

İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE KDV UYGULAMASINDA SON DURUM VE MUHASEBESİ

Tolga UYSAL¹ & S.Özerk İLBEYİ¹

Özet: İhracatta KDV istisnası bulunmaktadır. İhraç kayıtlı teslimde bu kapsamda değerlendirilmekle birlikte bir takım şartlar taşımaktadır. Bu tür teslimler, imalatçı tarafından ihracatçıya “şartlı” yapılmaktadır. 99 seri No lu KDV genel tebliği ile imalatçı sayılmanın koşulunda değişmiş sanayi siciline kayıtlı olup 1 işçi bile çalıştırmak yeterli hale gelmiştir. İmalatçının üzerinde kalan KDV yükünün iadesinin hesabında ise, ihraç kayıtlı teslim edilen malın bünyesine giren KDV sınırlaması bulunmamaktadır. Bedelin döviz cinsine bağlanması halinde ise 5228 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamamaktadır.

Anahtar Kelimeler: KDV istisnası, ihraç kayıtlı teslim

Abstract: There is a VAT exemption in export consignments. Registered export consignments are interpreted within this scope while they require several conditions to be met. The consignments made from manufacturer to the exporter are “conditional”. According to VAT Manifesto No.99, the condition to be classified as a manufacturer has been changed and being registered to industry registry and employing at least 1 worker has been sufficient. There is no VAT limitation on the registered export consignments that has to be determined when determining the VAT refund for the manufacturer.

I. Giriş

İhracatçılar tarafından gerçekleştirilen aracılı ihracat, ihracat işlemlerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. İmalatçılar tarafından ihracatçılara “ihraç kayıtlı” olarak teslim edilen malların ihracatı, aracılı ihracat olarak ifade edilmektedir. Tecil-terkin² uygulaması KDVK 11/1-c maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından ihracatçılara teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmemektedir. İmalatçı konumundaki mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gereken bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim edilmesinden sonra belli

¹ Öğretim Görevlisi, Mersin Üniversitesi, SBMYO.

² Bu konu kapsamında **tecil** KDV ertelemesi, **terkin** ise ertelenen KDV'nin vergi idaresi kayıtlarından çıkarılması anlamını taşımaktadır.

şartlar dahilinde ihraç edilmesi halinde ise tecil edilen vergi, vergi idaresince terkin olunmaktadır.

Bu çalışmada ihraç kayıtlı teslimler ile ilgili KDV uygulamasında, tecil-terkin konusu, son düzenlemelerde esas alınarak irdelenmiştir.

2. Tecil-Terkin Uygulamasının Amacı

İmalatçı işletmelerin ihraç şartıyla, yurt içindeki ihracatçıya yaptığı teslimler, ihracatın belli şartlar dahilinde gerçekleşmesi halinde aynen doğrudan ihracatta olduğu üzere KDV istisnasının konusuna girmektedir (Demir, 2004:166).

Aracılı mal ihracatında; yurt içindeki imalatçının, ihracatı yapacak bir firmaya ihraç kayıtlı (şartlı) olarak KDV tahsil etmeksizin teslimi söz konusu olmaktadır. İlgili KDV, imalatçı tarafından teslimin yapıldığı ay KDV beyannamesinde beyan edilecek ancak ihraç şartlı teslim olmasından dolayı ihracatın yasal süreler içerisinde gerçekleşmesine kadar vergi idaresinde tecil olunacak, ihracat gerçekleştikten sonra da idare tarafından tecil edilen vergi terkin edilecektir.

Tecil-terkin uygulaması ihracatçılara teşvik ve uygulamada pratiklik sağlamak amacıyla getirilmiş bir uygulamadır. Bu uygulama sayesinde ihracatçılar ihracat yapmak amacıyla yurt içindeki imalatçılardan aldıkları mallar için KDV ödemek zorunda kalmamaktadırlar. Bu da ihracatçıları önemli bir finansal yükten kurtarmaktadır. KDV ödenerek bu mallar satın alınmış olsaydı, ihracatçı mükelleflerin yüklenip indirim yoluyla üzerlerinden atamadıkları KDV yükünü geri iade alacaklardı ama bu durum pek çok formalite ve zaman kaybını da beraberinde getirecekti.

