



# VERGİ TEŞVİKLERİNDE TÜRKİYE VE AB UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

TURHAN YILMAZ\*

## Giriş

Büyümenin en önemli unsurlarından olan yatırımların teşviki, tüm ekonomiler için hayati bir önem taşımaktadır. Dünya ölçeğinde yerli ve yabancı sermayenin teşviki ile birlikte artan yatırımlar ekonomik pastayı büyütmekte ve ilave istihdam sağlamaktadır. Küreselleşmenin etkisiyle son 20 yılda sermayenin dolaşım hızı önemli bir biçimde artmıştır. Buna bağlı olarak hükümetler, özellikle yabancı sermayeyi cazip hale getirebilecek bir takım politikalar uygulamaktadır.

Söz konusu politikaların başında da vergi teşvikleri gelmektedir. Genel olarak vergilerin daha düşük oranlarda ve öngörülebilir olduğu ülkelerde yatırımlar artmakta, vergi düzenlemelerinde belirsizliğin arttığı ya da yüksek oranlı vergilerin

Söz konusu politikaların başında da vergi teşvikleri gelmektedir. Genel olarak vergilerin daha düşük oranlarda ve öngörülebilir olduğu ülkelerde yatırımlar artmakta, vergi düzenlemelerinde belirsizliğin arttığı ya da yüksek oranlı vergilerin uygulandığı ülkelerde ise sermaye sahipleri yatırım yapmaktan kaçınmaktadır.

\* Uzman.

uygulandığı ülkelerde ise sermaye sahipleri yatırım yapmaktan kaçınmaktadır.

Ülkemizde 2012 yılından itibaren yeni bir teşvik sistemi uygulanmakta ve sistemin özendiricilerinin önemli bir bölümünü vergi teşvikleri oluşturmaktadır. Avrupa Birliği'nde ise ortak ekonomik yapının kuvvetlendirilmesi açısından ulusal vergi teşvikleri devlet yardımları yasağı kapsamında azaltılmaya çalışılmakla birlikte hem en son genişleme dalgasıyla üye olan doğu Avrupa ülkelerinden hem de genişleme dalgası öncesi üyeliği bulunan ülkelerde bir takım vergi teşviki uygulamaları sürmektedir. Türkiye'nin Avrupa Birliği kuralları ve üye ülkelerin uygulamaları ile farklılaşmakla birlikte bazı uygulamalar itibarıyla teşvik sisteminde Birliğin uygulamalarına yakınsamakta olduğu görülmektedir.

### 1. Yatırım Politikası Aracı Olarak Teşvik Kavramı

Bir yatırım politikası aracı olarak teşviklerin amacı, hükümetlerin öngördüğü üst politika dokümanlarında yer alan hedefler doğrultusunda yurtiçi tasarrufların üretken ve verimli yatırımlara yöneltilmesi, bunların katma değeri yüksek ürünlere dönüştürülmesi, bu sayede rekabet gücünün ve istihdamın artırılmasıdır. (Duran s.1) Yatırım teşvikleri sayesinde Ar-Ge içeriği yüksek büyük ölçekli ve stratejik yatırımların ortaya çıkması sağlanırken, bölgesel denge de gözetilerek gelişmişlik farklılıklarının azaltılması sağlanmaktadır. Teşvikler sayesinde özellikle yabancı yatırımların artışı özendirilmekte, kümelenme ve çevre yatırımları ile Ar-Ge faaliyetleri desteklenmektedir.

Vergi teşviki olarak yatırımların hızlandırılması amacıyla oluşturulan araçlar oldukça geniştir. Pek çok ülkede hemen hemen birbirine benzeyen özellikleri olmakla birlikte, ülkelerin sosyal yapısı, ekonomik durumları ve gelişmişlik seviyesine göre farklı şekillerde uygulanan vergi teşviki programları bulunmaktadır.

