



DUTY FREE MAĞAZALARDA VERGİ UYGULAMASI & BELGE DÜZENİ

ÖZET

Duty Free Mağazacılık yapan işletmelerin vergi ve belge düzeni açısından dikkat etmeleri gereken hususlar

Mustafa Dakın

Vergi Danışmanı - YMM

✓ Vergi Uygulamaları

- Mal teslimi ve hizmet ifalarında KDV uygulaması
- GSM işyeri kiralamasında KDV, stopaj, damga vergisi uygulaması

✓ Kayıt ve Belge Düzeni

- GSM kayıtlarının genel şirket kayıtları içerisinde takibi
- GSM kayıtlarının gümrük mevzuatına göre takibi

✓ Yönetmelik'te Geçen Diğer Hususlar

- Teminat
- Mağazaya Asılacak Uyarıcı Tabela
- Mağazadaki Satış Görevlisinin Bilgileri
- Mağazada Satış Yapılabilecek Eşya
- Ödemenin Dövizle Yapılması
- BİLGE sisteminden satılan eşyanın düşümü
- Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar

Gümrüksüz Satış Mağazası Vergi Uygulamaları ve Belge Düzeni

Yurtdışına giden, yurtdışından gelen ya da transit uçuş yapan yerli veya yabancı yolculara vergisiz satış yapan satış mağazalarına, gümrüksüz satış mağazası ("GSM") (duty free shop) denmektedir. Özellikle büyük havalimanlarında yer alan bu mağazalarda tütün mamulleri, parfüm – kozmetik ürünler, alkollü içecekler, elektronik eşya, gözlük, saat, oyuncak ve gıda satışları yapılmaktadır. 2017 yılı itibariyle yaklaşık 1 milyar € civarında gerçekleşen toplam satış cirosunun, İstanbul Yeni Havalimanının değişen konseptiyle birlikte çok daha artacağı öngörülmektedir.

İstanbul Yeni Havalimanı işletmecisi IGA, 2018'de gümrüksüz satış mağazaları işletmesi için Türk – Alman ortaklıklı UNIFREE ile 25 yıllık anlaşma imzalamıştır. İstanbul Yeni Havaalanının tam faaliyete geçmesi ile birlikte 'alışveriş mağazası' konseptinde bir duty free alanı hayata geçirilecektir. 53 bin m²'lik bu alanda, lüks butik mağazalar, Türk ürünlerinin satılacağı pazar konseptinde mağazalar, bilgilendirme alanları, etkinlik ve tanıtım standları ile geliş mağazaları yer almaktadır. Hali hazırda dünyanın ve Türkiye'nin ünlü pek çok markası bu alanda yerlerini almaya başlamışlardır.

Duty free alanlarında faaliyet gösteren ve gösterecek olan firmalar için vergi, muhasebe, belge düzeni ile ilgili açıklamaların önemli bir kısmı bu yazıda bir araya getirilmiştir. Aşağıda öncelikle KDV, kurumlar vergisi, ücret stopajı ve damga vergisi ile ilgili açıklamalara yer verilmiş, ardından ilgili yönetmelikle (Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği) yapılan düzenlemeler ele alınmıştır. Özellikle KDV konusunda sıra dışı uygulamalar olduğu için bu kapsamda faaliyet gösteren firmaların dikkatlenmesi hususlarına dikkat edilmesi gerekir.

