

GÜMRÜK SİRKÜLERİ
Sayı: 2016/3

Tarih : 26/01/2016
Ref : 6/3

Konu: ANTREPO VERGİ ERTELEME/ÖDEMEME OLANAĞIDIR

Giriş

Gümrük antreposuna eşya konulması işlemi ithalat vergileri, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi yükümlülüğü doğuran işlemlerden değildir. Vergi ertelemesine olanak veren boyutuyla, antrepo rejiminin kullanılması, mükellefe avantaj sağlamaktadır. Hiç serbest dolaşıma girmeyecek eşya için antrepo rejiminin kullanılması ise, ithalatta ödenmesi gereken vergileri hiç ödememe ve bu suretle katma değer yaratma olanağı sağlamaktadır.

Bu sirkülerde, önce, gümrük antreposuna ilişkin genel bilgilere, daha sonra da gümrük antreposundaki eşyaya ilişkin vergi hükümlerine yer verilecektir.

1. Gümrük Antreposuna İlişkin Genel Bilgiler

1.1. Gümrük Antreposu Tanımı

Gümrük Kanunu (GK), gümrük antreposunu, "*gümrük gözetimi¹ altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluşunda aranılacak koşulları ve nitelikleri yönetmelikle belirlenen yer*" olarak tanımlamıştır.² Bu tanımı, GK'nın 93'üncü maddesinde yer alan diğer hükümleri de dikkate alarak şu şekilde yeniden yapmak mümkündür: "*Gümrük antreposu, ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşya ile ihraç eşyasının*

¹Gümrük gözetimi, GK'nın 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının 12'nci bendi hükmü gereğince, gümrük mevzuatına ve gereken hallerde gümrük gözetimi altındaki eşyaya uygulanacak diğer hükümlere uyulmasını sağlamak üzere gümrük idarelerince genel olarak uygulanan işlemlerdir.

² Gümrük Kanunu m. 93/3.

(ihracata bağı olanaklardan yararlanılmasını sağlayan bir işlem olarak) konulabildiği yerdir.”

1.2. Antrepoya Eşya Konulması

Antrepoya, Gümrük Mevzuatı uyarınca, genel kural olarak, serbest dolaşımda bulunmayan eşya konulmaktadır.³ Eşyanın antrepoya konması antrepo rejim beyanıyla olmaktadır. Antrepo rejim beyanına ilişkin gümrük beyannamesi antrepo kullanıcısı tarafından verilmektedir.

1.3. Antrepo Rejiminin Devamı Süresince Eşyanın Statüsü

GK, eşyanın antrepo rejimine tabi tutulmasını gümrük yükümlülüğü doğuran bir işlem saymamıştır. Gümrük yükümlülüğü, ancak, antrepoda bulunan serbest dolaşımda olmayan ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması ya da ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulması durumunda söz konusu olur.

Dolayısıyla, antrepo rejim beyanına konu edilerek antrepoya konulan serbest dolaşımda bulunmayan eşyanın bu statüsü antrepo rejiminde kaldığı süre boyunca devam edecektir.

2. Antrepo Rejim Beyanı Altındaki Eşyada Vergi

2.1. Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi hükmü ve bu maddenin gönderme yaptığı aynı kanunun eki (1) numaralı Tablo uyarınca, herhangi bir eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenmesi dolayısıyla gümrük idaresine verilecek gümrük beyannamesi damga vergisine tabi bulunmaktadır.

2016 yılında antrepo rejim beyanına tabi tutulmak istenen eşya nedeniyle verilen gümrük beyannamesi için 63,80 TL damga vergisi ödenmesi gerekir.

³ GK'nın 100/1'inci maddesi uyarınca, "ekonomik yönden bir ihtiyaç bulunması ve gümrük gözetiminin olumsuz etkilenmemesi koşuluyla, ihraç amacı dışında, serbest dolaşımda bulunan eşyanın gümrüklü antrepoya konulmasına Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca izin verilebilmektedir.

2.2. İthalat Vergileri

Daha önce de belirtildiği üzere, GK eşyanın antrepo rejimine tabi tutulmasını gümrük yükümlülüğü doğuran olaylardan saymamıştır.