Yatırımlara başlamadan önceki karar esnasında, yatırımın yapıldığı esnada veya yatırımların tamamlanıp uygulamaya geçildiği ilk dönemde şirketlerin karşılaştıkları vergi yükümlülüklerinde yapılacak vergi indirimleri, muafiyet ve istisnalar ile yatırım şartlarına elverişli bir atmosferde finansman sağlayan, böylece yatırım yapmak isteyen müteşebbisleri teşvik eden tüm unsurlar vergi teşviki aracı olarak kullanılabilir.

Vergisel teşvikler alt düzeyde farklı şekillerde kategorize edilebilmekle birlikte genel olarak dört ana başlık altında toplanmaktadır. Bunlar yatırım

İndirimi, KDV istisnası, vergi resim ve harç istisnası ve gümrük muafiyetidir. Yatırımlar açısından vergi teşviklerinin içeriği, uygulama oranı ve uygulama şekli çeşitli dönemlerde farklılaşmakla birlikte, tüm ülkelerin vergi teşvik sistemlerinde bu araçlar temel teşvik enstrümanı olarak yer almaktadırlar. (Duran 23)

## 2. Türkiye'deki Vergi Teşvikleri

Türkiye'de vergi teşvikleri 1 Ocak 2012 tarihinden itibaren uygulamaya konulan yeni teşvik sistemine göre uygulanmaktadır. Yeni teşvik sisteminden önce var olan eski teşvik sisteminde yatırımcılara vergisel avantajlar; genel teşvik uygulaması, bölgesel teşvik uygulamaları ve büyük ölçekli yatırımların teşviki olmak üzere üç bileşen üzerinden sağlanmıştır. (Çelik s.2) Her üç bileşende de KDV istisnası ve gümrük vergisi muafiyeti yer almakta iken, bölgesel teşvikler ve büyük ölçekli yatırımların teşviklerinde sigorta primi işveren desteği verilmiştir.

Yeni teşvik sistemi kapsamında ise, ülkemiz sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyine göre altı bölgeye ayrılmıştır. Bu altı bölge en çok gelişmişlikten en çok gelişmişliğe göre 1. ve 6. sırada yer almıştır. 6. bölgeye yatırım yapacak olanlara daha fazla teşvik verilirken, il bazlı bölgesel teşvik sistemine geçilmiştir. OSB'lerde yapılacak olan yatırımlarda ise, kümelenmenin desteklenmesi amacıyla, desteklerin daha yoğun bir şekilde uygulanması öngörülmüştür.

Yeni teşvik sisteminde, önceki teşvik sisteminde yatırımcılara sağlanan avantajlara ek olarak 'gelir vergisi stopajı desteği ve 'KDV iadesi desteği' yer almaktadır. (İstka s.11) 1 Ocak 2012 tarihinde Bakanlar Kurulu Karar ile yürürlüğe giren yeni sistemle getirilen yatırım teşvik mekanizmaları beş bileşenden oluşmaktadır.

Yatırımcılara sağlanan teşviklerin birinci ayağını oluşturan genel teşvik uygulamaları, Türkiye'de tüm bölgelerde teşvik verilmeyecek konular ile diğer uygulamalar içermeyen, asgari sabit yatırım tutarı ve kapasitelerini aşan tüm yatırımların yararlanabileceği KDV İstisnası ve Gümrük Vergisi Muafiyetini içermektedir. Bu yatırımlar için ayrıca 6. Bölgedeki yatırımcılara özel olarak, asgari ücret üzerinden hesaplanan Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği ve Gelir Vergisi Stopajı Desteği sağlanmaktadır.

İkinci bileşen olarak öngörülen bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında yatırımcılar; KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteklerinden yararlanmaktadırlar. Ayrıca; yeni sistemde bu desteklerin süre ve oranlarında yatırımı daha fazla teşvik edecek şekilde değişiklik yapılmıştır. Bölgesel Teşvik Uygulamalarına yönelik yatırıma katkı oranları, asgari yüzde 15 ve azami yüzde 50 olarak belirlenmiş ve bu aralıkta basamaklandırılmıştır. Bununla birlikte, OSB'lere yönelik yatırımlarda, aynı sektörde faaliyet gösteren en az beş müteşebbisin yapacağı ve ortak faaliyet gösterilen alanlarda dikey veya yatay entegrasyonu sağlayacak yatırımlarda vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteklerinden, yatırımcının yatırım yaptığı bölgenin bir derece alt bölgesinde uygulanan oran ve sürelerde yararlanma imkânı sağlanmaktadır.

Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki Uygulamaları kapsamında ise yatırımcılara; KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteğinin verilmesi yaklaşımı sürdürülmektedir.

Teşvik sisteminde politika değişikliği olarak değerlendirilebilecek nitelikte, mevcut bileşenlere stratejik yatırımların teşviki başlığıyla yeni bir bileşen eklenmiş olup, stratejik yatırımların kapsamını, % 50'den fazlası ithalatla karşılanan ara malları veya ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar oluşturmaktadır. Bu teşvik; yüzde 50'den fazlası ithalatla karşılanan ara malı veya ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar, toplam ithalat değeri son 1 yılda en az 50 milyon dolar olan ürünler ile 50 milyon TL tutarında asgari sabit yatırım tutarının sağlandığı yatırımlar ve yüzde 40 katma değer yaratan yatırımlar için verilmektedir.

Söz konusu yatırımlar için yatırım malı ithal makine ve teçhizat için gümrük vergisi muafiyeti, makine ve teçhizat için KDV istisnası, yatırımın tamamlanmasını müteakiben 7 yıl süreyle sigorta primi işveren hissesi desteği, yapılan yatırım tutarının yüzde 50'sine tekabül eden miktarda vergi indirimi imkânı verilmektedir. Ayrıca, asgari 500 milyon TL tutarındaki yatırımların bina-inşaat harcamaları için KDV iadesi, 6. Bölge'de yapılacak yatırımlara uygulanmak üzere istihdam edilen işçilerin asgari ücretleri üzerinden ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin ve gelir vergisi stopajının 10 yıl süreyle terkin edilme imkânı bulunmaktadır. Yeni sistemde madencilik, ulaştırma, savunma sanayi, enerji, kültür, turizm, temel ve orta öğretim, ilaç ve tıbbi cihaz, gemi inşası gibi sektörler 5. Bölgeye sağlanan teşviklerden faydalanabilmektedir. (Bakanlar Kurulu Kararı ve Tebliğ 2012)

Vergi indirimi desteği; özel olarak teşvik belgesine konu yatırımdan elde edilecek kazançlara uygulanmakla birlikte, birinci bölgenin dışında kalan tüm bölgelerde müteşebbisler için, yatırım ve uygulama döneminde elde edilen tüm kazançlara yöneliktir.

### Bölgesel Teşviklerin Kademelenmesi

Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Oranı (%)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
1. Bölge	15	50	0	100
2. Bölge	20	55	10	90
3. Bölge	25	60	20	80
4. Bölge	30	70	30	70
5. Bölge	40	80	50	50
6. Bölge	50	90	80	20

**Kaynak:** Bakanlar Kurulu Kararı

Bölgesel teşvik uygulamalarında, vergi indirimi tablodaki oranlar ile birlikte değerlendirildiğinde yapılacak yatırım tutarının bölgelere göre % 15 ile 50 arasında değişen oranlarda kurumlar veya gelir vergisinden tenzil edilme imkânı bulunmaktadır. Yatırım tutarının yatırıma katkı oranı yatırım dönemindeki kazançlardan, vergi indirim oranı ise uygulama döneminde yatırımdan doğan kazançlardan tenzil edilebilmektedir.

Sigorta primi işveren hissesi desteği kapsamında emek-yoğun sektörlerde yapılacak yatırımların daha az gelişmiş bölgelere yönlendirilebilmesi amacıyla, bölgelere göre 2-12 yıl arasında farklılaşan yıllara göre basamaklandırılmıştır. Bu kapsamda, müteşebbisin ödemesi gereken sigorta primi işveren payının asgari ücrete karşılık gelen bölümün bir kısmı devlet tarafından karşılanmaktadır.

