

## KAÇAKÇILIK ÜSSÜ HALİNE GELEN FREE SHOPLARIN VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU ve GELİNEREN NOKTADA KAPANAN FREE SHOPLAR

Volkan AKSOYOĞLU (\*)

### 1 - GİRİŞ

Yazımızın başlığından gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarının yasal bir düzenleme ile kapatılacakları yorumu çıkabilir. Hemen belirtelim, free shoplar ile ilgili böyle bir yasal düzenleme yok. Ancak bu şekilde başlık kullanmamızın nedeni, son yıllarda özellikle sigara ve içkilere uygulanan yüksek vergiler nedeniyle adeta kaçakçılık üssü haline gelen ve basında vurgun shop olarak isimlendirilen free shoplardan yapılacak alışverişlere getirilen sınırlama sonrası satışları önemli miktarlarda düşen ve sürekli zarar eden bu mağazaların kapanma noktasına gelmeleridir.

Bilindiği üzere Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları (Free-Shop), Türkiye'ye gelen veya Türkiye'den giden yolcular ile transit yolculara, diplomatik muafiyetten yararlananlara, yabancı basın yayın organlarının yabancı uyruklu mensuplarına, İstanbul Boğazı ve Çanakkale Boğazı'ndan transit geçen gemilere, yat limanlarına gelip giden

veya kışlayan yat ve tekne sahiplerine ve Gümrük Müsteşarlığınca belirlenecek diğer kişilere gümrüksüz olarak eşya satışı yapan kuruluşlardır.

Bizde bu yazımızda, gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarının kuruluşu ve işleyişini, bu mağazaların vergi mevzuatı karşısındaki durumunu ve daha önceleri özellikle içki ve sigara satışında yurt içi satışların 2-3 katı satış yapılırken son dönemde neden kapanma noktasına geldiklerini açıklayacağız.

### 2-GÜMRÜK HATTI DIŞI EŞYA SATIŞ MAĞAZALARININ KURULUŞUNA VE İŞLEYİŞİNE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

#### 2.1- Free-Shopların Kuruluşuna İlişkin Genel Şartlar

Kısaca Free-Shop mağazası olarak adlandırılan Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazalarına ilişkin düzenleme esas olarak **Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği**<sup>1</sup>nde yer almıştır. Ayrıca Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazalarına ilişkin **8**<sup>2</sup> ve **10 Numaralı**<sup>3</sup> **Gümrük Genel Tebliğlerinde** de konu ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

(\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup>13/10/2006 tarih ve 26318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup>07/12/2001 tarih ve 24606 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup>26/03/2004 tarih ve 25414 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinin 5. maddesinde mağaza veya depo açma izni verilecek olanlar tadadi olara sayılmıştır. Buna göre, Kamu Kuruluşları ile Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş Limited veya Anonim şirketler izin alarak free-shop mağaza işletebileceklerdir.

Yine Yönetmeliğin 5'inci maddesinin ikinci bendine göre, free-shop mağazası açmak isteyen şirketlerin aşağıda belirtilen koşulları sağlaması gerekmektedir. Bunlar;

- Asgari 5 (beş) yıldır faaliyette bulunuluyor olması,
- Ödenmiş sermayeleri ve ihtiyatları toplamının en az 500.000 (beşyüzbin) YTL olması,
- Son beş yılda ödediği kurumlar vergisinin basit ortalamasının en az 20.000 (yirmibin) YTL olması şarttır.

Öte yandan giriş ve çıkış sınır kapılarında mağaza açılabilmesi için başvuru tarihinden önceki takvim yılı içinde toplam en az 30.000 yolcunun giriş ve/veya toplam en az 10.000 yolcu, nakil vasıtası sürücü ve hizmetlisinin çıkış yapmış olması gerekir.

## **2.2- Faaliyete Geçebilmek İçin Aranılan Şartlar**

Yukarıda açıkladığımız şartları taşıyan şirketlerden faaliyette bulunmaları Gümrük Müsteşarlığınca uygun görülenler faaliyete geçebilmek için, mağazaların faaliyet konuları ve yerlerine göre Gümrük Kanunu uyarınca aranacak vergi (KDV, ÖTV ve gümrük vergileri gibi) ve cezaya karşılık olmak üzere, Müsteşarlıkça belirlenecek tutardaki nakdi veya banka teminat mektubunu veya hazine tahvil ve bonolarını teminat olarak mağazanın denetimi altında bulunduğu gümrük müdürlüğüne teslim etmeleri gerekir.