1. Vergi Uygulamaları

1.1. Mal teslimi ve hizmet ifalarında KDV uygulaması

Türkiye'deki mağaza ve şubelerden GSM'lerde satılmak üzere yapılan mal teslimleri aynı zamanda ihracat kabul edildiği için KDV istisnası kapsamındadır. Bu sebeple Türkiye'de imal edilen/satın alınan ve satılmak üzere bu mağazalara gönderilen ürünler genel anlamda ihracat istisnasına tabi olduğundan, diğer şartların da sağlanmasıyla birlikte KDV iadesi talep edilebilir. Bunun için fatura ve 7200 rejim kodlu antrepo beyannamesinin -ya da gümrük beyannamesinin- GSM adına düzenlenmesi gerekir. Bu olaydan da anlaşılacağı üzere GSM bağımsız bir tüzel kişilik olmamasına rağmen vergi ve muhasebe uygulamalarında ayrı bir tüzel kişilikmiş gibi işlem görmeli, belgeler buna göre düzenlenmeli, muhasebe sistemi buna uygun şekilde tutulmalıdır. Bunun için bu şubenin gelir ve gider hesapları mutlak surette bağımsız hesaplarda takip edilmelidir.

GSM'lerde satılmak üzere Türkiye dışından getirilen ürünler, gümrük hattını geçemedikleri için gümrük vergisine ve ithalde alınan KDV'ye tabi değildirler.

Diğer taraftan GSM'lerin tadilat ve tefrişatı için alınacak mobilya, stand, raf ve diğer demirbaş teslimleri, mağazanın tadilatı için alınan boya, dekorasyon, tasarım, mimarlık vb. hizmetler ile mağazada tüketilen sarf malzemelerinin teslimi KDV'ye tabi bulunmaktadır. KDV istisnası sadece bu mağazalara satışı yapılmak üzere getirilen ürünlere mahsustur.

Burada özellikle dikkat edilmesi gereken husus, bu işlemler (satılacak ürünlerin haricinde alınan diğer ürün, malzeme ve hizmetler) için ödenen KDV'lerin yurtiçi normal satış

mağazalarının işlemlerinde indirim konusu yapılamayacağıdır. Diğer bir ifadeyle yurtiçi mağazalar zinciri olan bir markanın GSM için ödediği KDV'leri, KDV beyannamesinde indirim konusu yapamayacağıdır. KDV Kanunu'nun 30/a hükmü buna engeldir. Muhtemel bir vergi incelemesinde bu konuda eleştiriye maruz kalınmaması için işletmelerin bu hususa dikkat etmeleri gerekir. İndirim konusu yapılamayan bu KDV'leri işletmeler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alabilirler. Dolayısıyla GSM için ödenen KDV'lerin ayrı bir hesapta takip edilmesi, indirim konusu yapılmadığının özellikle gösterilmesinde fayda vardır.

1.2. GSM işyeri kiralamasında KDV, stopaj, damga vergisi uygulaması

GSM kirala hizmeti ise KDV Kanunu'nun (17/4-0) maddesine göre, "vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması" kapsamında KDV'den istisnadır. Ancak bu alanları kiraya veren işletmeciler, vergi dairesine gerekli bildirimde bulunarak bu kısmi istisna uygulamasından vazgeçebilirler. Bu durumda kiracı işletmeler kira artı KDV ödemek durumunda kalırlar. Bu alanlarda gerçek kişilerden GSM kiralanması mevzu bahis olmayacağından kira stopajı uygulanmamaktadır.

GSM'leri kiraya verenler niçin kısmi istisnadan vazgeçmek isterler? Bir önceki bölümde de belirtildiği üzere kısmi istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan işletmeler bu teslim ve hizmet ifaları için ödedikleri KDV'leri indirim konusu yapamazlar. Bu sebeple bu kapsamda alacakları temizlik, danışmanlık, güvenlik, telekomünikasyon vb hizmetler ile demirbaş alımı, genel yönetim gideri kapsamında yapacakları tüm alımlarda ödeyecekleri KDV'yi indirim konusu yapamayacaklardır. İndirim konusu yapılamayan bu KDV'lerin gider veya maliyet olarak dikkate almaları gerekir.

