

# AMBALAJ MALZEMELERİNDE İHRAÇ KAYITLI SATIŞ

SALES OF PACKAGING MATERIALS WITH  
THE TERM OF EXPORT



Coşkun ÇEKİCİLER\*



Onur GÖK\*\*

## ÖZ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde; imalatçıların imal ettikleri mallardan ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara yapacakları teslimler nedeniyle hesaplanan KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, tecil-terkin müessesesinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

İhraca konu esas mal ile beraber ihraç edilmek istenen, ambalaj maddeleri ve malzemeleri de dahil olmak üzere bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların temininde ihraç kayıtlı teslimi ihraca konu esas malın ihraç kayıtlı teslimi yada KDV'den istisna olma şartına bağlanmıştır.

Ambalaj maddeleri ve malzemeleri de dahil olmak üzere bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların, ihraca esas malın tesliminde ayrı olarak ihraç kayıtlı satışına Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde izin vermemiştir.

## ABSTRACT

In Article 11/1-c of the Value Added Tax Law; It is stated that the VAT calculated by the manufacturers on the delivery of goods with the undertake of export will not be paid by the exporters and the implementation of suspension-deletion will be employed.

The packaging materials which are aimed to be exported with the main goods subject to export can be delivered in the term of export on the condition that main goods are exempt from VAT.

Materials and packings to be exported together with the principal goods subject to export can't be delivered separately with the term of export according to the regulations made in Value Added Tax General Communiqué.

A determination must be made on whether the packings will be exported separately for the

\* Vergi Müfettişi

\*\* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 17.12.2016 / M.K.T.: 22.12.2016

Ambalaj malzemesi vb. satan imalatçıların, ihracatçılara mal teslimi sırasında teslim ettiği malların yurtdışına doğrudan esas mal olarak ihraç mı ediliyor-edilmeyeceği, esas malın ambalaj malzemesi vb. olarak kullanıp – kullanılmayacağını tespit etmesi gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Tecil, Terkin, Ambalaj, İstisna, Malzeme.

packing manufacturers or as a component of exported goods.

**Keywords:** Suspension, deletion, packing, exemption, material

## 1- GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde ihracatın geliştirilmesi kanunun meydana gelmesindeki ekonomik nedenler arasında sayılmıştır. İhracatın ülke ekonomisine olumlu etkisi nedeniyle, ihracatçılara destek olmak amacıyla ihraç istisnaları oldukça geniş tutulmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde "Mal ve Hizmet İhracatı" düzenlemesine yer verilmiş olup, sayılan teslim ve hizmetlerin vergiden müstesna olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca imalatçılar tarafından doğrudan ihraç edilmeyip, ihracatçı vasıtasıyla yurtdışına teslim edilmesi sağlanması durumunda da Kanun'un 11/1-c maddesinde tecil-terkin mekanizmasına yer verilmiştir. Böylece üretilen malların sadece üreten tarafından değil, ihracatçı tarafından yurtdışına gönderilmesi durumunda belli şartlar altında vergiden istisna edilmiştir. Ülke içerisinde üretilen malların yurtdışına tesliminin alternatif oluşturulmuştur.

Ancak ihracatçı tarafından, imalatçıdan alınan ihraca konu ürünlerin için ayrıca ambalaj maddeleri ve malzemelerinin alımında, tecil-terkin uygulaması kapsamında olup olmadığı tartışma konusu olmuştur.

Bu çalışmada, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ifade edilen ihraca konu ürünlerin ambalajlanmasında kullanılacak ambalaj maddeleri ile malzemelerinin Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında satın alınması mümkün olup olmadığı üzerinde durulacaktır.

## 2- İSTİSNALAR

Vergi kapsamına giren işlemler için istisnaların tanınmasının ve istisnaların sayısının artırılmasının, katma değer vergisi teorisine uygun olmadığı aşikardır. Ancak her ülkenin kendine ekonomik şartları nedeniyle, uygulamada istisna müessesesine ihtiyaç duymaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda istisnalar; "Tam İstisna" ve "Kısmi İstisna" şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Tam istisnalar indirim ve iade hakkı veren Kanun'un 11, 13, 14, 15. maddeleri, 17. maddenin 4/s bendi ile geçici 26 ve 29. maddeleri uyarınca yapılan teslim ve hizmetlerdir. Her ne kadar bu teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiş ise de bunlara ilişkin yüklenilen KDV'si indirim konusu yapılmakta ve indirim yoluyla giderilmeyen KDV ise iade edilebilmektedir.

