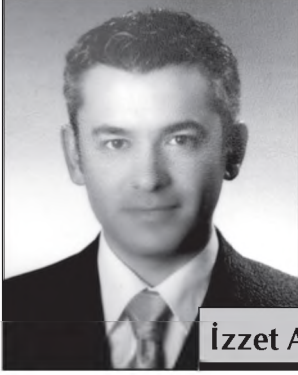


İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI



İzzet Alpagut YALINBAŞ^(*)



Tuna ÖZDİLEK^(**)

*APPLICATION OF DEFERMENT
AND DELETION IN EXPORT-
CONDITIONED DELIVERIES*

ÖZ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (11/1-c) maddesinde düzenlenen ihracat kayıtlı teslimlerde tecil-terkin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, çalışmamızda açıklanmaya çalışılmıştır. Söz konusu sistem; ihracat kayıtlı teslimlerde tecil-terkin uygulamasının kapsamı, tecil-terkin uygulamasından yararlanacak satıcılar, ihracat kaydıyla mal alan ihracatçılar, ihracat kayıtlı teslimin şartları, tecil, terkin ve iade edilecek verginin hesabı ve ihracatın şartlarına uygun olarak gerçekleştirilememesinin müeyyideleri başlıkları altında yazımızda ele alınmış bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, İade, Tecil, Terkin, İhracat

ABSTRACT

This study tries to explain the procedures and principles of the application of deferment and deletion in export-conditioned deliveries, which is regulated under Article 11/1-c of Value Added Tax Law no. 3065. The said system exists under the following titles: the scope of the application of deferment and deletion in export-conditioned deliveries, sellers to benefit from the application of deferment and deletion, exporters who can purchase export-conditioned goods, requirements of export-conditioned delivery, computation of deferred, deleted and returned tax, and finally the sanctions in the event noncompliance to the rules.

Keywords: Value added tax, tax return, deferment, deletion, export

1- GİRİŞ

Günümüz küresel dünya ekonomisinde her ülke, diğer ülkeler için hem bir üretici hem de bir tüketici konumunda bulunmaktadır. Serbest piyasa ekonomisinde mal ve hizmetler, ülke sınırlarını

^(*) Vergi Müfettişi

^(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

aşarak dünya üzerinde hareket edebilme kabiliyetine sahiptirler ve her ülke kendi üretmiş olduğu mal veya hizmetlerin uluslararası ticarete avantaj elde etmesi için çeşitli girişimlerde bulunmaktadır. Vergisel teşvikler söz konusu girişimler kapsamında en önemlilerinden birisidir. Bu açıdan ülkeler vergi mevzuatlarını içinde bulundukları konjonktüre uyum sağlayacak şekilde yeniden düzenleme ihtiyacı duyarlar. Türk Vergi Sisteminde de zaman zaman bu şekilde değişiklikleri görmek mümkündür. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda da diğer vergi kanunlarında olduğu gibi, ekonomik, mali ve sosyal gerekçelerle istisna müessesesine yer verilerek bazı mal teslimleri ve hizmet ifaları Katma Değer Vergisinden müstesna tutulmuştur. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan istisnaları genel olarak, indirim hakkının olup olmamasına göre tam ve kısmi istisna olarak iki gruba ayırmak mümkündür. İhracatı teşvik gayesiyle getirilen Katma Değer Vergisindeki "ihracat istisnası" müessesesi, mükelleflerin ihracat kapsamında yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası nedeniyle yükledikleri vergiyi indirebilmeleri, hatta indiremedikleri vergiyi hazineden iade olarak talep edebilmeleri hakkı tanıdığı için "tam istisna" kapsamında yer almaktadır. Bu düzenleme ile Türkiye Cumhuriyeti gümrük sınırları dışına çıkan mallar üzerindeki Katma Değer Vergisinin kaldırılması yani ihracatın katma değer vergisinden istisna edilerek, yerli malların uluslararası piyasalardaki rekabet gücünün artırılmasının amaçlanmış olduğu aşikârdır.

İhracatçıların, ihraç etmek şartıyla aldıkları mallara, KDV ödememe imkânı sağlayan "tecil-terkin müessesesi" Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (11/1-c) bendinde düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun özellikli konularından biri olan "ihraç kayıtlı teslimlerde tecil-terkin sistemi" ile ilgili olarak, farklı tarihlerde çıkarılan tebliğlerle konuya ilişkin düzenleme ve açıklamalara yer verilmiştir. Bilindiği üzere 26.04.2014 tarihinde yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (ilerleyen bölümlerde tebliğ olarak ifade edilecektir) ile mezkûr kanuna ait tüm tebliğler tek bir metin haline getirilmiştir. Biz makalemizde "ihraç kayıtlı teslimlerde tecil-terkin uygulamasını" Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (11/1-c) madde hükümleri ile bu tebliğde yer alan açıklamaları göz önünde bulundurarak irdelemeye çalışacağız. Son yıllarda bazı bürokratik kolaylıkların sağlanması ve ihraç kayıtlı satışların artması firmaların bu konuya olan ilgisini artırmıştır. Çünkü bu sistemde ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait Katma Değer Vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmeyecek olup malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içerisinde ihraç olunması halinde de tecil olunan vergi terkin olunacaktır. Uygulamanın detayları aşağıda başlıklar altında açıklanmaya çalışılmıştır.

2- İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI

2.1- Kapsam

Mükellefler arasında "tecil-terkin sistemi" veya "11/1-c uygulaması" olarak adlandırılan bu sistemle ilgili, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (11/1-c) maddesinde yer alan hükümler şu şekildedir:

"ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez. 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 aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilememesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen 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.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından 3065 sayılı Kanunun 32'nci maddesi hükmü uygulanmaz.

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.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçıların terkin ve iade işlemleri ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimin yapıldığı dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

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.”¹

Görüldüğü üzere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (11/1-c) maddesinin uygulanabilmesi için malı ihraç kaydıyla teslim edenin imalatçı olması gerekmektedir. Kanunda ifade edilen imalatçı tanımından ne anlaşılması gerektiği Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde belirtilmiş olup, makalemizin ilerleyen bölümlerinde de imalatçıların taşınması gereken şartlara değinilmiştir.

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyari bir uygulama olup, bu kapsamdaki malların imalatçıları tarafından ihracatçılara Katma Değer Vergisi tahsil edilerek teslimi de mümkündür.² İfade edildiği üzere imalatçı tarafından ihracatçıya yapılan mal teslimine ait KDV'nin tahsil edilip edilmemesi imalatçının tercihinin bırakılmıştır.

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. Ancak, bu durumlar dışında ihraç kaydıyla teslim ilişkili faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki tarihi taşınması halinde işlemin ihraç kaydıyla teslim ilişkili şartlar açısından yapılacak inceleme veya YMM raporu ile tespit edilmesi şartıyla terkin ve/veya iade işlemleri sonuçlandırılır.³ Tebliğde yer alan bu ifadeyi açmak gerekirse; Vergi Usul Kanunu'nun fatura nizamı başlıklı 231'inci maddesinde, faturanın mal tesliminden veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içerisinde düzenlenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. İhracatçı, imalatçıdan tecil-terkin sistemi kapsamında

¹ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02.11.1984 Tarih, 18563 Sayılı T.C. Resmi Gazete)

² Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (26.04.2014 Tarih, 28983, T.C. Resmi Gazete)

³ a.g.t.

mal almış ve aldığı bu malı imalatçı tarafından kendisine henüz fatura düzenlemeden ihraç etmişse imalatçının tecil, terkin, iade sisteminden yararlanabilmesi için önünde iki seçenek bulunmaktadır. Birinci seçenek imalatçı, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen fatura düzenleme süresine uymak kaydıyla, teslim ettiği mala ilişkin faturayı, malın fiili ihracatının yapıldığı tarihten sonra düzenlemiş olsa da tecil-terkin sisteminden faydalanacaktır. Fakat aynı şartlar altında Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen fatura düzenleme sürelerine uymamış olması halinde tecil, terkin ve iade işlemleri yapılacak inceleme veya YMM raporu ile sonuçlandırılacaktır.

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 bu tarihten itibaren iade talep edebilirler.⁴ Başka bir deyişle, gümrük beyannamesinin kapanma tarihi itibarıyla tecil edilmiş bir vergi varsa terkin edilebilir hale, zamanında tecil edilememiş bir vergi var ise de iadesi talep edilebilir hale gelmektedir.

2.2- Tecil-Terkin Sistemi Kapsamında Mal Tesliminde Bulunabilecek Satıcılar

İhraç kaydıyla mal teslimi yapılabilmesi için, ihraç kaydıyla mal teslim eden mükellefin imalatçı olması gerekmektedir. İmalatçının taşınması gereken şartlar ise Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümünde şu şekilde sıralanmıştır;

- 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, (Bu belgeler sonraki bölümlerde "imalatçı belgesi" olarak anılacaktır.)
- 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.⁵

Bu noktada önem arz eden bir başka husus ise tecil-terkin sistemiyle ilgili olarak daha önce yayımlanan tebliğlerde Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığından alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olanların imalatçı tanımı içerisinde yer almıyor olmasıdır. Bu açıdan yayımlanan son tebliğ, bu belgelere sahip olanları da imalatçı kapsamına almış olduğundan imalatçı tanımının genişletilmiş olduğunu söyleyebiliriz. Artık bu belgelere sahip olan mükelleflerde ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunabileceklerdir. Yine sisteme ilişkin daha önce yayımlanan 27 Seri No'lu KDV Tebliği'nde imalatçının; sanayi odası, ticaret odası ve esnaf ve sanatkârlar derneklerine kayıtlı bulunması ibaresi, yeni tebliğde ilgili meslek odasına kayıtlı bulunması şeklinde değiştirilmiştir.

