

**GÜMRÜKSÜZ SATIŞ MAĞAZALARINA YAPILAN TESLİMLERİN VERGİ
USUL KANUNU İLE KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ÖRNEK
UYGULAMA İLE DEĞERLENDİRİLMESİ¹**

**EVALUATION WITH A CASE STUDY ON DELIVERIES MADE TO DUTY-
FREE SHOPS WITHIN THE TAX PROCEDURE LAW AND THE VALUE-
ADDED TAX LAW**

Dr. Öğr. Üyesi Alper TAZEGÜL

Kafkas Üniversitesi İ.İ.B.F. Kars / TÜRKİYE

E-Mail: alper.tazegul2004@gmail.com ORCID: 0000-0001-8658-3814

ÖZET

Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-a maddesine göre ihracat teslimleri vergiden istisna edilmektedir. Aynı kanunun 12/1 maddesine göre ise bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için; teslimin yurtdışındaki bir müşteriye yapılması veya serbest bölgedeki bir alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması ve teslim konulu malın gümrük bölgesinden çıkararak; dış ülke ya da serbest bölgeye ulaşması ya da yetkili gümrük antreposuna konulması gerekmektedir. Gümrük mevzuatına göre de gümrüksüz satış mağazaları, gümrük antreposu sayılmakta ve Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinde yer almaktadır. Bu kapsamda, gümrük satış mağazalarına yapılan teslimler katma değer vergisine tabi olmakta ancak bu mağazalardan yapılacak olan teslimler vergiden müstesna olmaktadır. Bu çalışmada, işletmelerin kendilerine bağlı olarak "gümrüksüz satış mağazası" şubelerine merkezlerinden yapılan teslimlerin katma değer vergisi kapsamında değerlendirilmesi ile düzenlenecek belgeler ve bu belgelerin düzenleri açısından incelenmesi yapılmaktadır.

ABSTRACT

Export deliveries are exception from tax according to article 11/1-a of Value Added Tax Law. According to article 12/1 of the same law, the delivery is made to a customer abroad or to a buyer in a free zone or to an authorized customs warehouse operator and reaching the goods subject to delivery to free zone or foreign country or place into an authorized customs court in order for a delivery to be counted as an export delivery. According to the customs regulations, duty free stores are considered as customs warehouse and located in the customs territory of the Republic of Turkey. In this context, deliveries to the customs sales outlets are subject to value added tax, but deliveries from these stores are exempt from taxation. In this study, the evaluation of the deliveries made by the centers to the branches of "duty free shops" depending on the enterprises themselves and these documents are reviewed in terms of their layouts

Anahtar Kelimeler
Katma Değer Vergisi,
Vergi İstisnası,
Gümrüksüz Satış
Mağazaları

Keywords
Value-Added Tax,
Tax Exception,
Duty-Free Shops

¹ Bu çalışma 10-13 Mayıs 2018 Tarihlerinde Gürcistan'da Gerçekleştirilen 2. Uluslararası Mesleki Ve Teknik Bilimler (UMTEB) Kongresi'nde Sözlü Olarak Sunulmuştur.

1. GİRİŞ

Havaalanları ve gümrük kapılarında bulunan sigara, içki ve çeşitli kıymetli eşyaların perakende satışının gümrüksüz yapıldığı yerlere gümrüksüz satış mağazaları denir (Oğuz, 2010: 9 ve Sefikhanov, 2005: 40). Türkiye’de birçok uluslararası havaalanında bulunan gümrüksüz satış mağazaları, bu faaliyetlerini Gümrük Kanunu ve Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğine göre sürdürmektedirler (Taylar, 2008: 18). Bu mağazalarda, yurt içindeki piyasada bulunmayan ürünlerin bulunması, gümrükten muaf olduğundan yurt içindeki satılan ürünlerden fiyat olarak daha uygun olması ve gümrük kurallarınca yapılmış satın alma limitlerinin bulunması dolayısıyla isteyenin istediği kadar alış veriş yapamaması (Yılmaz, 2016: 43) bu mağazaları diğer satış mağazalarından ayırmaktadır.

Yaygın olarak “Duty Free” teriminin kullanıldığı, gümrük mevzuatı çerçevesinde “gümrüksüz satış mağazaları” olarak ifade edilen ve kara, hava, deniz ve demiryolu hudut kapıları Türkiye Gümrük Bölgesi giriş ve çıkış yerleri ile liman sahası içerisindeki depolar, uçakta satış mağazaları ve gemi satış mağazalarında yer alan bu mağazaların yapmış olduğu satışlar, ihracat istisnası kapsamında katma değer vergisinden istisnadır. Ancak bu mağazalara yapılan teslimler, T.C. sınırları içerisinde bir yere teslimi yapılması dolayısıyla KDV Kanununun 1/1 maddesi kapsamında değerlendirilme ve vergiden istisna edilememektedir. Bu nedenle uygulama açısından işletmelerin özellikle kendi şubelerine yapacakları teslimler belge ve kayıt düzeni açısından çeşitli hatalara sebebiyet vermektedir. Çalışmada örnek olay incelemesi ile, bir işletmenin şubesine yapmış olduğu teslimler konu edilmiş, vergi ve gümrük mevzuatı açısından değerlendirmesi yapılmıştır.