Ödenen KDV'nin indirim konusu yapılamayıp gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması işletmeler açısından arzu edilir bir şey değildir. Bu sebeple de GSM kiraya veren işletmeler ödedikleri KDV'leri indirim konusu edebilmek için GSM kiralamalarındaki kısmi istisna uygulamasından vazgeçebilirler. Kiraya verenlerin kısmi istisnadan vazgeçmeleri, kiracıların kiralamalarda KDV ödemeleri ve ödedikleri bu KDV'leri indirim konusu yapamayacağı anlamına gelir. Bu konuda tercih hakkı sadece kiraya veren işletmelere ait olduğu için kiracı işletmeler buna uymak zorunda kalacaktır. Bu sebeple kiralayan ve kiracı açısından optimum nokta, kiraya verenin maliyetlerine, ödeyeceği KDV'yi de dikkate alacak şekilde belirlenmesi ve kısmi istisnadan vazgeçmemesi gerekir. Mesela %18 ilave KDV tahsil edip indirimlerden sonra % 10 KDV'yi vergi dairesine ödeyen kiraya verici firma, mevcut kiralaları %8 artırdığında kendi indirim konusu yapmadığı KDV maliyetlerini karşılayacaktır geri kalan %10'u da karşılıklı olarak paylaşabilirler. Kiralama işlemlerinde yapılacak bu vergi planlaması ile tüm taraflar daha karlı çıkabilir.

Kiralama sözleşmeleri damga vergisine tabi olduğu halde, şayet kiralama sözleşmesi KDV'li ise sözleşmede yer alan KDV tutarı damga vergisine tabi tutulmayacaktır. (30 SN Damga Vergisi GT)

Kurumlar vergisi ve gelir vergisi stopajı yükümlülükleri bakımından gümrüksüz satış mağazalarının diğer yurtiçi mağazalardan farkı bulunmamaktadır. Buradan elde edilen gelirler kurumlar vergisi matrahına dahildir. Çalışanlar üzerinden ücret stopajı normal şekilde yapılmaya devam edilir.

2. Kayıt ve Belge Düzeni

Gümrük Bakanlığı yaptığı düzenlemelerde, gümrüksüz satış mağazaları için özel bir kayıt ve belge düzeni öngörmüştür. Bu nedenle Şirketin genel hesapları içerisinde de Gümrüksüz Satış mağazası kayıtları için gelir ve giderlerinin ayrı ayrı takip edilebildiği özel hesapların muhasebe sisteminde açılması ve takip edilmesi gerekir.

2.1. GSM kayıtlarının genel şirket kayıtları içerisinde takibi

Gümrüksüz satış mağazasının

-Alışlarının ticari mallar hesabında ayrı bir alt hesap açılarak,

-Bu mağazaya ait gider kalemlerinin (kira, elektrik, su, temizlik, yemek vb.) yine ayrı bir alt hesap açılarak,

-Bu mağazanın satışlarının satış hesaplarında ayrı bir alt hesap açılarak,

Takip edilmesi gerekmektedir.

Gümrüksüz satış mağazasının satışları KDV Kanunu'nun (16/1-c) maddesi uyarınca KDV'den 'kısmi istisna'dır. Bu nedenle bu mağazaya ilişkin giderler dolayısıyla alınan faturalardaki KDV'ler indirim konusu yapılamaz, gider ya da maliyet hesabına eklenir.

Dolayısıyla, gümrüksüz satış mağazasına ilişkin gider faturalarındaki KDV'lerin gider hesapları içerisine eklenmesi (indirilecek KDV hesabında değil, gider kalemleri içerisinde bir alt hesap açılarak gider yazılması,) gerekmektedir.

2.2. GSM kayıtlarının gümrük mevzuatına göre takibi

Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği'ne göre gümrüksüz satış mağazalarının, Gümrük Bakanlığının bilgisayar sistemine dâhil olması gerekmektedir. Mağazaya gelen ve satışı yapılan eşyanın takibi Gümrük Bakanlığı bilgisayar sistemi (BİLGE) üzerinden yapılmaktadır. Sisteme geçiş sağlanıncaya kadar gerekli takip işlemleri mağazanın aylık satış listesi esas alınarak gümrük müdürlüğüne yapılmaktadır.

Yönetmeliğin 8 inci maddesi uyarınca Açma izni verilen mağazaların, Gümrük Bakanlığının bilgisayar sistemine dâhil olması gerekmektedir.