Tecil-terkin sistemi ile olarak daha önce yayımlanmış bulunan 27 Seri No'lu KDV Tebliği'nde(mülga) imalatçı tanımı kapsamına girmeyen mükelleflerinde "İhracat Teşvik Kararları" uyarınca "DIŞ TİCARET

⁴ a.g.t.

⁵ a.g.t.

SERMAYE ŞİRKETİ" sayılan kuruluşlara ihraç kaydıyla yaptıkları teslimler tecil-terkin uygulamasından yararlanabilmekteydi. Ayrıca söz konusu tebliğde; "*dış ticaret sermaye şirketlerine mal teslim eden mükellefler nezdinde yapılacak vergi inceleme sonucu, bir vergi ziyanının tesbiti halinde ziyaa uğratılan vergiden, buna tekabül eden cezalardan ve gecikme faizinden mükelleflerle birlikte dış ticaret sermaye şirketleri de Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca müteselsilen sorumlu olacaklardır.*" hükmü yer almaktadır. İmalatçı olmayan satıcı, her bir teslimine ait tecil uygulamasından önce Dış Ticaret Sermaye Şirketi ile aralarında yaptıkları taahhünameyi ilgili vergi dairesine vermesi gerekmekteydi. Bu taahhünamede alıcı Dış Ticaret Sermaye Şirketi ziyaa uğratılan vergiden, buna tekabül eden cezalardan ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu olduğunu kabul ve taahhüt etmekteydi. Yeni tebliğle birlikte ise imalatçı vasfına haiz olmayan satıcıların ihraç kayıtlı teslimde bulunmaları mümkün değildir. Dolayısıyla 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren imalatçı olmayan mükelleflerin Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine ihraç kayıtlı teslimde bulunmaları da artık mümkün bulunmamaktadır.

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 verilecektir. İmalatçı niteliğindeki değişiklikler ve imalatçı niteliğinin kaybedilmesi halleri de ayrıca vergi dairesine bildirilir.⁶

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 hazır olarak alıp sattıkları mallar için tecil-terkin işlemi uygulanmaz. Bu duruma aşağıdaki örnek verilebilir;

Örnek: Bir Anonim Şirket, ihraç kaydıyla satış bağlantısı kurduğu 10.000 adet gömlekten, 6.000 adedini bizzat üretmiş, 4.000 adedini de hazır olarak piyasadan satın almıştır. Bu mükellefin ihraç kaydıyla ihracatçıya teslim ettiği 10.000 adet gömleğin, bizzat imalatçısı olduğu 6.000 adedi için tecil - terkin işlemi uygulanır, kalan 4.000 adet gömlek için bu uygulamadan yararlanılamaz.

Bu durumda, ihracatçıya satış yapan imalatçılar, bizzat ürettikleri mallar ile piyasadan hazır olarak satın aldıkları malları, düzenleyecekleri faturada ayrı ayrı gösterebilecekleri gibi, bu mallar için ayrı fatura da düzenleyebileceklerdir.

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 teslimine engel değildir.⁷ Tebliğde fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığında belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek, tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesi olarak tanımlanmıştır.

İhraç kayıtlı teslimde fason hizmetle ilgili yeni tebliğle gelen değişikliklerin daha anlaşılır kılınması açısından eski ve yeni düzenlemeye aşağıda yer verilmiştir. İhraç kayıtlı teslimlerle ilgili olarak daha önce yayımlanmış bulunan 27 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde (mülga) fason hizmetle ilgili şu açıklamalara yer verilmişti:

⁶ a.g.t.

⁷ a.g.t.

“imalatçılardan, ihraç edilen nihai ürünün imalat safhalarından bir bölümünü bizzat yapan, diğer imalat safhalarını ise ham ve yardımcı maddelerini sağlayacak işin riskini ve işletme organizasyonunu üstlenip, başka firmalara fason ücreti karşılığında yapturan mükellefler de imalatçı sayılacaktır.”⁸

Örneğin; ihraç kayıtlı satış bağlantısı kurmuş olan Şahin A.Ş. teslim edeceği gömleği imal etmiş olup söz konusu gömleklerin düğmeleme işlerini ise işletme organizasyonu ve işin riskini üstlenerek başka bir firmaya fason ücreti karşılığında yaptırmıştır.

Örneğimizde firma gömleği kendisi üretmiş olup sadece düğmeleme aşamasını başka bir firmaya ücret karşılığında yaptırmıştır. Yine örneğimizde Şahin A.Ş. işin riskini ve organizasyonunu da üstlenmiş bulunmaktadır. Bu durum mükellefin (Şahin A.Ş.) ihraç kayıtlı teslimde bulunmasına engel değildir.(Eski düzenlemeye göre)

“İmalatçılar belli bir dönemde kapasitelerinin üstünde mal teslim taahhüdünde bulunabilmektedirler. Bu durumda firmalar kendi üretim kapasitelerini aşan talepleri karşılayabilmek amacıyla başka firmalara, işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenip ham madde ve yardımcı madde sağlayarak fason ücreti karşılığında mal imal ettirebilmektedirler.”⁹

Örneğin; ihraç kayıtlı satış bağlantısı kurmuş olan imalatçı Süreya A.Ş, yapmış olduğu sözleşme gereğince 1 ay içinde 5.000 adet gömleğin teslimini gerçekleştirmesi gerekmektedir. Fakat Süreya A.Ş.’nin üretim kapasitesinin 4000 adet olması hasebiyle geriye kalan 1000 adedini ise gerekli hammaddeleri sağlayarak, işin risk ve organizasyonunu üstlenerek fason ücreti karşılığında Uyar Ltd. Şti.’ye imal ettirmiş bulunmaktadır.