2. ÖRNEK OLAY

Bu bölümde İstanbul’da yerleşik bir şirketin kayıtları incelenmiş ve incelemeye ilişkin tespit ve kayıtlara yer verilmiştir. Söz konusu kayıt ve incelemelerde şirket ismi verilmemiş ve parasal tutarlar değiştirilmiştir.

Şirketlerin şube olarak faaliyet gösteren “Gümrüksüz Satış Mağazalarına (Duty Free)” gönderdikleri mallar için fatura düzenlemelerine gerek yoktur. Eğer böyle bir durumda fatura düzenlenirse şirketin kendi kendine KDV’li fatura düzenlemesi söz konusu olacaktır. Bu tür “Gümrüksüz Satış Mağazalarına (Duty Free)” gönderilen mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi yeterlidir.

Örnek olay kapsamında izin alınarak kayıtları incelenen ve aşağıda muhasebe kayıtları verilen şirketin gümrüksüz satış mağazasına gönderdiği mallar için fatura düzenlediği görülmüştür. Ancak, gerek Vergi Kanunları açısından, gerekse de 08.08.2017 tarih ve 30148 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve *gümrüksüz satış mağazaları ve bunların depolarının kuruluşuna, işleyişine ve buralardan eşya satışına ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla* hazırlanan ‘Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği’ nin ilgili bölümleri incelendiğinde fatura kesme zorunluluğunun bulunmadığı görülmektedir.

Şirketin “duty free” şubesi ile ilgili kayıtları aşağıdaki gibidir:

(Yapılan muhasebe kayıtları eş zamanlı olarak, ‘merkez’ ve ‘duty free’ olarak sınıflandırılmıştır)

Merkez kayıtları:

Örnek kayıtlarda, ilgili ürünün maliyeti 4000 TL, satış fiyatı 4600 TL ve %8 KDV oranı olduğu varsayılmıştır.

DutyFree’ye gönderilen ürünlere ilişkin satış faturası kaydı:

393 Merkez ve Şubeler	5.000
393.200.001 Duty Free	
600 Yurt İçi Satışlar	4.600
600.100.101 Toptan Satışları	
391 Hesaplanan KDV	400
391.200.002 % 8 Hes. KDV	

Ay sonunda atılan toplu maliyet kaydı (ilgili satışın maliyetini de içeren):

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	4.000
621.300.001 Duty Free	
153 Ticari Mallar	4.000
153.100.001 Toptan Satışları	

Duty Free şube tarafında yapılan kayıt:

Duty Free şubeye gelen ürünlere ilişkin alış faturası kaydı:

153 Ticari Mallar	4.600
153.100.001 Toptan Satışları	
760 Pazarlama Giderleri	400
760.400.103 Duty Free KDV	
393 Merkez ve Şubeler	5.000
393.200.001 Duty Free	

Görüldüğü gibi duty free şubesine ilgili ürünler gönderildi ancak ay sonunda atılan maliyet kaydında stok hesabından 4000 TL çıkarken, duty free stoklarına 4.600 TL'lik ürün girişi yapılmış oldu. Bunun nedeni ise, sistemden satış faturası düzenlendiği esnada, satışı yapılan ilgili ürün kodları toptan satış fiyatı ile otomatik olarak faturalara yansıtılması; manuel müdahalede bulunulamamasıdır. Aslında sadece merkezden duty free şubeye stok hareketinden ibaret olan bu işlemde, ayrıca 600 TL'lik bir düzeltme kaydı atılarak, ilgili stok değeri, duty free şubeye gönderilmeden önceki tutar olan 4000 TL'ye getirilmektedir.

Ay sonu atılan maliyet düzeltme kayıtları:

Merkez:

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	600
621.300.001 Duty Free	
393 Merkez ve Şubeler	600
393.200.001 Duty Free	

Duty Free:

393 Merkez ve Şubeler	600
<i>393.200.001 Duty Free</i>	
153 Ticari Mallar	600
<i>153.100.001 Toptan Satışları</i>	

Yukarıda yer alan kayıtlar olay örgüsünden bağımsız olarak değerlendirildiğinde sanki bağımsız bir satış işlemi gerçekleştirilmiş gibi görünmektedir. Böylece 600 hesaba 4.600 TL hasılat, 621 hesaba da 4.600 TL maliyet kaydı yapılarak gerçek olmayan bir satış ve maliyet kaydı üretilmektedir. Oysaki sadece merkezden duty free şubeye bir mal transferi gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, duty free şubeden söz konusu malların üçüncü kişilere satışı, normal olarak ve KDV'siz yapılan satış kaydıyla gerçekleştirilmekte; maliyeti ise ay sonunda topluca atılan maliyet kaydıyla muhasebeleştirilmektedir.

