



Serkan KARACA(*)



Bahar KUŞKAYA(**)



Mesut KESKİN(***)

GÜMRÜKSÜZ SATIŞ MAĞAZALARINDA KDV UYGULAMASI

APPLICATION OF VAT IN DUTY FREE STORES

ÖZ

Gümrüksüz satış mağazalarında uygulanan KDV ile yurt içinde uygulanan KDV farklılıklar göstermektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 52 No'lu KDV sirküleri ile duruma bir netlik kazandırılmaya çalışılmıştır. İlgili sirkülerde, gümrüksüz satış mağazalarına yurt içinden yapılan teslimlerde KDV hesaplanması gerektiği, bu mağazaların yaptığı teslimlerin ve ithalatın ise KDV'den müstesna olduğu belirtilmiştir. İlgili sirküler gümrük satış mağazalarının T.C. gümrük bölgesi içinde faaliyette bulunduğunu, bu mağazalara yurt içinden yapılan teslimi ihracat kapsamında sayılamayacağını, bu nedenle o mağazalara yurt içinden yapılan teslimlerde KDV hesaplanması gerektiğini belirtmiştir. Sirküler ile yapılan bu düzenlemenin ise kişileri vergi yükü altına sokan düzenlemelerin kanunla yapılması gerektiğini hüküm altına alan Anayasamızın 73. maddesi ile çelişki içinde olduğu görülmektedir. Aynı zamanda bu düzenleme, yurt içinden gümrüksüz satış mağazalarına mal tesliminde bulunan mükelleflere KDV yükümlülüğü getirilmesi ve bu mağazaların yaptıkları ithalatın KDV'den müstesna tutulması sonucunu doğurduğundan rekabet eşitsizliğine neden olan temel faktör haline gelmiştir.

Anahtar Kelimeler: Gümrüksüz satış mağazaları, freeshop, ihracat, 52 No'lu KDV sirküleri

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

ABSTRACT

VAT applied in duty free stores and the one applied domestically differ. The Circular, no. 52, which was issued by the Revenue Administration, was generated in order to settle the problems. According to the Circular, deliveries to these stores from domestic suppliers are subject to VAT, whereas sales of these stores are exempted from VAT. Because, the Circular considers that duty free stores operate within Republic of Turkey Customs Zone, therefore, deliveries to these stores by suppliers cannot be regarded as exports. The study argues that this Circular violates the principle of “no taxation without law” which is protected by Article 73 of the Constitution.

Keywords: Duty free stores, freeshop, export, Circular no. 52

1- GİRİŞ

Gümrüksüz satış mağazaları, kamuoyunda bilinen adı ile freeshopların, ticaret hacminin son yıllarda önemli ölçüde arttığı gözle görülür bir gerçektir. Bunun sebeplerinin başında ise küreselleşen dünyada insanların daha fazla yurt dışına çıkma imkanlarına sahip olması, bunun neticesinde de gümrük hattı dışına çıkarak bu mağazalardan alışveriş yapma imkânı bulmasıdır. Dünyada ilk örneği ile ABD’de karşılaştığımız bu mağazalar, ülkelerin gümrük hattı dışında açılmakta ve ülke kanunlarında birçok vergisel avantajlara sahip olmaları sebebiyle yurt içindeki mağazalara nazaran fiyat bakımından daha avantajlı olduklarından, imkânı olanlar tarafından tercih edilir olmuşlardır. İmkânı olmaktan kastımız ise, bu mağazalara ulaşmak için gümrük hattı dışına çıkmaktır. Dolayısıyla bu mağazalarda alışveriş yapma hakkı yabancılara ve yurtdışına çıkan ya da yurt dışından gelen vatandaşlara tanınmaktadır. Hemen hemen her ülkede karşılaştığımız bu uygulamadaki asıl amaç ülkelerin döviz gelirlerini arttırmak istemesidir. Örneğin, yurt dışından gelen bir vatandaşımız ülkeye giriş yaparken yanında getireceği şahsi ve hediyeelik eşyalarının alımını yurt dışından yaparsa döviz orda bırakmış olacaktır. Oysaki bu alışveriş yurda girerken yaparsa döviz kendi ülkemizde kalacaktır. Bu mağazalarda vergisel avantajlar olduğundan yurt dışı mağazalarla rekabet gücü sağlanmakta ve fiyat bakımından alıcının bir zararı olmayacaktır.