Bu örneğimizde ise ihraç kaydıyla teslim edilecek olan ürünün bir kısmının imalat safhalarının en başından en sonuna kadar başka bir firmaya ürettirilmesi söz konusudur. Başka bir deyişle imalatçı firma niteliğindeki Süreya A.Ş.’nin üretim kapasitesini aşan 1000 adet gömleği, Uyar Ltd. Şti.’ye ürettirmesi ihraç kaydıyla teslimde bulunmasına engel oluşturmamaktadır. (Eski düzenlemeye göre)

Son yayımlanan tebliğde ise; *“imalatçı belgesindeki üretim konusu malların tamamının fason olarak imal ettirilmesi ihraç kaydıyla teslimde bulunmasına engel değildir.”* ifadesine yer verilerek imalatçı vasfına haiz olanların, imalatçı belgelerindeki üretim konusu malların tamamını, fason olarak imal ettirmeleri halinde de ihraç kaydıyla teslim müessesinden yararlanabilecekleri açıkça ifade edilmiştir. Olması gerekende budur zaten. Bu noktada önemli olan, malı satan mükellefin imalatçı vasfına haiz olup olmadığıdır. Bu vafıha haiz mükellefin, ihraç kaydıyla teslim edeceği malı fason olarak ürettirmesi bu sistemden yararlanmasına engel teşkil ettirmeyecektir. 26.04.2014 tarihinde yayımlanan tebliğ ile birlikte görülmektedir ki; vergi idaresi de daha önceki uygulamanın yanlış olduğuna kanaat getirmiş olup düzenlemeyi olması gereken yönde değiştirmiştir.

Fason imalat ile ilgili şu hususa da parantez açmakta fayda vardır. Fason olarak yaptırılan mallar için imalatçıyı bu malların imalatçısı olarak kabul edilebilmek, ancak söz konusu fason üretimin imalatçı belgesinde yer alan mallara yönelik yapılması halinde mümkündür. İmalatçı belgesindeki üretim konusu mallar dışındaki malları fason olarak imal ettirenler, bu mallar dolayısıyla imalatçı sayılmaz. Ayrıca ücret karşılığında fason işi yapanlar, yaptıkları bu iş dolayısıyla imalatçı sayılmazlar. Dolayısıyla bu firmalar, yaptıkları fason işle ilgili olarak tecil-terkin kapsamında işlem yapamazlar.

⁸ Katma Değer Vergisi 27 Seri No’lu Genel Tebliğ, (05.03.1988 Tarih, 19745), T.C. Resmi Gazete

⁹ a.g.t.

Örneğin; ihraç kayıtlı satış bağlantısı kurmuş olan Cansever A.Ş.'nin imalatçı belgesi kapsamında gömlek üretimi de bulunmaktadır. Cansever A.Ş. ihraç kaydıyla teslim edeceği bu gömleklerin tamamını Berk Ltd. Şti.'ye fason ücret karşılığında imal ettirmiştir.

Bu örneğimizi yeni tebliğ kapsamında değerlendirecek olursak görüldüğü üzere; Cansever A.Ş. ihraç kaydıyla teslim edeceği gömleklerin imalat safhalarının bir kısmını ne kendisi üretilip geri kalan kısımlarını Berk Ltd. Şti.'ye ürettirmiş ne de üretim kapasitesini aşan kısmını Berk Ltd. Şti.'ye ürettirme durumu söz konusudur. Eski tebliğdeki düzenlemeye göre bu örnekteki teslimin ihraç kaydıyla gerçekleştirilmesi mümkün değilken yeni tebliğdeki düzenleme bu teslimin ihraç kaydıyla yapılabilmesini mümkün kılmıştır.

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 yararlanabilirler.

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.¹⁰

2.3- İhraç Kaydıyla Mal Teslim Alan İhracatçıların Durumu

İhracatçılar ihraç kaydıyla aldıkları malı, KDV indirimi yapmaksızın kayıtlarına geçireceklerdir. Fakat Satın aldıkları malları işledikten sonra ihraç edenler, imalatçı-ihracatçı sayıldıklarından, bu malları vergi ödenmeksizin satın almaları mümkün değildir.