Gelir vergisi stopajı desteği çerçevesinde, ilk beş bölge dışındaki (en az gelişmiş bölgedeki) yatırımlar sonucu oluşan istihdam için, müteşebbise asgari gelir vergisi stopajına yönelik 10 yıl süreli teşvik getirilmiştir.

Stratejik Yatırımlar kapsamında yeni bir destek olarak getirilen KDV iadesi teşvikiyle, inşaat sektörü ve buna bağlı alt sektörlerde yatırım ve istihdamın artırılması amaçlanmaktadır. Bu teşvik yalnızca 500 milyon TL'nin üzerindeki büyük yatırımların inşaatla ilgili giderlerini kapsamına almaktadır. (Katma Değer Vergisi

AB'de vergi teşviki uygulamalarının özellikle Birliğe son 10 yılda üye olan ülkelerde bulunduğu görülmektedir. Bu ülkeler eski üyelere göre daha dikkat çekici uygulamalar yürütmektedir. Sağladıkları vergi avantajı ile yabancı sermayeyi ülkelere çekmeye çalışan bu ülkelerin başında Doğu Avrupa ülkeleri gelmektedir. Örneğin Polonya'da kurumlar vergisi oranı yüzde 20'nin altına indirilmiştir. Ayrıca yatırımcılara yarı yarıya varan oranlarda ek vergi indirimi sağlanmaktadır. Yine Romanya'da kurumlar vergisi % 16'ya indirilmiştir. Yatırımcılara beşte bire kadar ilave vergi indirimi sağlanmaktadır. Macaristan ve Çek Cumhuriyeti'nde kurumlar vergisinde önemli indirimlere gidilmiştir. İlaveten bu ülkelerde yatırımın büyüklüğüne göre 10 yıla kadar değişen sürelerde vergi muafiyeti uygulaması bulunmaktadır.

Kanunu, s.5) Ayrıca, teşvik belgesi çerçevesinde makine ve teçhizatın ithali ve yerli teslimleri KDV'den muaf tutulabilmektedir. Belgenin kapsadığı yatırım mallarıyla, otomotiv yatırımları gümrük vergisinden muaf tutulmaktadır.

## 1. Avrupa Birliğine (AB) Üye Ülkelerde

### Vergi Teşvikleri

#### 1.1. Genel Yaklaşım

Avrupa Birliğinde genel olarak devlet yardımları yasağı kapsamında değerlendirilen vergi teşvikleri ile mücadele edilmeye çalışılmakta ancak üye ülkeler arasında da ciddi bir teşvik rekabeti yaşanmaktadır. (Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.9) AB'de devlet yardımları, Dünya Ticaret Örgütünün destekleme Anlaşmalarına uygun bir biçimde ortak teşvik politikası ile ortak ticaret politikası çerçevesinde oluşturulmaktadır. AB ortak teşvik politikasının müsaade ettiği teşvikler; küçük ve orta boylu işletmelere, Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine, çevrenin korunması ve tarımın desteklenmesine yöneliktir.

AB'ye üye ülkelerde uygulanan teşvikler ise tarım, otomotiv gibi sektörel; geri kalmış yörelerin kalkınmasına yönelik bölgesel; çevre, eğitim, küçük orta boy işletmelere yönelik yatay ve Konseyinin izin verdiği bazı sahâlara yönelik olabilmektedir. Vergi teşvikleri ilke olarak serbest olmakla birlikte, söz konusu teşvikler; ayrımcılık oluşturmaması, ihracatı doğrudan teşvik etmemesi ve vergi düzenlemelerinin üye ülkeler arasında uyumlaştırılmış halini çığnememesi kaydıyla uygulanabilmektedir.