Kısmi istisnalar ise, indirim hakkı veren ve vermeyen olmak üzere ikiye ayrılır. İndirim hakkı veren kısmi istisnalar kanunun 17/4-c, 17/4-r, 17/4-t maddeleri ile geçici 23 ve geçici 24. maddeleri ile KDV'den istisna edilmiş işlemler olup, bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılabılır, ancak indirim yoluyla giderilmeyen KDV iade edilmez. İndirim hakkı vermeyen kısmi istisnalar ise KDV Kanunu'nun 17. maddesinde yer alan ve yukarıda sayılanların dışında kalanlardır.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Coşkun Çekiciler, Yücel Bostan "İstisnadan Vazgeçme Müessesinin Değerlendirilmesi" Vergi Raporu, Ağustos, 2015

İhraç kaydıyla teslimlere Kanun'un 11'inci maddesinde yer verilmiş olup, tecil-terkin mekanizmasını getirerek ülke içinde üretilen ürünlerin ihracını, imalatçı dışında yapılabilmesini mümkün kılmıştır.

### **3- İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI**

#### **3.1- Tecil Terkin Uygulamasının Kapsamı**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesinde; imalatçıların imal ettikleri mallardan ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara yapacakları teslimler nedeniyle hesaplanan KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen, ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin vergi dairesince tarh, tahakkuk ve tecil olunacağı, ihracatın teslim tarihini takip eden 3 ay içinde gerçekleşmesi halinde tecil edilen bu verginin terkin edileceği, hüküm altına alınmıştır.

İhracatın şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir. İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından 3065 sayılı Kanunun 32'nci maddesi hükmü uygulanmaz. İhracatçılara mal teslim eden imalatçıların terkin ve iade işlemleri ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılır.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

İhraç kaydıyla teslimlere ait faturanın esas itibarıyla ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden önceki bir tarihte düzenlenmiş olması gerekir. İmalatçı tarafından düzenlenen fatura tarihinin; ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihi veya fiili ihraç tarihinden sonraki bir tarih olması halinde, 213 sayılı Kanundaki fatura düzenleme sürelerine uyulması kaydıyla tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir. İhraç kaydıyla teslimle ilişkin faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki bir tarihi olması durumunda, yapılacak inceleme veya YMM raporu ile tespit edilmesi şartıyla terkin ve/veya iade işlemleri sonuçlandırılabilirliği belirtilmiştir.

İhracat, gümrük beyannamesinin kapanma tarihi itibarıyla gerçekleştiğinden, süresinde ihraç edilmek kaydıyla bu tarih itibarıyla ihraç kaydıyla teslim nedeniyle tecil edilen vergi, terkin edilebilir hale gelir. Ödenecek KDV çıkmaması nedeniyle tecil edilecek vergisi bulunmayan mükellefler ise fiili ihraç tarihinden itibaren iade talep edebilirler.

Geçici ihracat veya hariçte işleme rejimleri çerçevesinde malların yurtdışı edilmesi, kesin ihracata dönmediği sürece, ihraç kaydıyla teslimler açısından ihracat olarak kabul edilmez. Kesin ihracı öngörülmeyen mallar için ihraç kaydıyla teslim uygulaması mümkün değildir.

#### **3.2- Tecil-Terkin Uygulanacak Teslimler**

İmalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir.

Türkiye’de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlarda, “İstisna İzin Belgesi” alan mükelleflere imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilir.

İstisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen özel fatura nüshası ibraz edilir.

### 3.3- Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanacak Satıcılar

Tecil-terkin uygulamasından “imalatçı” vasfını haiz satıcılar yararlanabilir.

İmalatçının;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığından alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olması,
- İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,
- Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim altyapısına sahip olması, gerekmektedir.

Bu şartlara sahip olan imalatçılarca, ihraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim edilen dönemde ve bir defa olmak üzere “imalatçı belgesi” ve ilgili meslek odasına üyelik belgesinin birer örneği, ilgili dönem KDV beyannamesinin verilme süresine kadar bağlı oldukları vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

İmalatçılar, ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın alabilirler. Bu durumda, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil-terkin uygulaması yapılır. Piyasadan alınıp satılan mallar için tecil-terkin işlemi uygulanmaz.

İmalatçı belgesinde yer alan üretim kapasitesine göre imal edilebilecek mallar ile bu kapsamda fason olarak imal ettirilen mallar için tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir. Dolayısıyla, imalatçı belgesindeki üretim konusu malların tamamının fason olarak imal ettirilmesi, ihraç kaydıyla teslim mani değildir.

Fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek, tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesidir.

İmalatçı kapsamına girmeyen mükellefler, tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Ancak, diğer şartları taşımakla beraber, sadece imalatçı belgesine sahip olmayan mükelleflerden, ilgili Kuruma başvuran ve bu Kurumdan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlar da bu belgelerin verilmesi beklenilmeden tecil-terkin uygulamasından yararlanırlar.