İhraç kayıtlı teslim faturasında (altında KDV tahsil edilmediğine dair not bulunan faturada) görülen KDV zahiridir ve ihracatçıyı ilgilendirmez. Söz konusu KDV ihracatçı tarafından yevmiye kaydına alınmayacağı gibi KDV beyannamesinde indirimler arasında da gösterilmez.

İhracatçılar bu şekilde KDV yüklenmeksizin teslim aldıkları malı, KDV hesaplanmaksızın ihraç ettikleri için KDV sorunu ihracatçı açısından hemen hemen tamamıyla çözülmüş olmaktadır. Bu sistemde, KDV bakımından tüm risk ve sorumluluklar ihraç kaydıyla mal teslim edene yüklenmiştir. Uygulamada, ortaya çıkabilecek cezalar, gecikme zamları ve finansal yükler için ihracatçıya rücu edilebileceği yolunda anlaşmalar yapıldığı görülmektedir.¹¹

2.4- İhraç Kayıtlı Teslimin Şartları

KDV Kanunu'nun (11/1-c) bendinin uygulanabilmesi için malı ihraç kaydıyla teslim edenin imalatçı vasfına haiz olması ve teslim konu malın imalatçı belgesinde yer alması veya bu kapsamda fason olarak imal ettirmiş mal olması gerekir. İmalatçının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamül olması gerekir. Yani ihracatçı ihraç kaydıyla aldığı malı imalatçının teslim ettiği şekilde ihraç etmelidir. Bu şartı taşımayan teslimlerde tecil-terkin işlemi uygulanmayacaktır. Bu duruma tebliğde aşağıdaki örnek verilmiştir.

¹⁰ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (26.04.2014 Tarih, 28983, T.C. Resmi Gazete)

¹¹ Savaş Çoban, "İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde K.D.V Uygulaması", www.verginet.net/dtt/1/SavasCobanSMMM-ihracKaydiylaYapilanTeslimlerdeKDVUygulaması_11067.aspx, (Erişim Tarihi: 10.12.2014)

Örnek: (A) A.Ş. iplik imalatçısı bir firmadan pamuk ipliği almaktadır. (A) Şirketi, almış olduğu iplikleri kumaş haline getirip ihraç etmiştir.

(A) A.Ş. ye pamuk ipliği satan iplik imalatçısı firma, tüm şartları taşımasına rağmen, iplik teslimi ile ilgili olarak KDV Kanununun (11/1-c) maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulamasından yararlanamaz. Zira ihraç edilen nihai mamul, pamuk ipliği olmayıp, bu ipliklerden üretilen kumaştır.¹²

İmalatçılar tarafından tecil-terkin sistemi kapsamında yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturalarda, hesaplanan katma değer vergisi, mal bedelinden ayrı olarak gösterilecektir. Ancak faturaya “3065 Sayılı KDV Kanunu’nun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.”¹³ ibaresi yazılacaktır.

İmalatçılar, ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara yaptıkları teslim dolayısıyla tahsil etmedikleri bu vergiyi, teslimin yapıldığı dönem katma değer vergisi beyannamesinde, hesaplanan katma değer vergisi içinde gösterecekler ve bu dönem beyannamesindeki verileri mukayese etmek suretiyle tecil, terkin ve iade edilecek KDV tutarını hesaplayacaklardır.

İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin sisteminin uygulanması 3065 sayılı Kanunun (11/1-c) maddesinde belirli bir süreye bağlanmıştır. Bu süre ihraç kaydıyla teslimin tarihi takip eden aybaşından itibaren 3 aydır. İhracatın bu 3 aylık süre içerisinde yapılmaması halinde tecil edilen vergiye Kanunun (11/1-c) maddesindeki müeyyideler uygulanacaktır. Bu müeyyideler makalemizin 4.7. bölümünde “İhracatın Gerçekleşmemesi” başlığı altında bulunmaktadır.

2.5- Tecil, Terkin ve İade Edilecek KDV’nin Hesaplanması

- Tecil Edilebilir KDV: İhraç kaydıyla mal teslim eden imalatçının hesaplayıp ihracatçıdan tahsil etmediği KDV’dir.
- Tecil Edilecek KDV: Bir vergilendirme döneminde ödenecek vergi tutarının, tecil-terkin kapsamında teslim edilen mallara isabet eden kısmı tecil edilecek KDV’dir. *Öz bir deyişle;* bir vergilendirme döneminde ödenecek katma değer vergisi yoksa tecil edilecek katma değer vergisi de yoktur. Tecil edilecek vergi tutarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödenmesi gereken vergi tutarı, ihraç kayıtlı teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından az ise bu tutar esas alınır.
- İade Edilecek KDV: İhraç kaydıyla teslimlerde teslim bedeli üzerinden hesaplanan verginin tecil edilemeyen kısmı (tecil edilebilir vergi ile tecil edilecek vergi arasındaki fark) ihraç kaydıyla teslim yapanlara iade edilebilmektedir. Bu kapsamda iade edilecek tutar ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamamaktadır.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından tebliğde yer alan aşağıdaki sayısal örneklerin verilmesi yerinde olacaktır.