Bu tür mağazaların yaptığı teslimler ve ithalatın vergiden müstesna olması konusunda herhangi bir çelişki ya da karmaşık bir durum olmamakla beraber, yurt içinden bu mağazalara yapılan teslimler vergi kanunlarımız ve diğer yasal düzenlemelerde sıkça gündeme gelmektedir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayınlanan 8 No’lu Genel Tebliğ ile bu mağazalara yapılan teslimlerin ihracat kapsamında sayılmaması ve bu sebeple yapılan teslimlerde KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Bu durum mükellefler için rekabet eşitsizliği bakımından önemli bir problem haline gelmiştir. Daha sonra Danıştay’ın bu tebliğdeki ilgili maddeyi iptal etmesi ile söz konusu problem çözülmüştür. Fakat bu defa da Gelir İdaresi Başkanlığının yayınladığı bir sirküler ile bu mağazalara yapılan teslimler ihracat kapsamı dışında tutulmuş ve KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Bu durum yurt içinden bu mağazalara satış yapacak kurumları, ithal mallar karşısında zor durumda bırakmıştır. Malumdur ki gümrüksüz satış mağazalarının ithal ettikleri malların KDV’den müstesna olması, yurtdışından bu mağazalara yapılan teslimlerde ise KDV hesaplanması gerektiği iki taraf arasındaki eşitsizliği gözler önüne sermektedir. Çalışmamızda yaşanan bu süreç ve gümrüksüz satış mağazalarında uygulanan KDV’nin son durumu yasal düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilecektir.

2- TANIMLAR ve MEVZUAT**2.1- Gümrüksüz Satış Mağazaları**

13.10.2006 tarih ve 26318 sayılı Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinde bu mağazalar, 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, Gümrük Müsteşarlığınca belirlenecek diğer kişilere satış yapmak üzere açılan ve bunların depolarından eşya satışı yapılan yerler olarak tanımlanmıştır.

İlgili yönetmelikte bu mağazaların faaliyet konusu bulundukları yerlere ve satış yetkilerine göre belirlenmiştir.

a) Yolcu girişi yapılan sınır kapılarında açılan mağazalar Türkiye'ye giriş yapan yolculara;

- 1) Satış tarihinde yürürlükte bulunan gümrük mevzuatına göre gümrük vergileri ödenmeksizin yurda ithal edilebilecek Zatî Eşya Listesinde yer alan eşyayı,
- 2) Satış tarihinde yürürlükte bulunan gümrük mevzuatına göre gümrük vergileri ödenmeksizin yurda ithal edilebilecek yolcu beraberi hediyeelik eşyayı,
- 3) Satış tarihinde yürürlükte bulunan gümrük mevzuatına göre gümrük vergileri ödenmek suretiyle yolcu beraberinde ithal edilebilecek hediyeelik eşyayı,
- 4) Müsteşarlıkça uygun bulunacak eşyayı,

b) Yolcu çıkışı yapılan sınır kapılarında açılan mağazalar, Türkiye'den çıkış yapan yolculara, transit yolculara, Türkiye'den çıkış yapan nakil vasıtaları sürücü ve hizmetlilerine;

- 1) Satış tarihinde yürürlükte bulunan Zatî Eşya Listesinde kayıtlı eşyayı,
- 2) Satış tarihinde yürürlükte bulunan mevzuata göre yolcu beraberinde ihraç edilebilecek ve hediye olabilecek miktar ve mahiyetteki eşyayı,
- 3) Miktarı ve mahiyeti Müsteşarlıkça belirlenen yolcu beraberindeki yerli eşyayı,
- 4) Müsteşarlıkça uygun bulunacak eşyayı,

c) Diplomatik muafiyetlerden yararlananlar ile yabancı basın yayın organlarının yabancı uyruklu mensuplarına satış yapmak üzere Müsteşarlıkça belirlenecek mağazalar; cins, miktar ve kıymeti Dışişleri Bakanlığı ya da Basın Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü tarafından onaylanmış takdirde belirtilen eşyayı,

ç) İstanbul Boğazı ve Çanakkale Boğazı'ndan transit geçen gemilere satış yapabilecek mağazalar; miktarı Müsteşarlıkça belirlenecek alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamullerini,

d) Yat sahiplerine satış yapmak üzere yat limanlarında açılacak mağazalar; buraya gelip giden, kışlayan yat ve teknelerde kullanılacak, miktar ve mahiyeti Müsteşarlıkça belirlenecek malzeme, teçhizat, tesisat ve avadanlıkları satabilir.

(2) Müsteşarlık çıkış yolcuları için kara, hava, deniz ve demir yolu sınır kapılarının özellikleri ve mağazaların faaliyet konuları dikkate alınarak yukarıda belirtilen limitleri ve miktarları 5 misline kadar arttırılabilir.