İlgili Kurumdan olumlu görüş alan mükelleflerin, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki dönemlerde (ilgili kuruma başvuru tarihinden sonraki) diğer tüm şartları taşıdığı için ilgili vergi dairesince tespit edilmesi kaydıyla, olumlu görüş yazısının verildiği tarihten önceki söz konusu teslimlerinde de tecil-terkin uygulamasından yararlandırılmaları mümkündür.

### 3.4- Uygulama Kapsamına Giren Mallar

Tecil-terkin işlemleri imalatçıların ihraç kaydıyla satışını yaptıkları mal teslimlerine uygulanır. Satıcının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen  nihai mamul  olması gerekir. Bu şartı taşımayan teslimlerde tecil-terkin işlemi uygulanmaz.

İhraç kaydıyla teslimi yapılan malın, ihracat faturası ve gümrük beyannamesinde yer alan malla aynı olması gerekir. Aynı olmasına rağmen fatura ve/veya gümrük beyannamesinde farklı belirtilmesi

halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mal ile ihraç edilen malın aynı olduğunun, vergi inceleme raporu veya YMM raporu ile tespiti istenir.

İhracatçı, ihraç kaydıyla aldığı malı imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmelidir. İhraç kaydıyla teslim edilen malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki mallar ile ihraç malı için ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan malların Kanun'un (11/1-c) maddesi kapsamında teslimi mümkündür. Ancak, bu malların tesliminde tecil-terkin uygulanabilmesi için, asil malın Kanununun (11/1-c) maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanarak satın alınması ve yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen faturada ve gümrük beyannamesinde asıl malla birlikte bu nitelikteki malların da yer alması gerekir.

İhraç edilecek asıl malın istisna kapsamında satın alınması halinde, ambalaj maddeleri ve malzemeleri de dahil olmak üzere bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların alımında, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilir.

#### **3.4.1- Ambalaj maddesi veya malzemesi teslimi tecil terkin**

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyari bir uygulama olup, bu kapsamdaki malların imalatçıları tarafından ihracatçılara KDV tahsil edilerek teslimi de mümkündür. Ancak ihracatçılar tarafından alınan ürünlerin ambalaj malzemesi kullanmak suretiyle ihraç edilmesi gerekebilir. Bu durumda ihracatçıların, imalatçıdan aldığı esas ürünü Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre tecil-terkin kapsamında alıp almadığı önem arz etmektedir.

Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine göre; İhraç edilecek esas malın Kanun'un (11/1-c) kapsamında satın alınmaması halinde, ambalaj maddesi veya malzemelerinin tesliminde (11/1-c) tecil-terkin uygulanamayacaktır.

**Örnek:** Asıl üretim konusu cam eşya üretimi olan (A) Cam Sanayii İmalat A.Ş., üretimini yaptığı özel desenli bardakları piyasaya satmaktadır. Üretimini yaptığı cam eşyaların kırılmasını önlemek için, bunları (B) Oluklu Mukavva Ltd. Şti. den satın aldığı özel kutularla ambalajlayarak ihraç etmekte ve söz konusu ambalaj bedellerini ihracat faturasında ayrıca göstererek yurtdışındaki müşteriye yansıtmaktadır.

(A)'nın, mamullerin ambalajlanmasında kullandığı özel kutuları, ihracata konu mamulün ihraç kaydıyla satın alınmaması nedeniyle, (B)'den ihraç kaydıyla satın alınması mümkün değildir. Dolayısıyla ile Katma değer vergisi ödemek suretiyle alabilecektir.

İhraç edilecek asıl malın istisna kapsamında satın alınması halinde, ambalaj maddeleri ve malzemeleri de dahil olmak üzere bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların alımında, 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılabilir.

**Örnek:** (A) İhracat Ltd. Şti., engellilerin eğitimleri ve günlük yaşamlarını kolaylaştırmak için (B) Araç Gereç Üretimi Ltd. Şti.'den, araç gereçleri ise çuvallarla ambalajlayıp satmaktadır. Özel üretilmiş çuvalları ise (C) Çuval San A.Ş 'den satın almaktadır.

İhracata konu asıl mal olan engellilerin eğitimleri ve günlük yaşamlarını kolaylaştırmak için olan araç gereçlerin teslimi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (17/4-s) maddesine göre vergiden müstesnadır ve bu teslimde tecil-terkin hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir. Ancak bu husus ihraç edeceği malların ambalajlanmasında kullanacağı ambalaj maddelerinin Şirkete tesliminde tecil-terkin uygulanmasına engel değildir. Dolayısıyla ile (C) Çuval San AŞ'den alınan çuval, Kanun'un 11/1-c kapsamında ihraç kayıtlı satılabilecektir.

#### 4- DEĞERLENDİRME

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlenen imalatçılar tarafından üretilen ürünlerin ihracatçıya tesliminde (11/1-c) tecil-terkin müessesini uygulanması ihtiyaridir. Ancak ihracata konu esas malın imalatçı tarafından ihracatçıya tesliminde (11/1-c) tecil terkin kapsamında uygulanmamışsa, ambalaj maddesi veya malzemesinin tesliminde de (11/1-c) tecil terkin uygulanamayacaktır.