Örnek 1: Otomobil lastiği imalatçısı Birdağ A.Ş. Haziran/2013 döneminde bir kamu kuruluşuna 6.000 TL, ihracatçı bir firmaya da ihraç kaydıyla 8.000 TL tutarında otomobil lastiği teslim etmiştir. Birdağ A.Ş.’nin bu döneme ait toplam KDV indirimi 1.500 TL’dir.

¹² Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (26.04.2014 Tarih, 28983), T.C. Resmi Gazete

¹³ a.g.t.

Birdağ A.Ş.'nin ilgili dönem beyannamesi ile tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır:

Hesaplanan KDV [(6.000 + 8.000) x % 18]	2.520
Toplam Vergi İndirimi	-1.500
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	1.020
Tecil Edilebilir KDV (8.000 x %18)	1.440
Tecil Edilecek KDV	1.020
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	420
Ödenmesi Gereken KDV	0

Örnekte görüldüğü üzere tecil edilebilir KDV'nin üst sınırını ihracat kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarı (8.000 x %18=1.440 TL) oluşturmaktadır. Bu uygulamada ödenecek KDV varsa tecil edilecek KDV de vardır diyoruz ve ödenecek KDV olan 1.020 TL'yi tecil ediyoruz. Bu tutar, ihracat şartlarına uygun olarak gerçekleştiğinde terkin edilecektir. Bu dönemde tecil edilemeyen KDV (420 TL) ise ihracat şartlarına uygun olarak gerçekleştiği dönemde mükellefe iade edilecektir.

Örnek 2: İmalatçı Diploma A.Ş. Eylül/2013 ayında toptancılara 6.000 TL tutarında, ihracatçı firmaya ise ihracat kaydıyla 1.000 TL tutarında gömlek teslim etmiştir. Eylül ayında yüklendiği KDV toplamı 400 TL'dir. İmalatçının önceki dönemlerden devreden indirilebilir KDV'si yoktur.

Gölge A.Ş. Eylül ayı tecil işlemlerine ilişkin hesaplamaları aşağıdaki şekilde yapılır:

Hesaplanan KDV [(6.000 + 1.000.) x (% 8)]	560
Toplam Vergi İndirimi	- 400
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	160
Tecil Edilebilir KDV (1.000 x %8)	80
Tecil Edilecek KDV	80
Ödenmesi Gereken KDV	80

Bu mükellef Eylül/2013 ayına ait olmak üzere vergi dairesine 80 TL KDV ödeyecektir. Geriye kalan 80 TL KDV ise ihracatın tamamlanmasından sonra terkin edilmek üzere tecil edilir.

Örnek 3: İmalatçı Şahin A.Ş. Mart/2013 ayında müteahhit Erdem EMEL'e 1000 TL, ihracatçı firmaya ise ihracat kaydıyla 3.000 TL tutarında mobilya teslim etmiştir. İmalatçının bir önceki dönemden devreden KDV tutarı 200 TL, Mart/2013 dönemindeki alış ve giderleri nedeniyle yüklendiği KDV ise 700 TL dir.

İmalatçı mükellefin, Mart/2013 ayı beyannamesinin düzenlenmesi ve tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır:

Hesaplanan KDV [(1000 + 3.000) x (%18)]	720
Toplam Vergi İndirimi (200 + 700)	- 900
Sonraki Döneme Devreden KDV	180
Tecil Edilebilir KDV (3.000 x %18)	540
Tecil Edilecek KDV	0
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	540

Bu örnekte ödenecek KDV çıkmaması dolayısıyla tecil edilecek herhangi bir KDV söz konusu değildir. Bu yüzden ihracat kayıtlı teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarının (3000 x %18=540TL) tamamı ihracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecektir.

İmalatçılar tarafından ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerine ait olduğu beyan edilen ve vergi dairelerince de tecil edilen katma değer vergisi, malın imalatçısı tarafından, teslim tarihini takip eden ay-başından başlamak üzere 3 ay içerisinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilmektedir.

Terkin işleminin yapılabilmesi için, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesi veya listesinin ihraç kaydıyla satış faturaları ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.¹⁴

Gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgilerine ilişkin kayıt bulunmaması halinde, imalatçılar ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine dair ihracatçı firmadan bir yazı alarak gümrük beyannamesi veya listesine eklerler. Bu yazıda;

- İhracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarihi ve sayısı,
 - Belgeyi talep eden imalatçının; adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
 - İhraç kayıtlı teslim edilen mala ilişkin fatura tarihi, numarası, malın cinsi, miktarı, bedeli, KDV oranı ve hesaplanan KDV tutarı,
- gösterilir.

İmalatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine ilişkin yazı veren ihracatçılar, bir ay içerisinde bu yazıyı verdikleri imalatçılara ait bir listeyi (Bu listede en az, yazı verilen imalatçıların adı-soyadı, unvanı, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası ile adres bilgilerine yer verilir.), izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar kendilerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine verirler.