Bu teminat mağazaya alınan her parti mal için ayrı alınabileceği gibi, toplu (global) veya götürü teminat şeklinde de olabilir. Toplu (global) teminat alınması halinde, teminat tutarının

sürekli izlenmesi ve mağazaya konulan eşyanın vergilerinin (KDV, ÖTV ve fon dahil) global teminat miktarını aşması halinde aşan kısım için ayrıca teminat alınması gerekir.

Free-Shop mağaza işletmeciliği yapan firmaların mağaza başına alınacak götürü teminat veya global götürü teminat sisteminden yararlanması mümkündür. Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazalarına ilişkin 10 Numaralı Gümrük Genel Tebliğine göre, mağaza başına alınacak götürü teminat 500 m<sup>2</sup>'e kadar olanlar için 150.000 Euro ve 500 m<sup>2</sup>'den sonraki her m<sup>2</sup> için 100 Euro olarak uygulanacaktır. Götürü teminat verilmemesi halinde her parti mal için ayrı ayrı veya global (toplu) teminat ilgili gümrük idaresine verilecektir.

Global götürü teminat sisteminden yararlanmak isteyen ve birden fazla mağaza işletmeciliği yapan ve tebliğde belirtilen şartları taşıyan firmaların Ankara Gümrük Saymanlık Müdürlüğüne 750.000. Euro global götürü teminat vermeleri halinde bunlardan işlettikleri mağazalarına konulacak eşya için başkaca bir teminat aranmaz.

Faaliyete geçebilmek için teminat uygulamasından başka Müsteşarlıkça zorunlu uygulamaya konulan bilgisayar sistemine de dâhil olunması gerekir. Ayrıca mağaza açma izni verilenlerin izin yazısının kendilerine tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 6 (altı) ay içinde faaliyete geçmeleri gerekir. Bu süre içinde faaliyete geçilmemesi hâlinde verilen izin iptal edilir ve alınan teminat iade edilir.

## **2.3- Mağazalarda Satışı Yapılabilecek Eşyalar**

Yolcu girişi yapılan sınır kapılarında bulunan Free-Shop mağazalarında Türkiye'ye giriş yapan yolculara, esas olarak satış tarihinde yürürlükte bulunan gümrük mevzuatına göre gümrük vergileri ödenmeksizin yurda ithal edilebilecek Zati Eşya Listesinde yer alan eşya ile yolcu beraberliği

hediyelik eşya ve Gümrük Müsteşarlığınca uygun bulunacak eşya satılabilmektedir. Ayrıca gümrük vergisi ödenmek suretiyle ithal olunacak hediyelik eşyanın da satışı mümkündür.

Yolcu çıkışı yapılan sınır kapılarında açılan mağazalarda ise; Türkiye'den çıkış yapan yolculara, transit yolculara, Türkiye'den çıkış yapan nakil vasıtaları sürücü ve hizmetlilerine; satış tarihinde yürürlükte bulunan Zatî Eşya Listesinde kayıtlı eşya ile yolcu beraberinde ihraç edilebilecek ve hediye olabilecek miktar ve mahiyetteki eşya, miktarı ve mahiyeti Müsteşarlıkça belirlenen yolcu beraberindeki yerli eşya satılabilmektedir.

Yönetmeliğin 9. maddesinin 4. ve 5. fıkralarında eşya satışına ilişkin yapılan düzenlemeleri ise, yazımızın ilerleyen bölümlerinde açıklayacağımız üzere free shopların bu günkü durumuna gelmelerinin en önemli nedenleri olarak sayabiliriz. Buna göre gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarında 18 yaşın altındakilere alkollü içki ve tütün mamulleri satılamaz. Nakil vasıtaları sürücüleri ve hizmetlileri ise girişte 1 karton sigara, en fazla 100 cl'lik 1 adet alkollü içki ve en fazla 120 ml'lik 1 adet parfümü yolcu girişi yapılan sınır kapılarında açılan mağazalardan satın alabilirler. Ancak, kara nakil vasıtaları sürücüleri ve hizmetlileri, seyahat ettikleri ülkede, en az üç gün kalmadan dönmeleri hâlinde girişte bu haktan yararlanamazlar.

#### 2.4- Free- Shoplarda Yapılan Satışlarda Düzenlenecek Belgeler

Gümrük hattı dışı eşya satışı mağazalarında yapılan satışlarda düzenlenecek belgeleri açıklamadan önce, öncelikle bu mağaza veya depoları işletenlerin tutmak ve düzenlemek zorunda oldukları defter ve belgelerin neler olduğunu ayrıntısına girmeden ismen sayalım. Mağaza ve depo açma izni alanlar aşağıdaki defter ve belgeleri

bilgisayar ortamında tutmak ve düzenlemek zorundadırlar.