Yönetmeliğin 21 inci maddesi uyarınca Mağazalar;

- Antrepo giriş-çıkış defteri,
 - Satış belgesi ya da e-arşiv faturası
 - Aylık satış listesi,
 - Stok cetveli,
- düzenlemek ve saklamak zorundadır.

2.2.1. Antrepo giriş-çıkış defteri

Antrepo giriş-çıkış defteri; mağaza ve depolara giren ve buralardan çıkan eşyanın izlenmesi için kullanılan ve gümrük beyannamesi, eşya sevğine ilişkin elektronik bildirim ya da satış listesi ile gerçekleştirilen işlemlerin tarih ve sırası itibarıyla bilgisayar sistemine kaydedildiği defterdir. Her mağaza ve depo için ayrı ayrı tutulur ve en az aşağıdaki bilgileri içerir:

- Eşyanın mağaza veya depoya giriş tarihi,

- ii) Eşyaya ilişkin gümrük beyannamesi, eşya sevkinine ilişkin elektronik bildirim veya satış listesinin tarihi ve numarası ile eşyanın ait olduğu kalem numarası,
- iii) Eşyanın cinsi, kodu ve miktarı,
- iv) Eşyanın nereden nereye gönderildiği,
- v) Eşyanın mağaza veya depodan çıkış tarihi.

Deftere kayıtların giriş veya çıkış işlemini takip eden beş iş günü içinde yapılması zorunludur.

Mağaza ve depo işletmecileri, antrepo giriş-çıkış defterini bilgisayar ortamında saklamak ve bilgisayar kayıtlarını ya da bu kayıtlardan üretilen çıktılarını, yetkililerce istenildiğinde ibraz etmek zorundadır.

2.2.2. Satış belgesi / e-arşiv faturası

Mağazalar sattıkları eşya için “satış belgesi” vermek ve alışveriş yapan kişiler de söz konusu belgeleri istemek ve almak zorundadır. Yönetmeliğin 23 üncü maddesinde mükelleflerin dilemeleri halinde, satış belgesi yerine 433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında gerekli izinlerin alınması durumunda e-Arşiv uygulamasından yararlanarak “**e-arşiv faturası**” düzenleyebilecekleri belirtilmiştir.

Satış belgesinde en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

- i) Seri ve sıra numarası,
- ii) Düzenleme tarihi ve saati,
- iii) Düzenleyen mağazanın adı ve adresi,
- iv) Alıcının adı soyadı,
- v) Yurt dışına gidecek olan yolcular için biniş kartı veya pasaport numarası, yurt dışından gelen yolcular için pasaport numarası, transit yolcular için karaya çıkış kartı numarası veya pasaport numarası, nüfus cüzdanı ile yabancı ülkelere seyahat eden Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları için TC kimlik numarası, pasaport ibrazı gerekmeksizin kimlik kartı ile Türkiye’ye seyahat eden yabancı yolcular için kimlik numarası, 15/7/1950 tarihli ve 5682 sayılı Pasaport Kanunu uyarınca Türkiye dışına taşıma yapan ulaşım araçlarının memur ve mürettebatı için bu kişilere verilen vesika numarası,
- vi) Satılan eşyanın kod numarası, cinsi, satış fiyatı.

Mağazalardan yapılan satışlarda, yolcunun alışveriş hakkı olup olmadığının sorgulanmasında, kişinin doğum tarihi, uyruğu ve kimlik numarası bilgisi de kullanılabilir.

Satış belgesi, mağaza tarafından seri/sıra numarasına göre teselsül ettirilir, iki nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası tarih ve sıra numarasına göre saklanır.

2.2.3. Aylık satış listesi

Mağazalar sattıkları eşyanın cinsini ve miktarını tespit etmek üzere her ay aylık satış listesi düzenler. Aylık satış listesinde aşağıdaki bilgiler bulunur:

- i) Düzenleyen mağazanın adı ve listenin ait olduğu dönem,

ii) Sırasıyla eşyanın cinsi, kod numarası ve satılan miktarı ile tutarı.