*"Ambalaj maddeleri ve malzemelerinin alımında, tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için ihraca konu esas malın da, prensip olarak, tecil-terkin uygulaması kapsamında alınması gerekmektedir. Ancak, tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınmayan (asil malın tesliminin KDV den istisna olduğu durumlar hariç) ya da işletmede imal edilen ihraca konu ürünlerin ambalajlanmasında kullanılacak ambalaj maddeleri ile malzemelerinin KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında satın alınması mümkün bulunmamaktadır."*<sup>2</sup>

*"...şirketinizden pet şişe olarak direkt bu şişelere dolum yapanlara yapılan pet şişe teslimlerinde ise, şişenin içindeki asıl malın da KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanarak satın alınması halinde tecil-terkin uygulamasından yararlanılacaktır"*<sup>3</sup>

Aşağıdaki tabloda görüleceği üzere, Ambalaj malzemesinin imalatçıdan alınırken ihraç kaydı ile satılabilmesi için, ihracata konu esas malın ya ihraç kayıtlı (11/1-c) satılması ya da KDV istisna olan bir ürünün bedelsiz satılması durumunda ambalaj malzemelerinin de ihraç kayıtlı satılması gerekmektedir.

İmalatçı tarafından ihraca konu esas malın teslim türü	İhracatçı	
	İhraca konu esas mal alımı	Ambalaj malzemesi vb alımı
Tecil Terkin (11/1-c) Teslim	İhraç kayıtlı alabilir (11/1-c)	İhraç kayıtlı alabilir (11/1-c)
KDV hesaplanarak Teslim	KDV ödeyerek alınır	KDV ödeyerek alınması gerekir
KDV'den istisna olması	KDV ödemededen alınır	İhraç kayıtlı alabilir (11/1-c), KDV ödeyerek de alabilirler

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ve verilen özgelelerde görüleceği üzere ambalaj malzemesinin ihraç kayıtlı teslimi ihraca konu esas malın teslimine bağlanmıştır. Halböyle iken ambalaj malzemesi vb. imal eden üreticiler, ihracatçılara mal teslim ederken, teslim edilen ürünün esas mal olup olmadığını bilmesi gerekir. Ayrıca ihraca esas ürün değilse ihraca esas ürünün ihracatçı tarafından ihraç kayıtlı satın alındığı yada KDV'den istisna bir ürün olarak mı alındığını bilmesi gerekir.

Ticari bilgilerini paylaşmak istemeyen bazı müşterilerinde ise sağlıklı işlem yapamayacaktır. Şahsi görüşümüz e-faturaya geçildiğinde imalata esas olan ürünün faturası sistemden düzenlendiğinde ambalaj malzemelerin otomatik olarak işlem yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde imalatçı ambalaj malzemesi üreten mükelleflerin takibi teknik olarak zor görünmektedir.

#### 5- SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi uyarınca tecil-terkin işlemleri imalatçıların ihraç kaydıyla satışını yaptığı mal teslimlerine uygulanmaktadır. İmalatçının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihracatçı tarafından hiçbir değişikliğe uğratılmadan, alındığı gibi ihraç edilmesi gerekir.

<sup>2</sup> Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 15.11.2011 tarih B.07.1.GİB.4.20.15.01-40-MUK-2010-133-403 sayılı özgelgesi

<sup>3</sup> Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının 14.04.2014 tarih 16700543-130-17 sayılı özgelgesi

İhraç kaydıyla teslim edilen malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki mallar ile ihraç malı için ambalaj maddesi veya malzemesi olarak kullanılan malların da Kanunu'nun (11/1-c) maddesi kapsamında teslimi mümkündür. Ancak, bu malların tesliminde tecil-terkin sisteminin uygulanabilmesi için, ihracata konu asıl malın Kanun'unun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kaydıyla satın alınması ve yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen faturada ve gümrük beyannamesinde asıl malla birlikte bu nitelikteki malların da yer alması gerekmektedir.

Yada ihraca konu esas malın teslimi vergiden istisna olması durumunda, ambalaj maddeleri ve malzemeleri de dahil olmak üzere bu malın eklentisi veya ayrılmaz parçası niteliğindeki malların temininde, KDV Kanunu'nun (11/1-c) maddesi kapsamında işlem yapılmasına bir engel bulunmamaktadır.

#### **KAYNAKÇA**

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- Katma Değer Vergisi Kanunu Gerekçesi
- Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 15.11.2011 tarih B.07.1.GİB.4.20.15.01-40-MUK-2010-133-403 sayılı özelgesi
- Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının 14.04.2014 tarih 16700543-130-17 sayılı özelgesi