- Antrepo Giriş-Çıkış Defteri,
- Satış Belgesi,
- Satış Listesi,
- Aylık Satış Listesi,
- Eşya Yollama Kâğıdı,
- Stok Cetveli.

Antrepo giriş-çıkış defteri tasdike tabi bir defter olup, bu defter, depoya ve mağazaya giren ve çıkan eşyanın izlenmesi için kullanılır. Kayıtlar beyanname, eşya yollama kâğıtları ve satış listesine dayanılarak yapılır. Her depo ve mağaza için ayrı tutulur. Bu deftere kayıtların en geç 10 gün içinde yapılması zorunludur. Diğer belgelerin ise örnekleri anılan yönetmeliğin eklerinde mevcut olup, ne şekilde kullanılacağı hususunda ayrıntılı açıklamalar yönetmelikte yapılmıştır.

Free-Shop Mağazalarında yapılan satışta ise, satıcı tarafından; alıcı ve satışa konu eşyaya ilişkin bilgileri içeren ve düzenleyen tarafından tarihine ve sıra numarasına göre saklanması zorunlu olan **satış fişi** ya da **fatura** düzenlenir.

Mağazalar sattıkları eşya için satış belgesi vermek ve müşteri de söz konusu belgeleri istemek ve almak mecburiyetindedir. Mağazalar sattıkları eşyanın cinsini ve miktarını tespit etmek üzere Yönetmeliğe ekli örneğe uygun olarak her ay aylık satış listesi düzenler. Aylık satış listesinde asgari olarak düzenleyen mağazanın adı, eşyanın cinsi, kod numarası ve satılan miktar ve listenin ait olduğu dönem yer almalıdır.

### 3- FREE SHOP MAĞAZALARININ VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

#### 3.1- Kurumlar Vergisi Yönünden Konunun Değerlendirilmesi

Yazımızın önceki bölümünde açıkladığımız üzere free-shop olarak adlandırılan mağazalar

belirtilen şartları taşıyan Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş Limited veya Anonim Şirketler tarafından açılmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergi Kanunu'nun<sup>4</sup> 6. maddesinde, Kurumlar Vergisinin ikinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan kanunun 14. maddesinde ise her mükellefin vergiye tabi kazancının tamamı için tek bir beyanname vereceği, mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı sair işyerleri için bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi, ayrı beyanname vermeyecekleri ifade edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun yukarıda belirtilen hükümleri göz önüne alındığında Limited veya Anonim bir şirkete bağlı olarak açılan gümrük hattı dışı eşya satış mağazasında gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar kurum kazancı olup, merkez tarafından verilecek kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

### **3.2- Vergi Usul Kanunu Hükümleri Yönünden Değerlendirilmesi**

#### **3.2.1- Emtia Satışında Düzenlenecek Belgeler:**

3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla perakende ticaretle uğraşan veya hizmet ifa eden 1. ve 2. sınıf ta-cirlere Vergi Usul Kanununa göre fatura düzenleme

mecburiyeti olmayan satışlarının belgelendirilmesi için ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyeti getirilmiştir.

Free-Shop Mağazalarında Vergi Usul Kanununa göre fatura düzenleme mecburiyeti dışında kalan satışların bulunması halinde bu satışların ödeme kaydedici cihaz kullanılmak suretiyle belgelendirilmesi gerekmektedir. Ancak free-shoplardaki satışlarda ister ödeme kaydedici cihaz fişi ister fatura kullanılsın düzenlenen bu belgelerde ayrıntısını yukarıda açıkladığımız bilgilerin bulunması zorunludur.

#### **3.2.2- Merkez İşyerinden Free-Shop Mağazasına, Free-Shoplara Kendi Arasında veya Mağazadan Depoya veyahut Depodan Mağazaya Eşya Sevkinde Kullanılacak Belgeler:**

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun<sup>5</sup> 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.

Aynı Kanunun 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 halde de, malın gönderen tarafından sevk irsalıyesine bağlanması gereği ifade edilmiştir.

Buna göre, merkez işyerinden free-shop mağazasına yapılacak mal teslimlerinde fatura düzenlenmemesi, düzenlenecek sevk irsalıyesi ile malların sevk edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinin 25. maddesinde, aynı gümrük müdür-

<sup>4</sup> 22/06/2006 tarih ve 26206 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> 10/01/1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lûğü denetimi altında bulunan mağazadan mağazaya, depodan mağazaya ve mağazadan depoya eşya sevkinde Yönetmeliğe ekli örneğe uygun Eşya Yollama Kâğıdının kullanılacağı belirtilmiştir.

