

Ankara, 05/ 10 / 2009

## **SİRKÜLER 2009 / 25**

### **KONU: 1- 488 SAYILI DAMGA VERİSİ KANUNU İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR**

**2- 18/8/2009 İLA 31/12/2009 TARİHLERİ ARASINDA İŞE ALINAN SİGORTALILAR İÇİN BELİRLENEN PRİME ESAS KAZANÇ ALT SINIRI ÜZERİNDEN HESAPLANAN SİGORTA PRİMLERİNİN İŞVEREN HİSSELERİNE AİT TUTARI, ALTI AY BOYUNCA İŞSİZLİK SİGORTASI FONUNDAN KARŞILANACAKTIR.**

**3- İHRAÇ KAYDI İLE SATIŞLARDA 3 AYLIK İHRAÇ EDİLME SÜRESİ MÜCBİR SEBEBİN VARLIĞI HALİNDE UZATILABİLECEKTİR.**

**4- GÜMRÜKSÜZ SATIŞ MAĞAZALARINA YURTİÇİNDEN YAPILACAK TESLİMLER İLE SÖZ KONUSU MAĞAZALAR TARAFINDAN YAPILACAK İTHALATLARIN KATMA DEĞER VERGİSİNE TABİ OLDUĞU KATMA DEĞER VERGİSİ 52 NOLU SİRKÜLERİ İLE AÇIKLANMIŞTIR.**

**5- - GÜMRÜKSÜZ SATIŞ MAĞAZALARINA YURTİÇİNDEN YAPILACAK TESLİMLER İLE SÖZ KONUSU MAĞAZALAR TARAFINDAN YAPILACAK İTHALATLARIN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE TABİ OLDUĞU ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ 9 NOLU SİRKÜLERİ İLE AÇIKLANMIŞTIR.**

Kanunlarda yer alan konular kısa başlıklar halinde bilginize sunulmuştur.

### **1- 488 SAYILI DAMGA VERİSİ KANUNU HAKKINDA**

Bilindiği üzere, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde; bu Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I- Akitlerle ilgili kağıtlar bölümünün A/1 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhünameler ve temliknamelerin binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi olacağı, hüküm altına alınmıştır.

Özellikle yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan firmalarda yapılan gelir vergisi stopajı ve tevkif edilen KDV 'de dolayı iade doğmaktadır. Söz konusu iadeleri Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu vasıtasıyla talep ederken, taşeron firmalarla ve diğer iş yaptırılan firmalarla yapılan sözleşmelerin suretleri ve sözleşmelere ait damga vergilerinin ödenmiş olduğu hususu vergi dairelerince öncelikle aranmaktadır.

Ayrıca, gerek Sayıştay denetiminde gerekse mali denetimde firmalar sadece damga vergisi yönünden incelemeye tabi tutulmaktadır.

Bu nedenlerle yapılan sözleşmelerde sözleşmenin 1 nüsha olarak düzenlendiği hususunun sözleşmede belirtilmesi, damga vergisinin kim tarafından ödeneceğinin hususunun ifade edilmesi ve damga vergisinin ödenmesi hususunun takip edilmesi önem arz etmektedir. Bu hususta titizlik gösterilmesi firma yararına olacaktır.

**2- 18/8/2009 İLA 31/12/2009 TARİHLERİ ARASINDA İŞE ALINAN SİGORTALILAR İÇİN BELİRLENEN PRİME ESAS KAZANÇ ALT SINIRI ÜZERİNDEN HESAPLANAN SİGORTA PRİMLERİNİN İŞVEREN HİSSELERİNE AİT TUTARI, ALTI AY BOYUNCA İŞSİZLİK SİGORTASI FONUNDAN KARŞILANACAKTIR.**

5921 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Yapılan Değişiklik 11.09.2009 tarih ve 2009/113 sayılı Genelge ile yayınlanmıştır.

A) Bilindiği üzere, 18/8/2009 tarihli ve 27323 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 2 nci maddesi ile, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa geçici 9 uncu madde eklenmiştir.

18/8/2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olan sözkonusu geçici maddede; “2009 yılının Nisan ayına ait prim ve hizmet belgelerinde bildirilen sigortalı sayısına ilave olarak, 31/12/2009 tarihine kadar, işe alınma tarihinden önceki üç aylık dönem içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalılar dışındaki kişilerden olmak kaydıyla işe alınan ve fiilen çalıştırılanlar için; 5510 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan ve 82 nci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hisselerine ait tutarı, altı ay boyunca İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanır. Bu madde kapsamında işe almaya ilişkin 31/12/2009 tarihini 30/6/2010 tarihine kadar, primlerin Fondan karşılanma süresini ise altı aya kadar daha uzatmaya, Bakanlar Kurulu yetkilidir.

İşveren hissesine ait primlerin İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanabilmesi için işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 5510 sayılı Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna verilmesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın ödenmiş olması şarttır. Bu maddeye göre işveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, İşsizlik Sigortası Fonundan Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı, işverenden tahsil edilir. Bu maddenin üçüncü fıkrasının (e) bendi hükmü saklı kalmak kaydıyla bu maddede düzenlenen teşvik, 5510 sayılı Kanun kapsamında bulunanlarla aynı şartlarda olmak üzere, 506 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesi kapsamındaki sandıkların statülerine tabi personeli için de uygulanır.

Bu madde hükümleri;

a) 1/10/2003 tarihinden sonra özelleştirme kapsamında devir alınan işyerleri hariç olmak üzere, mevcut ve faaliyette bulunan işyerlerinin devredilmesi, birleşmesi, bölünmesi veya nevi değiştirmesi gibi hallerde yeni işe başlama olarak değerlendirilmez.

b) Mevcut bir işyerinin kapatılarak; değişik bir ad veya ünvan ya da bir iş birimi olarak aynı faaliyette açılması veya çalışan sigortalıların bütün olarak devredilmesi halinde, bu işyerleri hakkında uygulanmaz.

c) Yönetim ve kontrolü elinde bulunduracak şekilde doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi bulunan şirketler arasında istihdamın kaydırılması, şahıs işletmelerinde işletme

sahipliğinin değiştirilmesi gibi ek bir kapasite ve istihdam artısına neden olmayan, sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemler hakkında uygulanmaz.

ç) 5510 sayılı Kanun gereğince yapılan kontrol ve denetimler sonucunda çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmedeği tespit edilen işyerleri hakkında tespit yapıldığı aydan başlanmak suretiyle uygulanmaz.

d) 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve bu Kanundan istisna olan alımlar ile uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan hizmet alımları ve yapım işlerini yürüten işyerleri hakkında uygulanmaz.

e) 21/4/2005 tarihli ve 5335 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerlerinde çalışmaya başlayanlar hakkında uygulanmaz.

f) 5510 sayılı Kanuna göre sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar ile yurt dışında çalışan sigortalılar hakkında uygulanmaz.

İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz.

Bu maddeyle düzenlenen destek unsurundan diğer ilgili mevzuat uyarınca ayrıca yararlanmakta olan işverenler; aynı dönem için ve mükerrer olarak bu destek unsurundan yararlanamaz. Bu durumda, işverenlerin tercihleri dikkate alınmak suretiyle uygulama, destek unsurlarından sadece biriyle sınırlı olarak yapılır.

## **B- 4447 Sayılı Kanunun Geçici 9 uncu Maddesinde Öngörülen Teşvikten Yararlanma Şartları**

4447 sayılı Kanunun geçici 9 uncu maddesinde öngörülen sigorta primi işveren hissesi teşvikinden yararlanılabilmesi için;

Sigortalılar yönünden;

- 18/8/2009 ila 31/12/2009 tarihleri arasında işe alınmış olması,
- İşe giriş tarihinden önceki üç aylık dönemde Kurumumuza verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı olmaması,
- Fiilen çalışması,

İşyerleri yönünden;

- 2009/Nisan ayına ilişkin olarak düzenlenmiş aylık prim ve hizmet belgesinde kayıtlı sigortalı sayısına ilave olarak işe alınmış olması,
- şartlarının birlikte gerçekleşmiş olması ve sigortalı, işyeri ve işveren nitelikleri bakımından maddede belirtilen istisnalar arasında yer almaması gerekmektedir.

### **B.1- Sigortalının 18/8/2009 ila 31/12/2009 Tarihleri Arasında İşe Alınmış Olması**

4447 sayılı Kanunun geçici 9 uncu maddesi, 18/8/2009 tarihi itibariyle yürürlüğe girdiğinden, anılan maddede öngörülen teşvikten 18/8/2009 ila 31/12/2009 tarihleri arasında işe alınan sigortalılardan dolayı yararlanılabilecektir.

Bu bağlamda, 17/8/2009 ve önceki tarihlerde işe alınan sigortalılar ile halihazırdaki mevcut düzenlemeye göre 1/1/2010 tarihinden sonra işe alınan sigortalılardan dolayı söz konusu teşvikten yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

### **B.2- Sigortalının İşe Giriş Tarihinden Önceki Üç Aylık Dönemde Kurumumuza Verilen Aylık Prim ve Hizmet Belgelerinde Kayıtlı Olmaması**

18/8/2009 ila 31/12/2009 tarihleri arasında işe alınan sigortalılardan dolayı anılan

Kanunda öngörülen teşvikten yararlanılabilmesi için, sigortalının işe alındığı tarihten önceki üç aylık dönemde, gerek yeni işe alındığı işyerinden, gerekse farklı bir işyerinden Kurumumuza verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı olmaması gerekmektedir.

### **B.3- Sigortalının Fiilen Çalışması**

4447 sayılı Kanunun geçici 9 uncu maddesinde öngörülen sigorta primi işveren hissesi teşvikinden yararlanılabilmesi için, sigortalının ay içinde fiilen çalışmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla, anılan Kanunda öngörülen diğer şartlara sahip olmasına rağmen ay içinde çeşitli nedenlerle (yıllık ücretli izin ve istirahat gibi) fiilen çalışmamış olan sigortalılara, işverenlerce ücret ödenmesi halinde, fiilen çalışılmamış sürelerle ilişkin ödenen ücretlerden dolayı söz konusu teşvikten yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Konu ile ilgili daha detaylı bilgi Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu 2009/113 sayılı Genelge de açıklanmıştır.

### **3- İHRAÇ KAYDI İLE SATIŞLARDA 3 AYLIK İHRAÇ EDİLME SÜRESİ MÜCBİR SEBEBİN VARLIĞI HALİNDE UZATILABİLECEKTİR.**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 11/1-c maddesinde; ihracatçıların, imalatçılar tarafından ihraç edilmek koşuluyla teslim ettikleri mallara ilişkin katma değer vergisini ödemeyeceği hükme bağlanmıştır. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ayın başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde ise, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın 3 ay içinde ihracatçı tarafından gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan verginin tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren gecikme zammıyla birlikte imalatçı tarafından vergi idaresine ödenmesi gerekmektedir. Ancak çeşitli nedenlerle ihracatını 3 ay içinde gerçekleştiremeyen ihracatçı firmalar ve ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefler için ek süre verilmesi hususunda 112 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde düzenlemeler yapılmıştır.

#### **A) Ek süreden Yararlanacaklar?**

112 seri no.lu Tebliğde yapılan düzenlemeye göre, Tebliğin yayımlandığı tarihi (12.02.2009) izleyen ayın başından itibaren ihraç kaydıyla mal alımında bulunan ve bu malları 3 aylık yasal süre içinde mücbir sebepler ve beklenmedik durumlara bağlı olarak ihraç edemeyen ihracatçı firmalar ek süre talep edebilecektir.

8 Eylül 2009 tarihinde İstanbul ve Tekirdağ illerinde başlayan yağmur nedeniyle meydana gelen sel felaketinden zarar gören mükelleflerin durumu Vergi Usul Kanunu'nca mücbir sebep hali kapsamında değerlendirilmiştir. Bu çerçevede, ihraç kaydıyla mal alımında bulunan ve sel nedeniyle bu malları 3 aylık yasal süre içinde ihraç edemeyen ihracatçı firmaların ek süre talep etmeleri mümkündür.

#### **B) Ek süre talebinde bulunma prosedürü**

İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihracatının, teslim tarihini takip eden ayın başından itibaren 3 aylık yasal süre içinde gerçekleşmemesi halinde, yasal sürenin bittiği tarihten itibaren on beş gün içinde ihracatçı tarafından “ek süre talep dilekçesi” düzenlenerek, ihracatçının bağlı olduğu vergi dairesine veya defterdarlığa başvurulmalıdır. Süresinden sonra yapılan ek süre talepleri değerlendirmeye alınmayacaktır.

Ek süre dilekçesinde mücbir sebep veya beklenmedik durumun belirtilmesi ve dilekçe eki olarak “ihraç kaydıyla teslim ait faturanın” örneğinin ilave edilmesi gerekmektedir. Vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık mükelleflerden, ek süre talebine neden gösterilen olay veya durumun tevsikine yönelik herhangi bir belge talep etmeyecektir.

### **C) İhracatçılar için mücbir sebep ve beklenmedik durum sayılan haller**

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı, Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesi hükmü esas alınarak belirlenmektedir. İhracatçı mükellefin iradesi dışında ortaya çıkan, dolayısıyla ihracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen haller ise beklenmedik durum sayılmaktadır.