Aylık satış listesi, her ay satılan eşyaya ilişkin satış belgeleri esas alınarak bilgisayar ortamında düzenlenir. Liste, en geç takip eden ayın beşinci günü mesai bitimine kadar mağazanın bağlı bulunduğu gümrük müdürlüğüne bilgisayar ortamında iletilir.

2.2.4. Stok cetveli

Mağaza ve depolarda dörder aylık dönemler itibarıyla dönem başı mevcudunu göstermek için bilgisayar ortamında stok cetveli düzenlenir. Stok cetvelinde aşağıdaki bilgiler bulunur:

i) Mağazanın veya deponun adı ve cetvelin ait olduğu dönem,

ii) Dönem başındaki eşya cinsi ile mevcudu, dönem içinde giren ve çıkan eşya miktarı ve dönem sonu mevcudu.

Eşya kod numarası ve cinsine göre sütunlara ayrılmış stok cetvellerinde, dönem başı mevcudu ile dönem sonu mevcudu tek kalemde, dönem içinde giren ve çıkan ise ayrı ayrı gösterilir.

Düzenlenen stok cetveli, Ocak, Mayıs ve Eylül aylarının ilk on günü içinde mağaza veya deponun bağlı bulunduğu gümrük müdürlüğüne bilgisayar ortamında iletilir.

3. Yönetmelik'te Geçen Diğer Hususlar

3.1. Teminat

Gümrüksüz satış mağazasının açılış ve işletimi konularında düzenleyici ve denetleyici kurum, Gümrük Bakanlığı'dır. Ana düzenleme 08.08.2017 tarih ve 30148 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği'dir. Anılan yönetmelikte 14.2.2018 tarih ve 30332 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Yönetmelikle değişiklik yapılmıştır.

Yönetmeliğin 20 nci maddesi uyarınca Mağaza ve depo işletmeciliği yapan firmaların, mağaza veya depo başına alınacak götürü teminattan yararlanması mümkündür. Götürü teminat sisteminden yararlanan firmalar için alınacak götürü teminat miktarı 600.000 TL'dir.

3.2. Mağazaya Asılacak Uyarıcı Tabela

Yönetmeliğin 11 inci maddesi uyarınca;

- yürürlükte bulunan mevzuata göre mağazalardan satın alınabilecek eşya ve miktarlarına,
- 18 yaşın altındakilere alkollü içki ve tütün mamulleri satılamayacağına,
- Türkiye'den çıkış yapan yolcular için mağazadan alışverişi yapılan eşyanın yolcuların seyahat edecekleri ülkeye girişinde ilgili ülkenin gümrük mevzuatı çerçevesinde işlem göreceğine dair,

uyarıcı ve bilgilendirici tabelaların, mağaza içerisinde alıcılar tarafından kolaylıkla görülebilecek yerlere asılması gerekir. Söz konusu tabelaların Türkçe, İngilizce ve Arapça olarak hazırlanması zorunludur. İlave olarak mağazadan alışveriş yapan yolculara uygun diğer diller de kullanılabilir.

3.3. Mağazadaki Satış Görevlisinin Bilgileri

Yönetmeliğin 23 üncü maddesi uyarınca satışı yapan mağaza görevlisinin adı, soyadı veya bu görevliyi belirleyen her türlü tanıtıcı işaret ile satışın yapıldığı kasaya ilişkin tanıtıcı bilginin mağazaların sistemlerinde saklanması ve gerektiğinde gümrük idaresine ibraz edilmesi zorunludur.

3.4. Mağazada Satış Yapılabilecek Eşya

2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 59 ve devamı maddelerinde, Gümrüksüz Satış Mağazalarında satılabilecek yolcu beraberli eşyalara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre,

Transit yolcular hariç olmak üzere, yolcu beraberinde getirilip serbest dolaşıma sokulan gayri ticari nitelikteki, kişisel ve ailevi kullanıma mahsus veya hediye edilmek üzere getirilen eşyaya muafiyet tanınır.