Farklı üye ülkelerde çok çeşitli adlar altında ve değişik biçimlerde uygulanan vergi teşvikleri, KDV, gelir ve kurumlar vergisi indirimleri, yatırım indirimi, küçük ve orta boyulu işletmelere yönelik vergi kolaylıkları, yerel vergi avantajları şeklindedir. (Avrupa Komisyonu Tebliği (a), s.1)

### 1.2. Kurumlar Vergisi ve Yatırım İndirimi Uygulamaları

AB'de vergi teşviki uygulamalarının özellikle Birliğe son 10 yılda üye olan ülkelerde bulunduğu görülmektedir. Bu ülkeler eski üyelere göre daha dikkat çekici uygulamalar yürütmektedir. Sağladıkları vergi avantajı ile yabancı sermayeyi ülkelerine çekmeye çalışan bu ülkelerin başında Doğu Avrupa ülkeleri gelmektedir. Örneğin Polonya'da kurumlar vergisi oranı yüzde 20'nin altına indirilmiştir. Ayrıca yatırımcılara yarı yarıya varan oranlarda ek vergi indirimi sağlanmaktadır. Yine Romanya'da kurumlar vergisi % 16'ya indirilmiştir. Yatırımcılara beşte bire kadar ilave vergi indirimi sağlanmaktadır. Macaristan ve Çek Cumhuriyeti'nde kurumlar vergisinde önemli indirimlere gidilmiştir. İlaveten bu ülkelerde yatırımın büyüklüğüne göre 10 yıla kadar değişen sürelerde vergi muafiyeti uygulaması bulunmaktadır. (KPMG s.3)

Diğer taraftan, Birliğin 2004 yılı öncesi genişleme döneminden önceki üyelerinin de vergi teşviki uygulamalarına gittiği görülmektedir. İrlanda'da şirketlerden alınan vergi oranı, % 10 ile 25 oranında şirketlerin büyüklüğüne göre farklılaşmaktadır. Benzer şekilde İngiliz Kolonilerindeki şirketler, % 35 oranında kurumlar vergisi ödemektedir. İspanya'da çok büyük ölçekli doğrudan yabancı yatırımlar için (örneğin 20 milyon doların üzerindeki) sağlanan yatırım indirimi bulunmaktadır. Portekiz ve İrlanda'nın serbest bölgelerinde kurumlar vergisi ve gelir vergisi istisnası % 100 oranına ulaşmaktadır. Bu ülkeler, Komisyonla gerçekleştirdikleri müzakerelere dayalı olarak avantajlı durumlarını bölgesel olarak devam ettirmektedirler. (Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.39)

### 1.3. Tasarrufları Çekmeye Yönelik Teşvikler

Birlik içerisinde tasarrufları cazip hale getirmeye yönelik olarak da üye ülkeler arasında önemli bir yarış bulunmaktadır. Faiz geliri üzerinde farklı vergi oranlarının bulunuyor olması, bu rekabeti önemli ölçüde etkilemektedir. Örnek olarak, Lüksemburg, Birliğin çok küçük ülkelerinden olmakla birlikte dünyanın ilk on büyük finansal piyasası arasındadır. Bu ülkedeki 200'ün üzerindeki bankada yer alan toplam aktiflerin miktarı 600 Milyar Avro'nun üzerindedir. Faizler üzerindeki verginin çok düşük oranlarda olması, AB'ye üye farklı ülkelerdeki

insanların tasarruflarını Lüksemburg'a yöneltmektedir. (Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.40)

Faiz gelirlerine yönelik düşük vergi uygulamasından Lüksemburg'un Almanya ve Fransa gibi komşusu olan ülkeler zarar görmektedir. Birlik içerisinde büyük ağırlığı bulunan bu ülkelerin müdahalesiyle, tüm üye devletlerde uygulanacak faiz gelirleri üzerine asgari vergi politikasında uzlaşmaya varılmıştır (Avrupa Komisyonu Tebliği (b), s.2). Buna göre, faiz kazançları üzerinden minimum % 15 stopaj alınması, uygulamanın Birliğin deniz aşırı topraklarından da yürürlüğe girmesi ve yatırım yapan bireysel tasarrufçulara yönelik bilgi paylaşımı zorunluluğu getirilmiştir. Belçika, Lüksemburg ve Avusturya uygulamanın başladığı 01.01.2005 tarihinden itibaren 6 yıllık bir muafiyet elde etmiş olup son 3 yıldır söz konusu kuralları uygulamaktadırlar.

