

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[229-2014/VUK1-18678]-228965

28.11.2016

Konu : İhraç edilecek malın ambara teslim edilmesi durumunda faturanın ne zaman düzenleneceği.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ihracat yaptığımız bazı firmaların Türkiye'de ambar (depo) kiraladığını, vermiş olduğu siparişlere istinaden sevk irsaliyesi düzenleyerek malı ambara teslim ettiğinizi, malların bir süre ambarda beklediğini, daha sonraki tarihlerde malların yurt dışına çıktığını belirterek ihraç tarihi belli olmayan söz konusu mallar için faturanın ne zaman düzenleneceği hususunda Başkanlığımız görüşlerini talep etmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Ticari kazançta elde etme tahakkuk esasına bağlanmış bulunmaktadır. Bu esas dikkate alındığında, bir gelir veya gider unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönemin kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre, yurt dışındaki müşterinizle yapmış olduğunuz sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerinizi gerçekleştirdiğiniz tarih itibarıyla satış işleminden doğan gelir ve gideriniz mahiyet ve tutar olarak kesinleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, satış akdine konu olan malı, şirketinizin Türkiye'deki fabrikasında, deposunda veya belirlenen herhangi bir yerde yurt dışındaki müşterinizin kendisinin veya adına hareket edenin teslim alacağına satış akdinde belirlenmiş olması halinde, şirketinizin belirlenen koşullarla malı teslim etmesiyle satış akdi tamamlanmış, dolayısıyla gelir tahakkuk etmiş olduğundan söz konusu gelirin bu tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin kurum kazancına dahil edilmesi gerektiği tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin, KDV ne tabi olduğu,

2/1 maddesinde; teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu, bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdiinin teslim hükmünde bulunduğu, malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüyü tevdi edilmesinin de mal teslimi sayılacağı,

10 uncu maddesinin (a) bendinde; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılmasıyla, (b) bendinde; malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura ve benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle, (c) bendinde ise; kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılmasıyla vergiyi doğuran olayın meydana geleceği,

11/1-a maddesinde; ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiden istisna olduğu,

12/1-a maddesinde; bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya yapılması veya yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmesi gerektiği,

hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "İstisnanın Kapsamı ve Beyanı" başlıklı II/A.1.1.1 bölümünde; mal ihracına ilişkin istisnanın, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin "kapanma tarihi"ni içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edileceği açıklanmıştır.

Öte yandan, yurt dışındaki firmanın Türkiye'de kiralamış olduğu depoya yapılan mal teslimleri esas olarak KDV'nin konusuna girmekle birlikte aynı Kanunun 11/1-a ve 12/1-a maddeleri kapsamında ihracatlarının gerçekleşmesi halinde KDV'den istisna olacak, istisnanın beyan tarihi ise söz konusu mallara ait gümrük beyannamelerinin kapanma tarihini içine alan vergilendirme dönemi olacaktır.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun; 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 vesika şeklinde tanımlanmış, 231 inci maddesinde faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 230 uncu maddesinin (5) numaralı bendinde, "... (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracılıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir...)" hükmü yer almaktadır.

Buna göre, yurt dışındaki müşterinizle yapmış olduğunuz sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerinizi gerçekleştirdiğiniz tarih itibarıyla satış işleminden doğan gelir ve gideriniz mahiyet ve tutar olarak kesinleşmiş olacaktır.

Dolayısıyla, satış akdine konu olan malı, şirketinizin Türkiye'deki fabrikasında, deposunda, yurt dışındaki firmanın Türkiye'de kiralamış olduğu depoda veya belirlenen herhangi bir yerde yurt dışındaki müşterinizin kendisinin veya adına hareket edenin teslim alacağına satış akdinde belirlenmiş olması halinde, söz konusu malı teslim ettiğiniz tarihten itibaren yedi gün içinde fatura düzenlemeniz 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.