İthalatta gümrük yükümlülüğü, ithalat vergilerini ödeme yükümlülüğünü ifade etmektedir.

"İthalat vergileri" deyimi ise,

- eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,
- tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri,

ifade etmektedir.⁴

GK'nın eşyanın antrepo rejimine tabi tutulmasını gümrük yükümlülüğü doğuran olaylardan saymamış olması dolayısıyla, antrepo rejimine tabi tutulan eşya için ithalat vergilerini ödeme yükümlülüğü doğmaz.

Bu durum, antrepo rejimine tabi tutulup antrepoya konulan malın ithalat vergilerinin serbest dolaşıma giriş aşamasına değin ödenmemesi, başka deyimle ertelenmesi olanağı yaratmaktadır.

2.3. Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) hükümleri uyarınca, kanuna ekli listelerde yer alan belli malların ithalatı ÖTV'ye tabi bulunmaktadır.

ÖTVK'nın 7'nci maddesi hükmü uyarınca ise, GK'nın antrepo hükümlerinin uygulandığı mallar özel tüketim vergisinden (ÖTV'den) istisna edilmiştir.

Bu bağlamda, ithalatı ÖTV'ye tabi bir malın antrepo rejimine tabi tutulması işlemi ÖTV'den istisna olacaktır.

⁴ GK m. 3/fıkra bir/bent 9.

Bu istisna hükmü, antrepo rejimine tabi tutulup antrepoya konulan ithalatı ÖTV'ye tabi olan malın vergisinin antrepo rejiminin sonlandığı serbest dolaşıma giriş aşamasına değin ödenmemesine, başka deyimle ertelenmesine olanak tanımaktadır.

2.4. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) hükümleri uyarınca, her türlü mal ithalatı KDV'ye tabi bulunmaktadır.

KDVK'nın 16'ncı maddesi hükmü uyarınca ise, GK'daki gümrük antrepo rejimi hükümlerinin uygulandığı mallar KDV'den istisna edilmiştir.

Bu bağlamda, ithalatı KDV'ye tabi bir malın antrepo rejimine tabi tutulması işlemi KDV'den istisna olacaktır.

Bu istisna hükmü, antrepo rejimine tabi tutulup antrepoya konulan mala ilişkin ithalatta KDV'nin, malın serbest dolaşıma girdiği aşamaya değin ödenmemesine, başka deyimle ertelenmesine olanak tanımaktadır.

3. Antrepodaki Malların Serbest Dolaşıma Sokulmadan Yeniden İhracı

Antrepodaki malların antrepo kullanıcısınca serbest dolaşıma sokulmaksızın yeniden ihracı halinde,

- ithalat vergilerini ödeme yükümlülüğü,
- Katma Değer Vergisi ödeme yükümlülüğü,
- Özel Tüketim Vergisi ödeme yükümlülüğü,

doğmaz. Dolayısıyla, malı serbest dolaşıma sokmaksızın bir başka ülkeye, bu ülkedeki bir müşteriye satmayı planlayanlar antrepo rejimini kullanmak suretiyle yukarıdaki vergilerden kaçınma olanağı bulacaklardır.

4. Antrepodaki Malların Satılması

Gümrük Yönetmeliği (GY)'nin 333/1'inci maddesi hükmü, gümrük antrepolarında depolanan eşyanın satış suretiyle başkasına devredilebilmesine olanak tanımaktadır.

Antrepo kullanıcısı, antrepoda depolanan malına antrepo rejimi altındayken müşteri bulup malını satarsa, gelecekte, serbest dolaşım aşamasında doğması olası ithalat vergileri ile ÖTV ve KDV ödeme yükümlülüğünden kendini kurtarmış olacaktır. Antrepo rejimi altındaki söz konusu malın satışı, ithalat vergileri ödeme yükümlülüğü doğuran bir işlem olmadığı, antrepo rejimi altındaki malların teslimi ÖTV ve KDV'den istisna edildiği için satış dolayısıyla hesaplanıp alıcıdan tahsil edilecek ÖTV ve KDV olmayacaktır.