### 3.2.3- Free-Shoplarda Tutulacak Defterler:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 176-185'inci maddelerinde tutulacak defterler belirlenmiş olup, buna şirketin free-shop mağazalarında kullanmak üzere ayrı bir Kanuni defter tasdik ettirmesine gerek bulunmayıp işlemlerin merkez muhasebe kayıtları içerisinde ayrı hesaplarda izlenmesi mümkündür. Ancak yukarıda da açıkladığımız üzere Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinin 12. ve müteakip maddelerinde bu mağazalarda tutulması ve tasdik ettirilmesi zorunlu defter olarak "antrepo giriş-çıkış defteri" sayıldığından, işletmelerin kayıtlarını yaparken bu Yönetmelik hükümlerini de göz önünde bulundurmaları gerekir.

### 3.3- Free-Shoplarda Yapılan Satışların Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

#### 3.3.1- Free-Shoplara Yapılan Teslimlerde KDV Uygulaması:

Bilindiği üzere 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun<sup>6</sup> 1/1. maddesine göre Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusunu oluşturduğu, 1/2 maddesinde ise her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları

çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin katma değer vergisinden istisna edildiği belirtilmiştir.

Yine, aynı Kanununun 12/1.maddesinde "Bir teslimin, ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Teslim, yurt dışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır.

b) Teslim konusu mal T.C.gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurtdışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepasına konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez." şeklinde açıklanmıştır.

Gümrük hattı dışı eşya satış mağazaları ise Türkiye Gümrük Bölgesi içinde faaliyet gösterdiğinden, bu mağazalara Türkiye'deki firmaların yapacakları eşya satışları ihracat kapsamında değerlendirilemez. Buna göre, Free Shop olarak açılan mağazalara yurt içindeki imalatçı ve imalatçı olmayan firmalar tarafından yapılacak her türlü teslimler ait oldukları oranda KDV'ne tabi olacaktır. Free-Shop mağazalara eşya gönderen firmalar genel esaslar çerçevesinde düzenleyecekleri faturalarda Katma Değer Vergisini ayrıca gösterecek ve bu tutarı mağaza işleticisi firmalardan tahsil edeceklerdir.

Diğer taraftan, free-shop mağazalarının serbest bölge veya yurt dışından alışları ise KDV'nden istisnadır. Ancak free-shop mağazalarının yurtdışından ithal edilen malların millileştirilmesi halinde KDV'ne tabi olacağı tabiidir.

<sup>6</sup> 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 3.3.2- Free-Shoplarda Yapılan Teslimlerde KDV Uygulaması:

8 Seri No.lu (Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları) Gümrük Genel Tebliği'nin "Mağazalara Türkiye'deki Firmalardan Gönderilen Eşyanın Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu" başlıklı 5. maddesinde;

"Türkiye Gümrük Bölgesinde faaliyet gösteren gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına Türkiye'deki firmaların yapacakları eşya satışları ihracat kapsamında değerlendirilmez. Dolayısıyla, bu mağazalara eşya gönderen firmalar genel esaslar çerçevesinde düzenleyecekleri faturalarda Katma Değer Vergisini ayrıca gösterirler ve bu tutarı mağaza işleticisi firmalardan tahsil ederler.

3065 sayılı "Katma Değer Vergisi Kanunu"nun 16 ncı maddesinin 1 inci fıkrasının (c) bendi hükmü gereğince, "transit ve gümrük antreposu rejimleri ile serbest bölgeler, geçici depolama yerleri ve gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarla ilgili hükümlerin uygulandığı mal ve hizmetler" katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, mağazaların bu nitelikteki satışları katma değer vergisinden müstesnadır. Mağazaların alışlarında yükledikleri katma değer vergisi, aynı Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi gereğince, indirim veya iade konusu olmayıp, olayın özelliğine göre, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir."denilmektedir.

Buna göre, free-shop mağazaların bu nitelikteki satışları katma değer vergisinden müstesnadır. Mağazaların alışlarında yükledikleri katma değer vergisi ise, anılan kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi gereğince, indirim veya iade konusu olmayıp, olayın özelliğine göre, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Nitekim, konu hakkında İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>7</sup>;

".....

1) ..... (Free Shop) olarak açılan şubenize yurt içindeki imalatçı ve imalatçı olmayan firmalar tarafından yapılacak her türlü teslimler ait oldukları oranda KDV'ne tabi olacaktır.

2) ..... Mağazanızda yurt dışına giden yerli ve yabancı müşterilere yapılacak teslimler KDV'nden istisna olacaktır.

3) Söz konusu şubenizin gerek serbest bölgeden gerekse yurt dışından alışları KDV'nden istisna olacak ancak yurtdışından ithal edilen malların millileştirilmesi halinde KDV'ne tabi olacağı tabiidir.