Vergi daireleri, imalatçı tarafından verilen gümrük beyannamesi listesi ve ihracatçının yazısına istinaden terkin işlemini yapar.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan ihracatta, istisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine gümrükte tasdik edilen özel faturanın aslı veya noter, ilgili gümrük idaresi ya da Yeminli Mali Müşavir tarafından onaylanmış örneği ibraz edilir.

Serbest bölgeye "Serbest Bölge İşlem Formu" ile yapılan ihracatta, ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine "Serbest Bölge İşlem Formunun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir.

2.6- İhracat İçin Ek Süre Verilmesi

İhraç kaydıyla teslim aldıkları malları yasal süresi içinde mücbir sebepler veya beklenmedik durumlara bağlı olarak ihraç edemeyen ihracatçıların ek süre talepleri ilgili vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından değerlendirilir.

Buna göre, 3065 sayılı Kanun'un (11/1-c) maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilen bir malın (teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üçüncü ayın sonuna kadar) ihracatının gerçekleşmemesi halinde, ek süre ihracatçı tarafından en geç üç aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa verilecek bir dilekçe ile istenir. Bu süreden sonra yapılan veya ihracatçısı tarafından yapılmayan ek süre taleplerinin değerlendirilmesi ve kabulü söz konusu değildir.

¹⁴ a.g.t.

İhracatçı ek süre talebine ilişkin dilekçede mücbir sebep veya beklenmedik durumu belirterek, bu dilekçeye yalnızca ihrac kaydıyla teslimat ait faturanın bir örneğini ekler. Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık tarafından mükelleflerden ek süre talebine dayanak olay veya durumun tevsikine yönelik herhangi bir belge talep edilmez.

Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Defterdarlıklar kendilerine yapılan ek süre taleplerini, öncelikle talebin zamanında ve ilgili ihracatçı mükellef tarafından yapıp yapılmadığı bakımından inceler.

Ek süre verilmesinde mücbir sebebin varlığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesi hükmü esas alınarak belirlenir. İhracatın kanuni süresinde gerçekleşmesine engel teşkil eden ve mücbir sebep kabul edilmeyen haller ise beklenmedik durum sayılır. Beklenmedik duruma ihracatın yapılacağı ülkedeki savaş hali, siyasi karışıklıklar, ekonomik durgunluk, geminin arızalanması, siparişin ertelenmesi vb. haller örnek olarak verilebilir.¹⁵

2.7- İhracatın Gerçekleşmemesi veya Zamanında Yapılmaması Hallerinde Gecikme Zammı, Tecil Faizi ve Vergi Ziyar Cezası Uygulanacak mıdır?

İhraç kaydıyla teslim edilen malların, teslim tarihini izleyen aybaşından itibaren üç ay içinde (ek süre verilmesi halinde ek süre içinde) ihraç edilmesi gerektiğini daha öncede belirtmiştik. İhraç kaydıyla teslim edilen malların ihraç edildiği tarih gümrük beyannamesinin kapanma tarihidir. İhracatçıların ihraç kaydıyla aldıkları malları hiç ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri durumunda, ihraç kaydıyla yapılan teslim mahiyet itibarıyla yurtiçi mal teslimine dönüşür. Bu durumda, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil olunur. Ancak, ihraç kaydıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanun'da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil olunur.¹⁶ Malın süresinde ihraç edilememesinde ihraç kayıtlı mal teslim eden imalatçının hiçbir kusuru ya da sorumluluğu olmasa bile sonuç değişmemektedir. Bu gibi durumlarda imalatçının mağdur olmasını önlemeye yönelik olarak vergi mevzuatımızda herhangi düzenleme bulunmadığı için, işlemde mağdur olan imalatçı hakkını ihracatçıya karşı ancak özel hukuk kuralları içinde arayabilecektir. Bu nedenle ihracatçıya ihraç kayıtlı olarak mal satacak imalatçıların, düzenleyecekleri sözleşmelere kendi mağduriyetlerini önleyecek hükümler koymasında fayda bulunmaktadır.

İhraç kaydıyla teslim edilen malın ihracatının gerçekleşmemesi üzerine imalatçının ödediği vergi için ihracatçıya rücu etmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin hesaplanan KDV, ihracatçı açısından ihracatın gerçekleşmesi gereken sürenin (ek süre verilmişse bu süre) sonu itibarıyla indirilebilir hale gelmektedir. Bu kapsamda, ihracatçının süresinde ihraç edemediği mallara yönelik olarak imalatçıya ödediği KDV'yi en erken ihraç süresinin (ek süre verilmişse bu süre) sona erdiği tarihi takip eden günün dâhil olduğu dönem içinde ve nihai olarak o dönemi kapsayan takvim yılı içerisinde indirim konusu yapması mümkündür.

¹⁵ a.g.t.

¹⁶ a.g.t.