(3) Türkiye'ye giriş ya da çıkış yapan yolcular 1'inci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen eşyayı uçakta da satın alabilirler. Ancak, uçakta satış mağazasının bulunmadığı yerlerde yolculara yönelik mağazalardan da uçaklara eşya satışına Müsteşarlıkça izin verilebilir.

(4) 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. Ancak, kara nakil vasıtaları sürücüleri ve hizmetlileri, seyahat ettikleri ülkede, en az üç gün kalmadan dönmeleri hâlinde girişte bu haktan yararlanamazlar.

(5) 18 yaşın altındakilere alkollü içki ve tütün mamulleri satılamaz.

(6) Yurda ithal edilecek eşyanın gümrük muayenesinden geçmeden önce alınması şarttır.

(7) Mağazalarda esas itibarıyla serbest dolaşıma girmemiş yabancı menşeli eşya satılır. Yerli üretim eşyasının sadece çıkış yapan yolculara satılmasına Müsteşarlıkça müsaade edilebilir. Bu eşyanın üzerindeki dâhilî vergilerin tahsili, istisna ve muafiyeti vergi kanunlarının ilgili hükümleri çerçevesinde yürütülür.¹

2.2- Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılan Teslimlerde ve Bu Mağazalar Tarafından Yapılan İşlemlerde KDV Uygulaması

2.2.1- Türkiye'den Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılan Mal Teslimi

7.12.2001 tarih ve 24606 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliğinin 5. maddesinin birinci fıkrasında, *"Türkiye Gümrük Bölgesinde faaliyet gösteren gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına Türkiye'deki firmaların yapacakları eşya satışlarının 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."* hükmü yer almaktadır.² Bu hüküm yurt içinden bu mağazalara mal tesliminde bulunan kişilerin KDV hesaplamasını ve tahsilini istemektedir. Tebliğin ilgili kısmı Danıştay nezdinde iptal davasına konusu olmuştur. Danıştay 7. Dairesi, yukarıda yer alan fıkranın düzenleyici işlem olmadığına ve iptale konu idari işlem de bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Karar, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nda temyiz edilmiş. Kurul 14.11.2003 tarih ve E:2002/3710 K:2002/4371 sayılı kararıyla; 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliğinin birinci fıkrasının, bu tür teslimlerin katma değer vergisinden istisna olduğuna ilişkin yasa kuralına, KDVK'nın amaç ve kapsamına aykırı olduğu genel gerekçesiyle Danıştay 7. Dairesinin kararını bozmuştur. Karar üzerine bozma kararını görüşen Danıştay 7. Dairesi, 27.01.2009 tarih ve E:2005/340 K:2009/498 sayılı kararıyla, 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliğinin 5'inci maddesinin birinci fıkrasını iptal etmiştir. Karar, Gümrük Müsteşarlığının 10.09.2009 tarih ve 2009/95 sayılı genelgesiyle duyurulmuştur. Söz konusu Genelgede; Danıştay Kararına istinaden 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliğinin yürürlükten kaldırılmış olması sebebiyle anılan tebliğ uyarınca tahsil edilmekte olan KDV ve ÖTV'nin tahsil edilmemesi gerektiği, bu itibarla, Maliye Bakanlığınca başka bir düzenleme yapılmaması halinde sadece çıkış mağazaları ile havaalanlarında biniş kartı esas alınarak çıkış yolcularına yapılan yerli eşya satışlarına ilişkin satış fişi kapsamında olanlarda yargı kararlarının uygulanması gerektiği, belirtilmiştir.

Bu gelişmeler üzerine Gelir İdaresi Başkanlığınca, gümrüksüz satış mağazalarına yurt içinden yapılacak teslimler ile bu mağazalar tarafından gerçekleştirilecek teslim ve ithalatların KDV karşısındaki

¹ Mesut Yalçın Duman, Niyazi Duman, "İdari Düzenlemeler Işığında Gümrüksüz Satış Mağazaları ve Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisini Doğuran Olayların Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 308, Mayıs 2014, s.187.

² Recep Bıyık, Gümrüksüz Satış Mağazaları İşlemleriyle İlgili KDV ve ÖTV Sirküleri, Vergi Portalı.

durumuna açıklama getirmek amacıyla 06.10.2009 tarih ve 52 No'lu KDV sirkülerini yayınlanmıştır. İlgili sirkülerin 2-a bölümünün son paragrafında, “Gümrük mevzuatına göre, gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının T.C. gümrük bölgesi içinde faaliyet gösterdikleri kabul edilmektedir. Bu çerçevede söz konusu mağazalara yurt içinden yapılan teslimler, T.C. gümrük bölgesinden geçerek yurt dışındaki bir müşteriye vasıl olmadığından, hukuken ihracat teslimi sayılmamaktadır. Dolayısıyla, gümrüksüz satış mağazalarına yurt içinden yapılacak teslimler Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabi olduğu” ifadesine yer verilmiştir.