Kararname ekinde yer alan “Ek-9” listesinde yer alan eşya için her bir yolcu başına karşılarında belirtilen miktarlarla sınırlıdır. Yolcu beraberli eşyaya ilişkin muafiyet tutarı ise, her bir yolcu için toplam gerçek kıymeti 430 Avro’yu geçmeyen eşya için uygulanır. Ancak, 15 yaşından küçük yolcular için bu miktar 150 Avro olarak uygulanır.

Yönetmeliğin 14 üncü maddesi uyarınca Mağazalarda satılan eşyanın tanıtımında kullanılan ve alıcıya bedelsiz olarak sunulan eşantyonlar ile eşyanın konulduğu ambalaj malzemeleri, satışa sunulan eşya kapsamında değerlendirilmez.

3.5. Ödemenin Dövizle Yapılması

Yönetmeliğin 12 nci maddesi uyarınca Mağazadan eşya satışı, Türk Lirası veya konvertibl yabancı para cinsinden her türlü ödeme aracıyla yapılır. Eşyanın satış fiyatının yabancı para cinsinden belirlenmiş olması ve ödemenin Türk Lirası olarak yapılmak istenilmesi durumunda, eşyanın satış fiyatının Türk Lirasına çevrilmesinde mağazalarca esas alınacak döviz kurlarına ilişkin bilgilendirme tabelalarının yolcular tarafından görülebilecek şekilde mağaza içerisine asılması zorunludur.

3.6. BİLGE sisteminden satılan eşyanın düşümü

Yönetmeliğin 13 üncü maddesi uyarınca Gümrüksüz satış mağazalarından yapılan satışlarda satış belgeleri ile çıkışı yapılan eşyanın BİLGE sisteminde antrepo beyannamelerinden düşümü, teknik olarak mümkün olması halinde otomatik olarak, diğer durumlarda ise antrepo beyannamesinin ilgili kalemlerinin belirtilmesi suretiyle aylık satış listesi esas alınarak oluşturulan düşüm listelerine istinaden gümrük müdürlüğünce yapılır.

3.7. Usulsüzlüklere İlişkin Cezalar

Gümrük Kanunu’nun 241 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca usulsüzlük cezasını gerektiren fiillere ilişkin Kanunun 241 inci maddesinin üçüncü fıkrasında ve Gümrük Yönetmeliğinin 82 numaralı ekinde yer alan antrepo rejimine ilişkin usulsüzlük cezaları, gümrüksüz satış mağazaları ve depoları için de uygulanır.

Yönetmeliğin 31 inci maddesinde usule ilişkin cezalara yer verilmiştir. Buna göre,

- Şirket ortakları ve müdürünün adli sicil kaydı belgesinin başvuru sırasında ve her yıl Ocak ayının sonuna kadar sonuna kadar ilgili gümrük müdürlüğüne ibraz edilmemesi,

- Uyarıcı ve bilgilendirici tabelaların, mağaza içerisinde alıcılar tarafından kolaylıkla görülebilecek yerlere asılmaması,
- Deftere kayıtların giriş veya çıkış işlemini takip eden beş iş günü içinde yapılması
- Aylık satış listesinin, takip eden ayın beşinci günü mesai bitimine kadar mağazanın bağlı bulunduğu gümrük müdürlüğüne bilgisayar ortamında iletilmemesi,
- Stok cetvelinin, Ocak, Mayıs ve Eylül aylarının ilk on günü içinde ilgili gümrük müdürlüğüne bilgisayar ortamında iletilmemesi,
- Tutulması zorunlu olan belge, defter ve listelerde eksiklik ya da yanlışlık olması halinde,

her bir eksiklik tespitine ilişkin olarak 130 TL tutarında usulsüzlük cezası kesilmektedir. Ceza tutarı her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmaktadır.