Örnek: İmalatçı (A) firması tarafından Eylül 2012 döneminde ihraç kaydıyla ihracatçı (B) firmasına teslim edilen malların ihracatı, (B) firmasının yurtdışı bağlantılarında yaşadığı sorun nedeniyle 31/12/2012 tarihine kadar gerçekleşmemiştir.

Yaşanan bu gelişme üzerine imalatçı (A) firması 15/1/2013 tarihinde vergi dairesine Eylül 2012 döneminde hesaplayarak tecil ettiği KDV'yi gecikme zammıyla ödemiştir. İmalatçı (A) vergi dairesine ödediği vergi için ihracatçı (B) firmasına rücu etmiş, (B) firması da KDV ödemediği için ancak süresinde ihraç edemediği malların KDV'sini Ocak 2013 döneminde imalatçıya ödemiştir.

Bu durumda (B) firması, imalatçıya ödediği KDV'yi Ocak 2013 dönemi veya 2013 takvim yılı sonuna kadar indirim konusu yapabilir.¹⁷

İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara yapılan mal teslimlerinde bu teslimlere ait KDV, mal tesliminde bulunan yükümlülerce ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmektedir. İhraç kaydıyla yapılan teslimlere ait hesaplanan KDV ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunmaktadır. İhracatın süresi içinde gerçekleştirilmemesi halinde ihraç kaydıyla yapılan teslimlere ait KDV zamanında tahakkuk etmiş olduğundan, tecil edilmiş olan bu vergiler için Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi ziyai cezasının uygulanması mümkün değildir.

3- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (11/1-c) maddesinde yer alan düzenleme ile ihracatçı, imalatçıdan vergisiz mal alarak ihraç edeceği mallar için kısa süre için dahi olsa katma değer vergisi yüküne katlanmamış olmaktadır. Ancak, ihracatçının sadece ihraç edeceği malları bu suretle satın alması gerekir. Aksi takdirde duruma göre ertelenen vergi 6183 sayılı Kanun'da belirtilen gecikme zammı veya tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Düzenlemenin amacı ihracatı teşvik amacıyla ihracatçılara KDV ödemediği mal satın alabilmeleri imkânının getirilmesidir. Yani düzenleme ile ihraçata konu mallar için bir nevi ön istisna öngörülmüştür.

İmalatçının ise KDV'li fatura kesmek ve bunu beyannamesinde göstermekle beraber, ihraç kayıtlı teslim KDV'si kadar olan KDV borcunu faizsiz olarak tecil ettirmek suretiyle finansman yükünden kurtulmasına hatta borcu çıkmamışsa veya çıkan KDV borcu tecili gerekenden az ise aradaki farkı nakden veya başka vergi borçlarına mahsubu suretiyle, ihracatçıdan alamadığı KDV'nin tamamını vergi dairesinden alabilmesi mümkün kılınmıştır.

26.04.2014 tarihinde yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin ihraç kayıtlı teslimle ilgili getirmiş olduğu en önemli değişikliğin imalatçı tanımı ve fason üretim konusunda olduğu açıktır. Yeni düzenleme ile Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığından alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden herhangi birine sahip olanların da imalatçı tanımı içinde sayılarak imalatçı tanımının genişletilmiş olduğunu söyleyebiliriz. Fason üretim konusunda ise daha önceki düzenleme ya imalat safhalarının bir bölümünün fason ücret karşılığında başka firmalara yaptırılmasına ya da üretim kapasitesini aşan kısmın başka firmalara fason ücretle imal ettirilmesine müsaade etmekteydi. Yeni tebliğ ile birlikte imalatçı belgesindeki üretim konusu malların tamamının bu iki şart aranmadan fason olarak üretilip ihraç kaydıyla teslim edilebilmesi mümkün hale getirilmiştir.

¹⁷ a.g.t.

Bizde bu çalışmamızda Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (11/1-c) maddesi gereği, "ihraç kaydıyla mal teslim edilmesi" durumlarında, kimlerin ihraç kaydıyla mal teslimi yapabileceğini ve tecil-terkin-iade uygulamasından yararlanabileceğini, kimlerin ihraç kaydı ile mal teslimi yapamayacağını ve tecil-terkin-iade işlemi uygulamasından yararlanamayacağını, 3065 sayılı yasa ve genel uygulama tebliğine göre irdelemeye çalışmış bulunmaktayız.

KAYNAKÇA

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02.11.1984 Tarih, 18563 Sayılı T.C. Resmi Gazete)
- ÇOBAN, S. "İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde K.D.V Uygulaması", www.verginet.net/dtt/1/SavasCobanSMMM-ihracKaydiylaYapilanTeslimlerdeKDVUygulaması_11067.aspx, (Erişim Tarihi: 10.12.2014)
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (26.04.2014 Tarih, 28983), T.C. Resmi Gazete
- Katma Değer Vergisi 27 Seri No'lu Genel Tebliğ, (05.03.1988 Tarih, 19745), T.C. Resmi Gazete
- UZUNOĞLU, N. Herkes için Katma Değer Vergisi KANUNU Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, 2014