Sirkülerin 3. bölümünün ilk paragrafında ise “Gümrüksüz satış mağazalarına mal tesliminde bulunan mükelleflerin bu teslim ile ilişkin bedel üzerinden KDV kanununun genel hükümleri çerçevesinde katma değer vergisi hesaplayarak beyan etmeleri gerekmektedir.” ifadesi yer almaktadır.

Görünen o ki, gelir idaresi yayınladığı sirküler ile Danıştay'ın iptal ettiği 8 No'lu genel tebliğin boşluğunu doldurmaya çalışmıştır. Fakat bu sirküler ile yurt içinden bu mağazalara yapılan teslimlerin ihracat kapsamından çıkartılarak ihracat istisnasından yararlanamaması uygulamada rekabet eşitsizliği ve ihtilaflara neden olmuştur. Bunun neticesinde, açılan bir dava sonucu Danıştay, 25.02.2014 tarih ve E:2010/2075, K:2014/1132 sayılı kararı ile, ilgili sirkülerin yukarıda bahsettiğimiz 2-a bölümünün son paragrafı ile 3. bölümün ilk paragrafında yer alan ifadelerin iptaline karar vermiştir.³

Bu iptal kararı neticesinde eğer aksine bir kanun düzenlemesi yapılmaz veya Danıştay 4. Dairesinin iptal kararı bir üst merci tarafından bozulmadığı takdirde, gümrüksüz satış mağazalarına yurt içinden yapılan teslimlerin ihracat sayılması ve bu mağazalara yapılan teslimlerin KDV kanunundaki ihracat istisnasından faydalanması gerekmektedir.

2.2.2- Gümrüksüz Satış Mağazaları Tarafından Yurtdışından Yapılan Mal Alımlarında KDV Uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ithalat istisnalarını düzenleyen 16. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, ‘Gümrük kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar’ ithalat istisnası olarak sayılmıştır. 4458 sayılı Gümrük Kanununun ise 90, 95 ve 100. maddelerinde transit, aktarma ve antrepo rejimleri açıklanmıştır. 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95. maddesinde “Gümrük antrepoları ile gümrük kapılarında eşya satışı yapmak üzere özel antrepo statüsünde mağaza ve bunların depolarının açılması ve işletilmesine izin vermeye Müsteşarlık yetkilidir. İzin verilmesine, bu iznin geçici veya sürekli geri alınmasına, faaliyet, belge ve kayıt düzenine ilişkin usul ve esaslar ile eşya alabilecek kişiler ve bu kişilere satılabilecek eşyanın cins ve miktarı yönetmelikle belirlenir.” hükmü yer almaktadır.

Gümrük Kanunu, gümrüksüz satış mağazalarının özel antrepo statüsünde olduğunu, KDV kanunu ise gümrük antreposu rejimi uygulanan malların ithalinin KDV'den müstesna olduğunu hüküm altına almıştır. Bu hükümler çerçevesinde gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının yurtdışından yaptığı alımlar KDV Kanunu'nun 16. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre KDV'den müstesnadır.

³ Abdullah Tolu, Danıştay'ın İptal Kararı Sonrası Free Shop'ların KDV'sinde Son Durum, Yaklaşım Dergisi, Sayı 260, Ağustos 2014, s.1.

2.2.3- Gümrüksüz Satış Mağazalarının Yaptığı Teslimlerde KDV Uygulaması

13.10.2006 tarih ve 26318 sayılı Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinin 1 ve 3-1/c maddesinde gümrüksüz satış mağazaları, 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, Gümrük Müsteşarlığınca belirlenecek diğer kişilere satış yapmak üzere tesis edilen ve özel antrepo sayılan yerler olarak tanımlanmıştır. KDV Kanunu'nun 16. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde ise "Gümrük Kanunu'ndaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar" ithalat istisnası olarak sayılmıştır. Kanun hükümlerinden de gayet net olarak anlaşılacağı üzere Gümrüksüz Satış Mağazalarının yaptığı teslimler KDV'den istisna tutulmuştur.