İlgili mal hareket kayıtlarının yukarıdaki şekilde yapılmasının diğer sıkıntılı bir yönü ise mal/ürün gönderimi sırasında düzenlenen faturada yer alan ve toptan satış fiyatı üzerinden hesaplanan KDV'nin ödenerek gider yazılması durumudur. Çünkü, Gümrük Mevzuatı uyarınca gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının (duty free mağazası) gerçekleştirdikleri mal teslimleri KDV Kanunu'nun 16'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca KDV'den müstesnadır. Ayrıca KDV Kanunu'nun 30/a maddesine göre, “*vergiiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanununun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (i) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi*” indirilememektedir.

Dolayısıyla duty free şubeye KDV ödenerek alınan bir ürünün KDV'siz olarak satışının yapıldığı ay verilecek KDV beyannamesinde, ilgili alım esnasında indirilen KDV tutarının ilave edilecek KDV olarak beyanı ve ödenmesi gerekmektedir. Bu KDV tutarı ise, işletme tarafından mamul/ticari mal olarak hazır alınan veya üretilen, duty free şubeden satışı yapılan mamuller için yüklenen KDV tutarı olacağından, düzeltilmesi gereken KDV rakamı daha küçük olacaktır.

Merkez işyerinden duty free mağazasına yapılacak mal teslimlerinde KDV'ye ilişkin diğer bir hüküm ise Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. VUK'un 229'uncu maddesinde fatura, “*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika*” olarak tanımlanmıştır. Yine Vergi Usul Kanununun 230/5'inci maddesinde ise “*malın bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gerektiği*” ifade edilmiştir. Bu maddelerden de anlaşılacağı üzere işletme merkezinden duty free mağazasına gönderilecek mallara ilişkin fatura düzenlenmesine gerek olmadığı bunun yerine sevk irsaliyesi düzenlenmesinin yeterli olduğu görülmektedir.

3. SONUÇ

Genel olarak vergi mevzuatı diğer bir çok kanuni düzenlemeye göre daha çok ayrıntı içermekte ve çoğu zaman da mükellef düzeyinde anlaşılması daha zor olabilmektedir. Ancak özellikle Türkiye gibi bir çok ülkede kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturması nedeniyle vergi, gerek kamu kesimi açısından gerekse mükellefler açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna ve diğer özellikli konuların hem teorik olarak hem de uygulama sürecinde daha anlaşılır olması için gerekli önlemlerin alınması gerekir.

Taşımacılık merkezlerinde bulunması ve vergi avantajları dolayısıyla gümrüksüz satış mağazaları tüketiciler için cazip bir alışveriş noktası olarak yer edinmektedir. Birçok işletmenin gerek bağımsız olarak gerekse de şube olarak gümrük bölgelerinde faaliyet gösterdiği bu mağazalarda muhasebe ve vergi uygulamaları açısından özellik arz eden uygulamalar söz konusu olmaktadır.

Bu kapsamda bu çalışma ile gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimlerin muhasebe kayıtları, vergi usul kanunu ile katma değer vergisi kanunu açısından değerlendirilmesi örnek bir olay üzerinden değerlendirilmiştir. Olay örgüsünden de anlaşılacağı üzere işletmelerin bazen çeşitli sebeplerden dolayı vergi mevzuatı dışına çıkarak farklı uygulamalara gittiği görülmektedir. Mevzuata aykırı bu uygulamalar Vergi Usul Kanunu uyarınca özel usulsüzlük cezalarına tabi olabileceği gibi, vergi inceleme elemanlarının değerlendirmesi ile gider olarak kabul edilmeyecek olan kayıtlar dolayısıyla da vergi ziyayı cezasına ile karşılaşması söz konusu olabilecektir.

KAYNAKÇA

Oğuz, İ., B. (2010), Serbest Bölgelerde Mali Yapı Sorunları: Ege Serbest Bölge Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Sefikhanov, A. (2005), Serbest Bölgeler ve Vergi Rekabeti, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Taylar, Y. (2008), Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Yılmaz, B.(2016), Personel Memnuniyetinin İş Verimliliği Üzerine Etkisi: Gümrüksüz Satış Mağazasında Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

08.08.2017 tarih ve 30148 sayılı Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu