

Dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın fiili ihracatı tamamlandıktan sonra ortaya çıkan hizmet maliyetinden kaynaklı fiyat farkı için e-Fatura mükellefi tarafından kağıt fatura düzenlenip düzenlenemeyeceği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[VUK-1-20962]-529497
Tarih	11.05.2023

T.C.GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[VUK-1-20962]-529497

11.05.2023

Konu : İhracat işlemleri kapsamında e-fatura mükellefinin fiili ihracat tamamlandıktan sonra ortaya çıkan hizmet maliyetinden kaynaklı fiyat farkı için kâğıt fatura düzenleyip düzenleyemeyeceği hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden;

- Ana faaliyet konunuzun uçak motorları bakım ve onarım hizmetleri verilmesi ve bunların geliştirilmesi olduğu,

- Bu faaliyete konu işlemleri gerçekleştirmek amacıyla 5100 no.lu gümrük rejimi (*daha önce bir rejime tabi tutulmamış eşyanın dahilde işleme rejimi şartlı muafiyet sistemine tabi tutulması*) ile geçici ithalatı

yapılan uçak motorlarına ilişkin gerekli bakım onarım hizmeti verildikten sonra 3151 no.lu gümrük rejimi *(dahilde işleme rejimi şartlı muafiyet sistemine tabi tutulan eşyanın yeniden ihracatı)* ile söz konusu uçak motorlarının ihracatının gerçekleştirildiği,

- Fiili ihracatın tamamlanıp bakım onarım hizmetlerine ilişkin malların gümrük çıkışı yapıldığı ve e-Fatura düzenlendiği, ancak nihai hesaplamaların yapılmasından sonra ihracat faturalarına yansıtılan maliyet kalemlerinde değişikliklerin olduğu

belirtilerek, bakım ve onarımı yapılmak üzere geçici ithalatı yapılan motorların, fiili ihracatları gerçekleştirildikten sonra ortaya çıkabilen hizmet maliyetinden kaynaklı fiyat farkı niteliğindeki ilave faturaların e-Fatura olarak mı yoksa kağıt fatura olarak mı düzenlenmesi gerektiği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, "*B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*

...",

- 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, "*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*",

- 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 vesikadır.*",

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, "*Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak , bu süreyi indirmeye ya da faturanın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*"

hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca, mezkur Kanunun mükerrer 242 inci maddesinin 2 nci fıkrasının 5766 sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle değiştirilen 5 inci paragrafı uyarınca; Hazine ve Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiş ve aynı Kanunun Mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde de Hazine ve Maliye Bakanlığının, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması

hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan bu yetkiler çerçevesinde yaygın olarak kullanılan belgelerden biri olan "faturanın" elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslara yönelik olarak 454 ve 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlemeler yer almakla birlikte, 454 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 1/1/2020 itibarıyla yürürlükten kalkmıştır.

Bu kapsamda, 19/10/2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 509 No.lu Vergi Usul Kanunun Genel Tebliğinin;

- "IV.1.1. Genel Olarak" başlıklı bölümünde, *"Bu Tebliğde düzenlenen e-Fatura belgesi, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt ortamdaki "Fatura" belgesi ile aynı hukuki niteliklere sahiptir."*,

- "IV.2.1. Genel Olarak" başlıklı bölümünde, *"Bu Tebliğde düzenlenen e-Arşiv Fatura belgesi, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt ortamdaki "Fatura" belgesi ile aynı hukuki niteliklere sahiptir."*,

- "IV.1.7. Özellik Arz Eden Durumlar" başlığı altında düzenlenen "IV.1.7.1. İhracat İşlemlerinde e-Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu" bölümünde, *"e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesi kapsamındaki mal ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan bavul ticareti kapsamındaki satışlar dahil) ve yolcu beraberli eşya ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar) kapsamında fatura düzenleyecek olanlar, bahsi geçen faturalarını 1/7/2017 tarihinden (Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan bavul ticareti kapsamındaki satışlar açısından 1/7/2020 tarihinden) itibaren bu Tebliğin "V.7." ve "VIII." numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde e-Fatura olarak düzenlemeleri zorunludur."*,

- "IV.2.4.1. e-Fatura Uygulamasına Dâhil Olan Mükelleflerin e-Arşiv Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu" başlıklı bölümünde ise *"14/12/2012 tarihli ve 28497 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:421) ile 20/06/2015 tarihli ve 29392 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:454)'nde yer alan açıklamalara göre, e-Fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu bulunan mükellefler ile isteğe bağlı olarak e-Fatura uygulamasına bu Tebliğin yayım tarihi itibarıyla geçmiş olan mükellefler (faaliyetleri gereği fatura yerine geçen diğer belgeler düzenleyenler hariç) 1/1/2020 tarihine kadar, bu Tebliğin yayım tarihinden itibaren isteğe bağlı olarak ya da bu Tebliğin "IV.1.4" numaralı bölümü ile e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu nedeniyle e-Fatura uygulamasına dahil olan mükelleflerin ise, bu Tebliğin "IV.1.5." numaralı bölümünde belirtilen süreler içinde ve/veya e-Fatura uygulamasına isteğe bağlı olarak dahil oldukları süre içinde başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Arşiv Fatura uygulamasına da geçmek ve bu tarihten itibaren düzenleyecekleri faturaları, bu Tebliğin "V.7." ve "VIII." numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar*

haricinde, e-Fatura veya e-Arşiv Fatura olarak düzenlemeleri zorunludur."

düzenlemeleri/açıklamaları bulunmaktadır.

Diğer taraftan, dâhilde işleme rejimi kapsamında, gelen malın ithalatı yapılmakta ve malın mülkiyeti ithalatçıya geçmektedir. Dolayısıyla, dâhilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen malın rejim kapsamında işleme tabi tutularak gümrük beyannamesiyle yurt dışına gönderilmesinin mal teslimi (mal ihracatı) olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, ihracat işlemlerinde bir ihracat faturasının e-Fatura olarak düzenlenebilmesi için ihracatın mal ihracı olması ve ekinde Gümrük Çıkış Beyannamesi olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmekte olup, ihracat e-Fatura Senaryosunda her kalem için "GTİP No" alanı zorunlu tutulmuştur. Ancak hizmet ihracı kapsamındaki faturalarda "GTİP No" bilgisi olmadığından, bu kapsamdaki faturaların e-Arşiv fatura olarak düzenlenip gönderilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, fiili ihracat gerçekleştikten sonra maliyet kalemleri ve işçilik ücretlerinden kaynaklı sonradan ortaya çıkan fiyat farkı nedeniyle ilave fatura düzenlenmesi gerekliliğinin ortaya çıkması halinde, faturadaki satırların bir kısmının "GTİP No" bilgisi içeren mal kalemlerini, bir kısmının ise bu bilgiyi içermeyen ve hizmet kapsamında olan işlem/işçilik bedellerini içerecek şekilde düzenlenmesi durumunda bu fatura ile ilgili olarak Ticaret Bakanlığı sistemi dâhilinde sorunlar yaşanabileceğinden, Ticaret Bakanlığı tarafından dâhilde işleme izni kapsamında tamir/bakım amacıyla geçici ithal edilen eşyanın gerekli işlemler gerçekleştirildikten sonra ihracında, bir tanesi işlem/işçilik bedeli için olmak üzere iki ayrı fatura düzenlenmesinin dâhilde işleme mevzuatı açısından bir sakınca oluşturmayacağı değerlendirilmektedir.

Buna göre, ilgide kayıtlı başvurunuzda belirtilen durumda ilave faturanın kâğıt ortamında düzenlenmesi mümkün bulunmamakta olup, şirketiniz tarafından bakım ve onarımı yapılmak üzere geçici ithalatı yapılan motorların, bakım ve onarım, işlem/işçilik bedelleri vb. maliyet kalemlerinde fiili ihracatın gerçekleşmesinden sonra ortaya çıkan değişikliklerden kaynaklı fiyat farklarına ilişkin olarak, işlemin mahiyetinin hizmet ihracı kapsamında olması halinde e-Arşiv Fatura olarak, mal ihracı kapsamında olması halinde İhracat Senaryolu e-Fatura olarak düzenlenmesi; ancak hem mal hem hizmet kalemlerini içeren tek bir fatura düzenlenmesi durumunda (Ticaret Bakanlığı sistemi hata döneceğinden), mal ihracı kapsamında değerlendirilen kalemler için İhracat Senaryolu e-Fatura, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilen kalemler için e-Arşiv Fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026