Yine gümrük hattı dışı eşya satış mağazanızda yapılan teslimler KDV'nden istisna olduğundan bu teslimlerle ilgili yüklenilen vergilerin Kanununun 30/a maddesi uyarınca indirimi mümkün olmayıp işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir." Denilmektedir.

Free-Shoplarda KDV uygulaması ile ilgili olarak yapılan son düzenleme ise 5228 sayılı Kanunla<sup>8</sup> yapılmıştır. Buna göre Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddenin 4 numaralı fıkrasına 5228 sayılı Kanun ile eklenen (o) bendi hükmü uyarınca, Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile **vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması** katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Yapılan düzenlemeye göre 1.1.2004 tarihinden itibaren geçerli

<sup>7</sup> İstanbul Defterdarlığı'nın 18/05/2004 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.16/1-c.3109 sayılı muktezası

<sup>8</sup> 21/07/2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olmak üzere vergisiz satış yapılan free-shop mağazaları ile bu mağazalara ait depo ve ardiye gibi bağımsız bölümlerin kiralanması işlemlerinde KDV hesaplanmayacaktır.

### 3.4- Free-Shoplarda Yapılan Satışların Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun<sup>9</sup> "Diğer İstisnalar" başlıklı 7. maddesinin 7.bendinde; 4458 sayılı Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tâbi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı malların vergiden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre Özel Tüketim Vergisine (ÖTV) tabi sigara, alkollü içki ve parfüm gibi malların gerek free shoplara teslimi, gerekse bu mahiyetteki malların free shoplar da ülkeye giriş veya çıkışı yapan yolculara teslimi ÖTV'den istisnadır.

### 4- BUGÜN İTİBARIYLA FREE SHOPLARIN DURUMU

Yazımızın bu bölümünde free-shop olarak adlandırılan gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarının nasıl kaçakçılık üssü haline getirildiği, nasıl free-shop olarak değil de adeta vurgun shop olarak kullanıldığını ve yapılan son düzenlemeler sonrasında free-shopların bugünkü durumunu kısaca aktarmaya çalışacağız.

Bilindiği üzere free-shoplar Türkiye'ye gelen veya Türkiye'den giden yolcular ile transit yolculara, diplomatik muafiyetten yararlananlara, yabancı basın yayın organlarının yabancı uyruklu mensuplarına, İstanbul Boğazi ve Çanakkale Boğazi'nden transit geçen gemilere, yat limanlarına

gelip giden veya kıslayan yat ve tekne sahiplerine gümrüksüz olarak eşya satışı yapan ve gümrük giriş ve çıkış bölgelerinde faaliyet gösteren mağazalardır. Bu mağazalardaki satışlar gümrük vergisi, KDV, ÖTV gibi bir çok vergiden istisnadır. Bu nedenle özellikle bünyesinde % 350'ye varan vergi barındıran sigara ve alkollü içkiler, bu mağazalarda iç piyasanın neredeyse üçte biri fiyatına satılmaktadır. Free-Shopların kaçakçılık üssü haline gelmesindeki en önemli neden ise özellikle sigara ve alkollü içkide uygulanan yüksek vergilerdir.

2006 yılında yapılan düzenlemeden önce, sınır kapılarında her hangi bir süre ile sınırlı olmaksızın gerek şahsi araçlarla gerekse otobüsler ile yurda giriş veya çıkış yapanların bu mağazalardan kişi başı 3 karton sigara ve 4 adet alkollü içecek alma hakları vardı. Her hangi bir süre sınırlaması olmadığından ve günü birlik giriş-çıkışlarda harç muafiyeti bulunduğundan özellikle sınır kapılarına yakın yerlerde ikamet edenler bir günde birden fazla giriş-çıkış yaparak bu şekilde vergisiz sigara ve içki alıp iç piyasada satıyorlardı.

Bu ticaret öyle büyük boyutlara ulaşmıştı ki, özellikle doğu ve güneydoğuda Diyarbakır, Siirt, Urfa'da, Tekel'in satışları yüzde 35 ila yüzde 50 oranlarında azalmıştır. Hakkari'de Tekel'in satışlarındaki düşüşün yüzde 60'ları ve Şırnak'taki satışların da yüzde 92'leri bulunduğu görülmektedir.<sup>10</sup>

Gümrük Teftiş Kurulu tarafından, free shop'larda içki ve tütün ürünlerinin yurda sokulmasıyla ilgili olarak hazırlanan inceleme raporunda; ABD ve AB ülkelerinin tamamında 1999'dan bu yana ülkeye girişte gümrüksüz satış mağazası bulunmadığına dikkat çekilerek, Türkiye'de hem çıkışta hem de girişte gümrüksüz satışa