1990 yılından Temmuz ayından itibaren gerçekleştirilen serbest dolaşım çerçevesinde bankacılık ve sigortacılık alanında çalışan işletmeler, eşit şartlar altında diğer üye ülkelerde faaliyette bulunabilmektedirler. Konuyla ilgili 6 no'lu direktifle banka, sigorta ve reasürans şirketlerinin işlemlerinin tamamını KDV'den muaf tutulmaktadır. Ancak bu hizmetler üzerinden farklı şekillerde ÖTV elde edilmesine olanak tanınmaktadır. Bununla birlikte uygulamada, banka hizmetleri genellikle KDV'den ve herhangi diğer tüketim vergilerinden muaf tutulmaktadır. (Avrupa Komisyonu Direktif, s.1).

## 1. Sonuç Yerine

Vergi teşvikleri, tüm dünyada farklı şekillerde uygulanmakta olup tasarruf ve yatırımların artırılmasına yönelik olarak değişik politikalar la ülkelerin rekabet hâlinde oldukları bir alandır. Türkiye'de 2012 yılına kadar dört bölge kademelendirmesi şeklinde çeşitli araçlarla uyguladığı teşvik sistemini değiştirerek, söz konusu yıldan itibaren altı farklı bölgesel kademedede uygulamaya giren yeni bir vergi teşvik yaklaşımı ortaya koyulmuştur.

Yeni sistemde genel, bölgesel, sektörel, stratejik ve büyük ölçekli yatırımlara yönelik vergi teşvikleri bulunmakta olup 1. bölgede en düşük, 6. bölgede en yüksek olmak üzere farklılaşan oranlarda uygulanmaktadır. Uygulanan teşvikler; vergi indirimi, sigorta primi işveren desteği, gelir vergisi stopajı desteği, KDV iadesi desteği, KDV istisnası ve gümrük vergisi muafiyeti şeklindedir.



AB'de vergi teşvikleri oldukça istisna bir uygulama hâline getirilmeye çalışılmakla birlikte üye devletler genel kuralları farklı yollarla aşarak kendi aralarındaki yatırımcıyı ve tasarruf sahiplerini çekme rekabetini sürdürmektedir. Özellikle birliğe 2004 yılından sonraki genişleme dalgası ile üye olan eski doğu bloku ülkelerinde kurumlar vergisi ve yatırım indirimi uygulamalarının yaygın olduğu görülmektedir.

İngiltere, İrlanda, İspanya, Portekiz gibi ülkelerin de deniz aşırı topraklarında ya da serbest bölgelerinde genel kuralların dışına çıkarak vergi teşvikleri sağlamaya çalıştıkları görülmektedir. Tasarrufların çekilmesi yönünde faiz gelirlerinin ve bankacılık işlemlerinin vergilendirilmesine yönelik teşvikler da ayrı bir rekabet konusudur. Bu konuda önemli bir konumda olan Lüksemburg gibi ülkelere karşı büyük ülkelerin almakta olduğu önlemlerle tasarrufların belirli ülkelerde toplanmasının önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

### Kaynaklar

Avrupa Komisyonu Tebliği (a), "bireysel tasarrufların vergilendirilmesi" konulu, No: 2003/48/CE, 2003, Brüksel.

Avrupa Komisyonu Tebliği (b), No: 2003/361/EC, 1 Mayıs 2005, Brüksel

Bakanlar Kurulu Kararı, *Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar*,

Bankacılık ve Sigorta Konulu 6 No'lu Avrupa Komisyonu Direktifi, 1990, Brüksel.

Çelik Emrah, İlhan Mustafa, *Yeni Teşvik Sistemi*, Güney Ege Kalkınma Ajansı, Nisan 2012.

DURAN, Mustafa (2003), *"Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları"*, Hazine Müsteşarlığı, Ankara.

Dokuzuncu Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Temmuz 2006, Ankara

İstka, İstanbul Kalkınma Ajansı, İstanbul Özelinde Yeni Teşvik Sistemi, Haziran 2012.

KPMG, 2015 Global Tax Rate Survey.

Tebliğ, *Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ*, Tebliğ No: 2012/1, 20 Nisan 2012, Ankara.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete, Ankara.