4.1. Gümrüksüz Satış Mağazalarındaki Satışlar

Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği⁵ uyarınca,

- 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 kışlayan yat ve tekne sahiplerine,
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na belirlenecek diğer kişilere satış yapmak üzere,

gümrüksüz satış mağazaları açılabilen ve faaliyet gösterebilmektedir.

Gümrüksüz satış mağazaları, Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği'nin 3/1-c maddesi uyarınca, özel antrepo sayılmaktadır. Belli limitler dahilinde yukarıda belirtilen kişilere gümrüksüz satış mağazalarından yapılan mal satışları ÖTVK'nın 7'nci, KDVK'nın 16'ncı maddesi uyarınca, sırasıyla, ÖTV'den ve KDV'den istisnadır.

⁵ 13/10/2006 tarihli ve 26318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5. Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılan Teslimler

5.1. Yurtdışından Yapılan Teslimler

Gümrüksüz satış mağazalarına yurt dışından yapılan teslimlerde Türk Mevzuatı uyarınca herhangi bir vergileme yapılması olası değildir. Yurtdışından teslim alınan malların Türkiye Gümrük Bölgesi'ne⁶ getirilip özel antrepo sayılan gümrüksüz satış mağazalarına konulması işlemi ise, mevzuatın antrepoya ilişkin genel düzenlemelerine tabidir. Dolayısıyla, antrepo rejimi beyanıyla gümrüksüz satış mağazalarına konulacak bu mallar için ithalat vergilerini ödeme yükümlülüğü doğmaz. Bu işlemler, ÖTVK'nın 7'nci ve KDVK'nın 16'ncı maddesi uyarınca, sırasıyla, ÖTV'den ve KDV'den istisnadır.

5.2. Yurtiçinden Yapılan Teslimler

Gümrüksüz satış mağazaları Türkiye Gümrük Bölgesi içinde faaliyet gösteren yerlerdir. Dolayısıyla, gümrüksüz satış mağazalarına yurtiçinden ticari faaliyet kapsamında yapılan teslimler yurtiçi teslimler olarak KDVK'nın genel hükümleri çerçevesinde KDV'nin konusunu oluşturur.

KDVK'da bu teslimleri KDV'den istisna eden herhangi bir hüküm de bulunmamaktadır.

Bu son cümleyi, KDVK'nın "*ihracat teslimleri (...)*" başlığını taşıyan 12'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan hükümler çerçevesinde biraz irdelemekte ve netleştirmekte yarar vardır.

KDVK'nın söz konusu maddesinin söz konusu fıkrasında "*yetkili gümrük antreposu*" deyimleri geçmektedir. Söz konusu maddeyi "*yetkili gümrük antreposu*" deyimine odaklanarak ve bu deyimle sınırlı olarak okuduğumuzda şu sonuçla karşılaşırız: "*Yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimler, teslim konusu*

⁶ Türkiye Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti

- topraklarını,
- kara sularını,
- iç sularını,
- hava sahasını,

kapsar (GK m. 2).

malın yetkili gümrük antreposuna konulması koşuyla ihracat teslimi sayılır." Bu durumda şu soruyu sormak gerekir: *"Özel antrepo sayılan gümrüksüz satış mağazalarına yurtiçinden yapılan teslimler ihracat sayılmaz mı ve ihracat istisnasından yararlanmaz mı?"* Şu anda mevcut düzenlemeler ışığında bu soruya olumlu yanıt vermenin mümkün olmadığı mütalaa edilmektedir. Bunun nedeni de şudur: KDVK'nın 12/1-b maddesinin ikinci fıkrasında, *"Yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak malın cinsi ve miktarı ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir."* hükmü vardır. Bugüne değin, Maliye Bakanlığı, bu hükümde belirtilen yetkiyi kullanarak *"yetkili gümrük antreposu"*nu belirlemiş değildir. Bu bağlamda, şu anda mevcut düzenlemeler çerçevesinde, gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimleri ihracat teslimi olarak kabul etmenin mümkün olmadığı mütalaa edilmektedir.