#### **C.1. Mücbir sebepler;**

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

#### **C.2. Beklenmedik durumlar;**

- İhracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali/siyasal karışıklıklar, ekonomik belirsizlik ve durgunluk,
  - Yurt dışındaki alıcının sipariş erteleme/iptal etmesi, teslim programındaki değişiklikler,
  - Bedelin transferinde karşılaşılan aksaklık veya gecikmeler, akreditif süresinin dolması,
  - İhraç edilecek malın tüketim mevsiminin geçmesi,
  - Uygun depolama koşullarına sahip olunmaması,
  - İthalatçı ülke ile yaşanan siyasi veya ekonomik sorunlar,
  - İhraç malının taşınmasında karşılaşılan sorunlar (gemilerin yükleme limanlarına gecikmeli yanaşması, taşıma aracı veya konteyner bulunamaması),
  - Milli tatiller,
  - İklim koşulları,
  - Gümrüklerde yaşanan sorunlar (gümrüklerdeki araç yoğunluğu, gümrüklerde grev-iş yavaşlatma),
  - Resmi makamlardan ihracat için izin alınamaması
- gibi haller beklenmedik durumlar olarak değerlendirilecektir.

Vergi dairesi Başkanlıkları veya defterdarlıklar, mücbir sebep veya beklenmedik durum sayılıp sayılamayacağı konusunda tereddüt ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş isteyecektir.

#### **D) Ek süreyi uzatma imkânı var mı?**

KDVK 11/1-c maddesinde öngörülen ek süre 3 ay ile sınırlandırılmıştır. Bu nedenle, 3 aydan az ek süre isteyen ve bu talebi kabul edilen mükellefler hariç olmak üzere, 3 aylık ek süre içinde ihracatın gerçekleştirilememesi halinde ikinci bir ek sürenin verilmesine yasal olarak olanak bulunmamaktadır. 3 aydan az ek süre isteyen mükelleflerin ise sonradan 3 aya kadar olan dönem için ilave süre istemeleri mümkündür.

#### **E) İhracatın gerçekleşmemesi halinde yapılması gerekenler**

İhracatın belirtilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur.

### **4-GÜMRÜKSÜZ SATIŞ MAĞAZALARINA YURTIÇİNDEN YAPILACAK TESLİMLER İLE SÖZ KONUSU MAĞAZALAR TARAFINDAN YAPILACAK İTHALATLARIN KATMA DEĞER VERGİSİNE TABİ OLDUĞU KATMA DEĞER VERGİSİ 52 NOLU SİRKÜLERİ İLE AÇIKLANMIŞTIR.**

06/10/2009 tarihli Katma Değer Vergisi Sirküleri ile Gümrüksüz satış mağazalarına yurtiçinden yapılacak teslimler ile bu mağazalar tarafından gerçekleştirilecek teslim ve ithalatta katma değer vergisi uygulamasına ilişkin olarak aşağıdaki yapılmıştır.

#### **a) Yurtiçinden Yapılacak Mal Teslimleri**

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 11/1-a maddesinde ihracat teslimleri vergiden istisna edilmiş, 12 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ise bir teslimin ihracat teslimi sayılması;

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması,

- Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması,

koşullarının gerçekleşmesine bağlanmıştır.

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 tabidir.

#### **b) İthalat İşlemleri**

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/2 nci maddesine göre, her türlü mal ve hizmet ithali katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanununun ithalat istisnasını düzenleyen 16 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ile;

- 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) alt bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç] kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna malların ithali,

(c) bendi ile de;

-Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi,  
katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendi ile değeri 150 Euro'yu geçmeyen eşyanın ithali, 6 numaralı bendinin (a) alt bendiyle de değeri 430 Euro'yu geçmemek üzere yolcuların beraberindeki hediyelik eşya gümrük vergisinden muaf tutulmuştur.

Bu hükümler çerçevesinde, gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının gerçekleştirdikleri mal teslimleri Katma Değer Vergisi Kanununun 16 ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca katma değer vergisinden müstesnadır.

Ayrıca, gerçek kişiler tarafından gümrüksüz satış mağazalarından katma değer vergisinden istisna olarak satın alınan bu malların, Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının 4 ve 6/a numaralı bentleri kapsamında ithali de Katma Değer Vergisi Kanununun 16 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca katma değer vergisine tabi değildir.

## **5- GÜMRÜKSÜZ SATIŞ MAĞAZALARINA YURTIÇİNDEN YAPILACAK TESLİMLER İLE SÖZ KONUSU MAĞAZALAR TARAFINDAN YAPILACAK İTHALATLARIN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE TABİ OLDUĞU ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ 9 NOLU SİRKÜLERİ İLE AÇIKLANMIŞTIR.**

06/10/2009 tarihli Özel Tüketim Vergisi Sirküleri ile Gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimlerde KDV uygulamasına ilişkin 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 yapılmıştır.

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 işmerkezleri 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 hediyelik eşya 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.

**BAKIŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE DENETİM LTD. ŞTİ.**  
**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**  
**İLHAN ALKILIÇ**