<sup>9</sup> 12/06/2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>10</sup> GÜNER,Sedat, "Türkiye Sigara Sektöründe Kaçakçılığın Yeri", Gümrük Dünyası Dergisi,Yıl:2006, Sayı:48

izin verildiği, fiyat avantajı dolayısıyla giriş yapanların da Türkiye'deki free shoplardan alışveriş yaptıkları, yurt içinde vergileri yüzde 343 ile yüzde 180 olan içki ve tütün ürünlerine Türkiye'ye giriş yönlü olarak free shoplarda yıllık 200 milyon Euro harcandığı, oysa ki bu uygulamanın dünyada olmadığı, bu miktarda ürün için, yürürlükteki gümrük oranları uygulandığında 400 milyon Euro vergi ödenmesi gerektiği, son beş yıl itibariyle kaybın 2 milyar Euro olduğu, belirtilmiştir.<sup>11</sup>

Görüleceği üzere free-shoplar başta sigara ve alkollü içkiler olmak üzere ülke içinde vergi oranı yüksek olan ürünlerin adete kaçakçılık üssü haline getirilmiş, devlet milyarlarca YTL vergi kaybına uğratılmıştır. 2005 yılında Kapıkule gümrüğünde yapılan büyük çaplı operasyon sonucunda bu kaçakçılığın boyutları daha iyi anlaşılmış, Gümrük Müsteşarlığı denetim elemanlarının yaptığı incelemeler sonucunda akıl almaz kaçakçılık yöntemleri uygulandığı tespit edilmiştir.

Buna göre; Türkiye'ye hiç giriş-çıkış yapmayan kişilerce bile free-shoplardan alışveriş yapıldığı, bazı pasaportlarla da bir çok mağazadan kısa aralıklarla alışveriş yapıldığı, free-shopların satış listesinde ilk sırada yer alan sigara satışlarında yasal sınır 3 karton olmasına karşın, usulsüz alışveriş yapanların bu yasal sınırı deldiği, free-shoplarda pasaporta yazdır yöntemiyle kanuni sınırların çok üzerinde alışveriş yapıldığı, uçuş listeleri alınarak, alışveriş yapmayan yolculara satış yapılmış gösterildiği, hatta kesilen satış fişlerinin alfabetik sıraya göre dizildiği, kesilen fişlerdeki bütün yolcuların, aynı içki ve sigaralardan aynı miktarlarda almış görüldüğü, bu satışların mağazaya giren yolculara yapılan rutin satış değil, önceden

planlanmış yolcu dışı kişilere yapıldığı tespit edilmiştir.<sup>12</sup>

Yine Gümrük Müfettişlerinin raporunda Kapıkule'de yapılan içki ve sigara kaçakçılığı yöntemleri arasında, tel üzerinden geçirilen malların araçlara yüklenmesini içeren 'sallama' dahil, üç yöntem şöyle anlatılıyor<sup>13</sup>:

Birinci yöntem: Türkiye'ye otobüsle yolcu olarak giriş yapan şahısların üzerinden otobüs şoförlerinden temin edilen yolcu isim ve pasaport listesindeki kişilerin adına kesilen fişlerle kaçak içki ve sigaralar poşetler halinde otobüslere yükleniyor. Fişler otobüs şoförüne teslim edilirken kontrol sırasında yolcuların malların kendilerinin olduğuna dair beyan vermeleri sağlanıyor. Bu mallar İstanbul'a yaklaşıldığında malın asıl parasını ödeyenler tarafından yolda karşılanıp teslim alınıyor. Bu mallar için yolculara ödeme yapılmıyor, sadece şoförler 100-200 Euro taşıma ücreti alıyorlar.

İkinci yöntem: Türkiye'ye giriş yapan Bulgaristan vatandaşları yasal hakları olan 3 paket sigara 4 şişe içki hakkını kullanarak önceden hazırlanmış olan malları "free shoptan" alıp kendilerini karşılayan kaçakçılık organizasyonu elemanlarına veriyorlar. İçki ve sigara için cebinden hiç harcama yapmayan Bulgar vatandaşları, "taşıyıcılık" işi için parça başına 1-1.5 Euro alıyorlar. "taşıyıcı"lar malları "toplayıcı"lara götürüyor ve mallar Edirne'deki bazı adreslerde, piyasaya süren kişilere teslim ediliyor.

Üçüncü yöntem: Giriş yapan otobüs yolcularının listeleri "bir şekilde" mağaza çalışanların tarafından ele geçiriliyor. Otobüs mağazaya uğramadan yolcular adına satış fişleri kesilip içki ve

<sup>11</sup> GÜNER,Sedat, a.g.m.