6. Gümrüksüz Satış Mağazaları Ödediği KDV'yi Ne Yapacak?

Gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının yaptığı mal teslimleri KDVK'nın 16/1-c maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Gümrüksüz satış mağazaları teslimi vergiden istisna olan malların alımında ödediği KDV'yi, hem satışları üzerinden KDV hesaplamıyor olması hem de KDVK'nın 30'uncu ve 32'nci maddeleri hükümlerinin mevcudiyeti dolayısıyla indiremez. İndirilemeyen söz konusu KDV'nin, KDVK'nın 32'nci maddesi hükmü karşısında iade olarak alınması olanağı da yoktur. İndirilemeyen bu verginin KDVK'nın 58'inci maddesi hükmünün *"mefhumu muhalifinden"* giderek gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider yazılması mümkündür.

7. Gümrüksüz Satış Mağazaları İstisnadan Vazgeçebilir Mi?

KDVK'nın 18'inci maddesinde, *"istisnadan vazgeçme"* hüküm altına alınmıştır. Buna göre, vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu hüküm uyarınca, KDVK'nın 16/1-c maddesi kapsamında satışlarında KDV istisnası uygulayan gümrüksüz satış mağazaları söz konusu istisnadan vazgeçerek bu satışları dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını yazılı olarak talep edebilirler. Bu talep, mükellefin vazgeçmek istediği istisna kapsamında olan işlemlerin tamamını kapsaması koşuluyla kabul edilecektir. Bunun üzerine, gümrüksüz satış mağazalarının vergi mükellefiyetleri, vergi dairesince, talep (dilekçe) tarihinden

itibaren tesis olunur. Bunun üzerine gümrüksüz satış mağazaları satışlarının tamamını, alımlarının KDV'ye tabi olup olmadığına bakmaksızın, KDV hesaplayarak yapmak durumunda olur.

İstisnadan vazgeçme halinde gümrüksüz satış mağazaları alışları nedeniyle yüklendiği KDV'yi indirebilir hale gelir. Bu suretle, daha önce indirilemeyen KDV'nin maliyet yükü ortadan kalkar. Bununla birlikte, KDV yükü olmaksızın sağlanan malların satışı da KDV'li olarak yapılmak durumundadır. Bu seçimin genelde avantaj mı, dezavantaj sağlayacağı ise, gümrüksüz satış mağazasının kendi mevcut ve öngörülen verilerine göre yapacağı değerlendirmeye belirleyebileceği bir husustur.

Konuya ilişkin belirtilebilecek diğer hususlar ise şunlardır: İstisnadan vazgeçmek suretiyle mükellef olanlar,

- üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar.
- üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzar; bu süre dolmadan tekrar istisna kapsamında işlem yapılması mümkün değildir.
- mükellefiyetten çıkmayı tercih ederlerse, buna ilişkin başvuruyu üçüncü yılın son gününe kadar yapabilirler.

Sonuç

Bu sirkülerde, vergi konusuna odaklanılarak antrepolar üzerinde durulmuştur. Antrepoların kullanımı genelde bir vergi erteleme olanağı sağlar. Yerine göre, antrepoların kullanımı hiç vergi ödememe fırsatı da verir. Bu söylenenler, ithalat vergileri, ÖTV ve KDV bağlamındadır ve bu vergilerle sınırlı olarak geçerlidir.

Özel bir antrepo türü olan gümrüksüz satış mağazaları da antrepoların tabi olduğu genel düzenlemeler çerçevesinde yukarıda belirtilen olanaklardan yararlanır. Bununla birlikte gümrüksüz satış mağazalarının kendi özellikleri ve nitelikleri dolayısıyla karşılaştığı özel durumlar ve sorunlar da vardır.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

(*)Sirkülerlerimizde yer alan dış ticaret, gümrük ve Avrupa Birliği konularında, daha ayrıntılı bilgi ve görüş almak için aşağıda bilgileri yer alan uzmanımızla iletişime geçebilirsiniz.

(**) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

Cahit YERCİ
Yeminli Mali Müşavir
Vergi Departmanı, Kaliteden Sorumlu Ortak
(Dış Ticaret - Gümrük - AB Konuları)
cyerci@mazarsdenge.com.tr