

13.10.2009/149

## 9 NO'LU ÖTV SİRKÜLERİ YAYIMLANDI

---

*ÖTV mükellefleri tarafından gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimlerde ÖTV uygulanacaktır.*

**ÖZET** : *Bu mağazalar tarafından ÖTV'nin konusuna giren malların ithali ÖTV Kanunu'nun 7/7 nci maddesine göre vergiden müstesna tutulacaktır.*

---

Gümrüksüz satış mağazalarına yurtiçinden yapılacak teslimler ile bu mağazalar tarafından gerçekleştirilecek teslim ve ithalatta özel tüketim vergisi uygulanıp uygulanmayacağı konusunda ortaya çıkan tereddütlere ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 06.10.2009 tarih ve 9 No'lu ÖTV sirküleri çıkarılmıştır.

Söz konusu sirküler, bu sirkülerimize eklenmiş olup, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yorumlayıcı işlem niteliğinde çıkarılan bu sirkülere göre özetle;

- ✓ **Gümrüksüz satış mağazaları gümrük antreposu sayıldığından**, bu mağazalar tarafından ÖTV'nin konusuna giren **malların ithali ÖTV Kanununun 7/7 nci maddesine göre vergiden müstesna tutulacaktır**. Bu mağazalar tarafından ithal edilen mallar antrepo rejimi kapsamında olduğu sürece ÖTV uygulanmayacaktır. Bu şekilde ÖTV istisnası uygulanan malların, Gümrük Kanununun 167. maddesinin birinci fıkrasının 4 ve 6/a bentleri kapsamında gerçek kişiler tarafından gümrük vergisinden muaf olarak yurda girişinde de ÖTV Kanununun 7/6 nci maddesi gereğince **ÖTV istisnası uygulanacaktır**.

- ✓ Ancak, **yurt içindeki ÖTV mükellefleri tarafından imal edilerek gümrüksüz satış mağazalarına teslim edilen mallar** T.C. gümrük bölgesinden çıkmadığından ve gümrüksüz satış mağazaları yurt dışındaki müşteri kapsamına girmediğinden, bu teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanmasına imkan bulunmamaktadır. Yurt içindeki mükelleflerin serbest dolaşımdaki mallarının bu mağazalara tesliminde antrepo rejimi uygulanması söz konusu olmadığından, ÖTV mükelleflerinin bu mağazalara yaptığı teslimlerde Kanunun 7/7 nci maddesine göre istisna uygulanmayacaktır.
- ✓ **ÖTV Kanununda, yurt içindeki imalatçıların mallarının gümrüksüz satış mağazalarına tesliminde ÖTV istisnası uygulanması yönünde başka bir istisna hükmü bulunmamakta olup, Kanunun 10/1 inci maddesine göre, diğer kanunlarda yer alan bu yöndeki istisna ve muafiyet hükümleri ÖTV uygulamasında geçerli değildir.**
- ✓ **ÖTV mükellefleri tarafından gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimlerde ÖTV istisnası uygulanmayacak veya ödenen ÖTV iade edilmeyecektir.** Gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimlerde vergi istisnası veya muafiyeti uygulanacağına dair diğer mevzuatlara göre yapılan düzenlemeler de ÖTV uygulamasında geçersizdir.

Saygılarımızla...

**Tarih** 06/10/2009  
**Sayı** ÖTV-2 /2009-4  
**Kapsam**

**T.C.**  
**MALİYE BAKANLIĞI**

**Gelir İdaresi Başkanlığı**

**ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ SİRKÜLERİ/9**

**Konusu** : Gümrüksüz satış mağazalarında yapılan işlemler  
**Tarihi** : 06 / 10 / 2009  
**Sayısı** : ÖTV-2 /2009-4  
**İlgili Olduğu Maddeler** : Özel Tüketim Vergisi Kanunu madde 5, 7, 10 Gümrük Kanunu madde 93 - 107, 167

**1. Giriş:**

Gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimlerde KDV uygulamasına ilişkin bugünkü tarihli ve 2009/1 sıra numaralı KDV Sirkülerinde yapılan açıklamalara paralel olarak, gümrüksüz satış mağazaları tarafından ithal edilen veya bu mağazalara yurt içinden teslim edilen mallarda ÖTV uygulanmasına ilişkin tereddütlerin giderilmesi amacıyla aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

**2. Kanun hükümleri:**

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesinin; (a) bendiyle Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi, (c) bendiyle de (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi, bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulmuştur.