<sup>12</sup> GÜNER,Sedat, a.g.m.

<sup>13</sup> 05/02/2006 tarihli Milliyet Gazetesi'nde yayımlanan "Kapıkule'de Rüşvetin Belgesi" başlıklı yazı,



sigaralar, gümrük lojmanları bölgesinde "sallama" yapılarak mallar tel örgü dışına çıkarılıyor, oradan da şahısların anlaşmalı olduğu kişiler aracılığıyla alınıyor.

Görülebileceği üzere free-shoplar adeta vurgun shop olarak kullanılmış ve devlet milyarlarca YTL vergi kaybına uğramıştır. İşte bu kaçakçılığın önüne geçebilmek için, Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün tarafından Müsteşarlık Makamının 03.01.2006 tarih ve 2006/2 sayılı Onayı ile çıkarılan yazı<sup>14</sup> ile 04.01.2006 tarihinden itibaren sınır kapılarında free-shoplarda yapılan "alkollü içki, sigara ve tütün mamullerinin" satışına sınır-lama getirilmiştir. İlgili yazıda özetle;

*"Özellikle kara sınır kapılarımızdan gerek ülkemizden komşu ülkelere gerekse de komşu ülkelerden ülkemize her gün bazen de aynı gün içerisinde bir kaç kez olmak üzere giriş çıkış yapan yolcuların olduğu, bu kişilerin yolcu addedilmeleri sebebiyle, özellikle yüksek vergili ürünler olan alkollü içkiler, sigara ve diğer tütün mamulleri başta olmak üzere vergilerden muaf olarak eşya ithal ettikleri, bu yolla yolcu beraberi hediye-lik eşya ile zati eşya ithal etme hakkını kötüye kullandıkları, sonucu ortaya çıkmaktadır. Hakkın kötüye kullanılması neticesinde hem ülkemiz vergi kaybına uğramaktadır hem de sınır kapılarında yığılmalara sebep olunarak süratli ve etkin gümrük hizmeti verilmesine engel olunmaktadır.*

*Açıklanan nedenlerle yolcu beraberi hediye-lik eşya ve zati eşya hakkının kötüye kullanılma-sının engelleyecek bir düzenleme yapılması gereği açıkça ortaya çıkmıştır. Bu itibarla, anılan Bakanlar Kurulu Kararının 35/3 ve 45 inci mad-delerinin Müsteşarlığımıza tanıdığı yetkiye istinaden, kara hudut kapısından ülkemizden diğer*

*ülkelere giden ve geri gelenler ile diğer ülkeler-den ülkemize gelen ve giden yolcuların gelinen ülkede en az 3 gün geçirmeden geldikleri ülkeye dönmeleri halinde zati eşya ve yolcu beraberi hediye-lik eşya hakkı kapsamında "ALKOLLÜ İÇ-Kİ, SİGARA VE TÜTÜN MAMULLERİNİ" muafan ithal etme hakkından yararlandırılmamaları, uy-gulamanın 04.01.2006 tarihinden itibaren başla-tılması, Müsteşarlık Makamının 03.01.2006 tarih ve 2006/2 sayılı Onayı ile uygun bulunmuş-tur."denilmektedir.*

Gümrük kapılarında en çok suiistimal edilen gününbirlik geçişlerde yapılan sigara ve alkollü içki satışlarına getirilen bu sınırlama ile, 04/01/2006 tarihinden itibaren ülkeye karayoluyla giriş-çıkışlarda en az üç tam gün geçirme şartı aranacaktır. 04.01.2006 tarihinden itibaren geldi-ği ülkede 72 saatten az kalanlar free shop'lardan (gümrük vergisiz satış mağazaları) içki ve sigara alamayacaklardır. Öte yandan yazımızın önceki bölümlerinde açıkladığımız üzere 13/10/2006 ta-rihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği"nin 9. maddesinin 4. fıkrasında free shoplardan alınabilecek sigara, alkollü içki ve parfüm miktarına da sınırlama ge-tirilmiştir. Buna göre nakil vasıtaları sürücüleri ve hizmetlileri girişte 1 karton sigara, en fazla 100 cl'lik 1 adet alkollü içki ve en fazla 120 ml'lik 1 adet parfümü yolcu girişi yapılan sınır kapılarında açılan mağazalardan satın alabilirler.

