450
(31) Toplam KDV	450

##### TABLO 4 İNDİRİMLER

(32) Önceki Dönemden Devreden KDV	1.000
(33) Bu Dönem İndirilecek KDV	900
(35) 61 no.lu Tebliğ Kaps. Teslimlerde İlgili Düzeltilecek KDV	450
(37) İndirimler Toplamı	2.350

##### TABLO 5 SONUÇ HESAPLARI

(41) Sonraki Döneme Devir KDV	1.450
(40) İade Edilmesi Gereken KDV	450

#### İSTİSNALAR VE İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLERE İLİŞKİN BİLDİRİM

##### TABLO 9 DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER

(70) Teslim ve Hizmet Bedeli (KOD 403)	2.500
(71) İadeye Konu Olan KDV	450
(82) İade Edilebilir KDV	450

#### 5. 61 NO.LU TEBLİĞ KAPSAMINDAKİ İADE TALEPLERİNDE ARANACAK BELGELER

**Dönem İtibariyle 4.000 YTL'yi Aşmayan Nakden İadeler ve Tutar Sınırı Olmaksızın Mahsuben İade Taleplerinde;**

- İade Talep Dilekçesi
- Gümrükçe onaylı satış faturalarının aslı veya fotokopisi
- Yüklenilen KDV Listesi
- Döviz Alım belgesinin Aslı veya Fotokopisi
- İndirilecek KDV Listesi

**Dönem İtibariyle 4.000 YTL'yi Aşan İadelerde;**

- Yukarıda sayılan belgelere ek olarak YMM Raporu veya Teminat Mektubu

#### 6. BAVUL TİCARETİ İLE İHRACATTAN DOĞAN KDV İADESİNE İLİŞKİN HADLER

Nakden İade Sınırı;	4.000 YTL
Mükellefin Kendi Borçlarına Mahsup Sınırı;	Sınırsız
Tam Tasdik Sözleşmesi Olsun Olmasın YMM Raporu ile	70.000 YTL
Alınabilecek KDV İadesinin Üst Sınırı;	

#### 7.SONUÇ

Bavul ticareti kapsamında ticaret yapan mükelleflere ait katma değer vergisi iadelerinin, yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde en kısa sürede ve sağlıklı olarak yapılması, ülkemize döviz kazandıran firmaları desteklemek ve teşvik etmek anlamına gelecektir.

#### KAYNAKLAR

1. Kdvk 61 No.lu Genel Tebliği
2. GENÇYÜREK, Levent, **Bavul Ticaretinde KDV Uygulaması**, [www.alomaliye.com](http://www.alomaliye.com), 2005
3. KELECİOĞLU, Aykut, **KDV'de İstisna Ve İade Uygulama Rehberi**, İSMMMO Yayınları, 2008
4. Merkez Bankası Ödemeler Dengesi Verileri, [www.tcmb.gov.tr](http://www.tcmb.gov.tr)
5. MAÇ, Mehmet, **KDV Uygulaması**, 2005
6. OKTAR, Kemal, **KDV İstisnalar Ve İadeler**, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2008
7. URAL, Mahmut, **KDV İade Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2008

[1] TDK, Bkz. Bavul Ticareti

[2] GENÇYÜREK, Levent. "Bavul Ticaretinde KDV Uygulaması", [www.alomaliye.com](http://www.alomaliye.com)

[3] GENÇYÜREK, a.g.e.