Kanunun 5/1 inci maddesi ile bu Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri:

- a) Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması,
- b) Teslim konusu malın T.C. gümrük bölgesinden çıkması,

şartıyla vergiden müstesna tutulmuştur. Bu maddede yurt dışındaki müşteri tabirinin; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde

bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği belirtilmiştir. Malın ihraç edilmeden önce herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde alıcıya tesliminin ihracat sayılmayacağı aynı maddede hükme bağlanmıştır.

Kanunun 7 nci maddesinin 6 numaralı bendiyle, Gümrük Kanununun 167 nci maddesi (5 numaralı fıkrasının (a) bendi ile 7 numaralı fıkrası hariç) kapsamında gümrük vergisinden muaf ve müstesna olan malların ithali ÖTV'den de istisna edilmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının; 4 numaralı bendiyle değeri 150 EURO'yu geçmeyen eşyanın ithali, 6 numaralı bendinin (a) alt bendiyle de değeri 430 EURO'yu geçmemek üzere yolcuların beraberindeki hediyeleşya gümrük vergisinden muaf tutulmuştur.

Ayrıca ÖTV Kanununun 7 nci maddesinin 7 numaralı bendiyle, gümrük antrepo rejimine tabi tutulan malların ithali ÖTV'den istisna edilmiştir. Gümrük antrepo rejimine ilişkin hükümler Gümrük Kanununun 93 ila 107 maddelerinde düzenlenmiş olup, bu hükümlere dayanılarak 13.10.2006 tarihli ve 26318 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğine göre gümrüksüz satış mağazaları, 31.5.2002 tarihli ve 24771 (mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinin 277 nci maddesinin (c) bendinde belirtilen gümrük antrepo rejimi kapsamındaki özel antrepolardır.

Öte yandan ÖTV Kanununun 10 ucu maddesinin 1 inci fıkrasıyla, ÖTV'ye ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, diğer kanunlarda yer alan istisna ve muafiyet hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu hükme bağlanmıştır.

### 3. Sonuç:

Gümrüksüz satış mağazaları gümrük antreposu sayıldığından, bu mağazalar tarafından ÖTV'nin konusuna giren malların ithali ÖTV Kanununun 7/7 nci maddesine göre vergiden müstesna tutulacaktır. Bu mağazalar tarafından ithal edilen mallar antrepo rejimi kapsamında olduğu sürece ÖTV uygulanmayacaktır. Bu şekilde ÖTV istisnası uygulanan malların, Gümrük Kanununun 167. maddesinin birinci fıkrasının 4 ve 6/a bentleri kapsamında gerçek kişiler tarafından gümrük vergisinden muaf olarak yurda girişinde de ÖTV Kanununun 7/6 ncı maddesi gereğince ÖTV istisnası uygulanacaktır.

Ancak, yurt içindeki ÖTV mükellefleri tarafından imal edilerek gümrüksüz satış mağazalarına teslim edilen mallar T.C. gümrük bölgesinden çıkmadığından ve gümrüksüz satış mağazaları yurt dışındaki müşteri kapsamına girmediğinden, bu

teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanmasına imkan bulunmamaktadır. Yurt içindeki mükelleflerin serbest dolaşımdaki mallarının bu mağazalara tesliminde antrepo rejimi uygulanması söz konusu olmadığından, ÖTV mükelleflerinin bu mağazalara yaptığı teslimlerde Kanunun 7/7 nci maddesine göre istisna uygulanması da mümkün değildir.

ÖTV Kanununda, yurt içindeki imalatçıların mallarının gümrüksüz satış mağazalarına tesliminde ÖTV istisnası uygulanması yönünde başka bir istisna hükmü bulunmamakta olup, Kanunun 10/1 inci maddesine göre, diğer kanunlarda yer alan bu yöndeki istisna ve muafiyet hükümleri ÖTV uygulamasında geçerli değildir.

Bu açıklamalara göre, ÖTV mükellefleri tarafından gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimlerde ÖTV istisnası uygulanması veya ödenen ÖTV'nin iade edilmesi söz konusu değildir. Gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimlerde vergi istisnası veya muafiyeti uygulanacağına dair diğer mevzuatlara göre yapılan düzenlemeler de ÖTV uygulamasında geçersizdir.

Duyurulur.

**Mehmet KİLCİ**  
**Gelir İdaresi Başkanı**