Görülebileceği üzere yapılan bu düzenlemeler ile free-shoplar aracılığıyla yapılan kaçakçılığın önüne geçilmek istenmiştir. Nitekim alınan bu tedbirler kısa sürede sonuç vermiş, ve düzenleme öncesi özellikle Kapıkule sınır kapısında gün-de 40-50 bin Euro ciro yapan free-shoplar şuanda 2-3 bin Euro ciro yapar hale gelmişlerdir. Bunun

<sup>14</sup> Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 03/01/2006 tarih ve 236 sayılı yazısı

sonucunda Kapıkule gümrük sahasında bulunan Free shoplardan bir çoğu kapanmıştır. Ayrıca Ulaştırma Bakanlığı Kara Ulaştırma Genel Müdürlüğü 29/12/2006 tarihli yazılarıyla<sup>15</sup> 20 yaş üstü araçların, daha ziyade motorin kaçakçılığında kullanıldığı gerekçesiyle gününbirlik geçişine yasak getirilmiş ve hususi olarak tescil ettirilmiş yerli ve yabancı plakalı otomobil, minibüs ve kamyonetlerin haftada bir, ayda toplam dört seferden fazla aynı sınır kapısından yurtdışın çıkış veya yurda giriş yapılmasına izin verilmeyeceği belirtilmiştir. Bu nedenle, uygulama öncesinde Kapıkule'den günde ortalama 3 binin üzerinde gününbirlik dediğimiz araç giriş çıkış yaparken bu rakam şuan 400'lere düşmüştür.

### 5- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Türkiye'de genellikle uluslararası havaalanlarında, gümrük kapılarında ve turist yoğunluğu olan kıyı il ve ilçelerdeki gümrük kapılarında faaliyet gösteren ve sigara, içki ve pek çok değerli eşyanın gümrüksüz satışının yapıldığı ve kamuoyunda Free Shop olarak adlandırılan mağazaların kuruluşunu, işleyişini ve vergi mevzuatımız karşısındaki durumunu aktarmaya çalıştık.

Ayrıca Avrupa'da hiçbir ülkede ülkeye girişte bulunmayan ve yıllardır kira geliri ve istihdam bahanesiyle açılan bu mağazaların, yurt içi bağlantılarıyla nasıl kaçakçılık üssü haline geldiklerini, ülkeye girişteki bu Free-Shop'ların nasıl 'ekmek kapısı' değil de, içki ve sigara kaçakçılarının lojistik destek sağlayan geçiş noktaları haline geldiğini sizlerle paylaştık. Tabi son dönemde bu kaçakçılığı önlemek adına bazı düzenlemeler yapılmakla beraber uygulanan yanlış vergi politikası nedeniyle bu kaçakçılığın önüne tam olarak geçilememiştir.

Bu nedenle kanaatimizce AB mevzuatına uyum çerçevesinde free-shop olarak adlandırılan gümrüksüz satış mağazalarından, yurda giren yolculara satış yapan mağazaların kapatılması gerekmektedir. Çünkü söz konusu mağazalarda alınan sigara vb. eşyaların yurt içinde ticari olarak satılması yasak olmasına karşın, bunun yurt içinde satılmasının engellenmesi kolay olmamaktadır. Yine yapılacak olan bir düzenlemeyle bu mağazalar sadece hava-limanlarında, çıkış salonlarında ve transit salonlarında, hudut kapılarında ise çıkış peronlarından sonra gelen sahada yer alarak, faaliyetleri sınırlandırılmalıdır.

Öte yandan özellikle sigara ve alkollü içkilerde uygulanan yüksek vergi politikası yerine daha sağlıklı bir vergi politikası izlenmesi, hem bu ürünlerdeki kaçakçılığı önleyecek, hem de tüm sigara ve alkollü içki satışları kayıt altına alınabilecektir.

### KAYNAKÇA

1. Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği
2. 8 nolu Gümrük Genel Tebliği
3. 10 nolu Gümrük Genel Tebliği
4. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
5. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
6. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
7. İstanbul Defterdarlığı'nın 18/05/2004 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.16/1-c.3109 sayılı muktezası
8. 5228 sayılı
9. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
10. GÜNER,Sedat, "Türkiye Sigara Sektöründeki Kaçakçılığın Yeri", Gümrük Dünyası Dergisi, Yıl:2006, Sayı:48
11. 05/02/2006 tarihli Milliyet Gazetesi'nde yayımlanan "Kapıkule'de Rüşvetin Belgesi" başlıklı yazı.
12. Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 03/01/2006 tarih ve 236 sayılı yazısı,
13. Kara Ulaştırma Genel Müdürlüğü'nün 29/12/2006 tarih ve 31986 sayılı yazısı.

<sup>15</sup> Kara Ulaştırma Genel Müdürlüğü'nün 03/01/2006 tarih ve 31986 sayılı yazısı