3- SONUÇ

Gümrüksüz satış mağazaları, 13.10.2006 tarih ve 26318 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği'nde, aynı yönetmeliğin birinci maddesinde sayılan kişilere satış yapmak üzere tesis edilen yerleri ve özel antrepo yerleri olarak tanımlanmıştır. Gümrük Kanunu 94. maddede gümrük antrepusunun genel antrepo veya özel antrepo olabileceği, genel antrepoların herkesin eşyasını koyabildiği, özel antrepoların ise sadece antrepo işleticisinin eşyalarını koyabildiği yerler olarak belirtilmiştir. Gümrük mevzuatının ilgili hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, gümrük satış mağazaları gümrük antreposu niteliğindedir. KDV Kanunu madde 12'de bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli olan şartlar sayılmıştır. KDV Kanunu madde 12'nin birinci fıkrasının (b) bendi "*Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı yada yetkili gümrük antrepосуna konulmalıdır...*" şeklinde bir ifade içermektedir. Gümrük Kanunu ve KDV Kanunu'nun ilgili maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, gümrük mevzuatından, gümrüksüz satış mağazalarının gümrük antreposu olduğunu, KDV Kanunu'nun ihracat sayılan teslimleri ifade eden maddesi ise gümrük antrepосуna yapılan teslimlerin ihracat olarak değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Bu noktadan hareketle gümrüksüz satış mağazalarına yurtiçinden yapılan teslimlerin ihracat kapsamında işlem görmesi ve KDV Kanunu'nun ihracat istisnası hükümlerinden faydalanarak, bu mağazalara yurtiçinden yapılan teslimlerde KDV hesaplanmaması gerekmektedir.

Kanun maddeleri değerlendirildiğinde ortaya açık bir sonuç çıkmakta iken, idarenin bir düzenleyici işlem ile kişileri vergi yükü altına sokması verginin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Nitekim 07.12.2001 tarih ve 8 seri No'lu Gümrük Genel Tebliğinin 5. maddesinde yer alan "*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.*" hükmü, Danıştay tarafından iptal edilmiştir. Bu iptal kararına rağmen, idare başka bir düzenleyici işlem olan sirküler ile tekrar bu sorunu çözmeye çalışmış ve 52 Seri No'lu KDV sirkülerini yayınlamıştır. Sirkülerin ikinci bölümünün son paragrafında yer "*Gümrük mevzuatına göre, gümrük antrepосу sayılan gümrüksüz satış mağazalarının T.C. gümrük bölgesi içinde faaliyet gösterdikleri kabul edilmektedir. Bu çerçevede söz konusu mağazalara yurt içinden yapılan tes-*

limler, T.C. gümrük bölgesinden geçerek yurt dışındaki bir müşteriye vasıl olmadığından, hukuken ihra-cat teslimi sayılmamaktadır. Dolayısıyla, gümrüksüz satış mağazalarına yurt içinden yapılacak teslimler Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1'inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabidir.' hükmü yer almaktadır. Sirkülerin bu kısmı ve 3. bölümünün ilk paragrafında yer alan 'Gümrüksüz satış mağazalarına mal tesliminde bulunan mükelleflerin bu teslim ilişkisi bedel üzerinden Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde katma değer vergisi hesaplayarak beyan etmeleri gerekmektedir.' bölümleri iptal edilen 8 Seri No'lu gümrük genel tebliği ile aynı sonuçları doğurmaktadır. Kişileri düzenleyici işlem ile vergi yükü altına sokan KDV 52 No'lu sirkülerin de söz konusu bölümleri Danıştay 4. Dairesinin 25.02.2014 tarih ve E:2010/2075, K:2014/1132 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Yazımızın yazıldığı dönemde henüz bir üst mahkeme kararı bulunmamaktadır. İdarenin tebliğ, sirküler gibi düzenleyici işlemler ile kişilere vergi yükü altına sokması, Anayasamızın 73. maddesinde yer alan "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü ile de çalışmaktadır. İdarenin bu konu hakkında bir kanunla düzenleme yapmayıp, sadece tebliğ sirküler gibi işlemlerle bu durumu açıklığa kavuşturması kalıcı bir çözüm olmayacaktır.

KAYNAKÇA

- 3065-Sayıli Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu
- 8 Seri No'lu Gümrük Genel Tebliğ
- 52 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Sirküleri
- Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliği
- BİYİK, R. Gümrüksüz Satış Mağazaları İşlemleriyle İlgili KDV ve ÖTV Sirküleri. Vergi Portalı
- DUMAN, M.Y. , GÖKDOĞAN N. (2014). İdari Düzenlemeler Işığında Gümrüksüz Satış Mağazaları ve Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisini Doğuran Olayların Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 308, Mayıs 2014
- TOLU, A.(2014). Danıştay'ın İptal Kararı Sonrası FreeShop'ların KDV'sinde Son Durum, Yaklaşım Dergisi, Sayı 260, Ağustos 2014,