Bu uygulamanın diğer bir yararı da ihraç kayıtlı mal teslim eden imalatçılara olmuştur. Çünkü ihracatçıların, imalatçılardan aldıkları mallar için KDV'yi devletten iade aldıklarında imalatçıya ödemeleri durumunda, imalatçıların geç tahsil edeceği KDV'yi peşin peşin devlete ödemesi söz konusu olacaktır.

3. Tecil-Terkin Uygulamasının Şartları

3297 sayılı kanunun 3. maddesiyle 3065 sayılı KDVK 11/1-c bendine yapılan ilave ile "tecil-terkin" uygulaması yukarıda belirtildiği üzere ihracatı teşvik amaçlı getirilmiştir. Yasal düzenlemeyi esas alarak tecil-terkin uygulamasının şartları şöyle sıralanabilmektedir;

- İmalatçı, ihraç edilmek şartıyla teslim ettiği mal için KDV tahsil etmeksizin teslimi yapar,

- İmalatçı teslimi yaptığı ay ile ilgili KDV beyannamesinde beyanda bulunur, vergi dairesi KDV'nin tarh ve tahakkukunu yapar ancak tahsili yapmadan vergiyi tecil eder.

- Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen KDV terkin olunur.

- İhracatın belirtilen şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte idarece tahsil edilir.³

- Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

- Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanunun "İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim" başlıklı 32'inci maddesi hükmü uygulanmaz.

- İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.⁴

- İhraç kayıtlı malları KDV ödemedi alan ihracatçıların, doğal olarak ilgili KDV'yi indirim hakları bulunmamaktadır.

- İhraç kayıtlı olarak ihracatçıya mal teslim eden imalatçılar ise tecil edilen verginin terkinini için ihracatçının 3 ay içerisinde ihracatı gerçekleştiğinde dair gümrük çıkış beyannamesi örneğini vergi dairesine vermesi gerekmektedir.

- 4842 sayılı Kanununun 21'inci maddesiyle eklenen bent gereği, İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle 3 ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç 3 aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince 3 aya kadar ek süre verilebilir.

Ek süre talebinde önemli olan ilk 3 aylık sürenin doluşunu takip eden 15 gündür. Buradaki 15 gün, hak düşürücü bir süredir. Bu süre geçirilirse

³ 4842 sayılı Kanununun 21'inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.05.2003

⁴ 4842 sayılı Kanununun 21'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01.05.2003

tecil edilen KDV 11/1-c de belirtilen yaptırımlar uygulanarak tahsil edilecektir. Ek süre talebi için 3 aylık sürenin dolmasının beklenmesi gerekmemektedir. Ek süre talebinin onayı idarenin ihracatın ilk 3 aylık sürede gerçekleştirilmeme nedenini mücbir sebep veya beklenmeyen durum kabul etmesine bağlıdır (Yazıcı, 2005:130).

- 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere ihracatçıların imalatçılar dışındaki kişilerden ihraç edilmek kaydıyla dahi olsa, satın aldıkları mallara ait katma değer vergileri için bu şekilde (tecil-terkin kapsamında) işlem yapılması mümkün değildir.

- Bununla birlikte imalatçının ihraç kaydıyla da olsa satışını yaptığı mal, aynen ihraç edilen nihai mamul değilse, bu teslimde tecil - terkin işlemi uygulanmayacaktır.

4. Tecil-Terkin Kapsamında İmalatçı Sayılmanın Koşulları

Bu kapsamda bir mükellefin imalatçı sayılabilmesi için 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilen tanıma göre;

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yapılan tanıma göre imalatçının;

1. Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini sahip olması,

2. Sanayi Odası, Ticaret Odası ve Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı bulunması,

3. İmalat işinde en az 5 işçi çalıştırması⁵,

4. Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması gerekmektedir.

KDV tecil-terkin uygulamasından yararlanabilecek imalatçıların tespitinde 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu'nda yapılan imalatçı tanımı esas alınmaktadır. Bu nedenle konu ile ilgili 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere imalatçının imalat işinde en az 5 işçi çalıştırması gerekmektedir. Bununla birlikte Sanayi ve Ticaret Bakanlığı SGM 2005/17 No'lu Tebliğinde en az 1 işçi çalıştıran sanayi işletmelerinin sanayi siciline kayıt olacakları açıklanmıştır. Maliye Bakanlığı bu düzenlemeden hareketle 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile 27 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümünde sayılan ve ihracatçılara ihraç kayıtlı teslimde bulunacak imalatçılarda aranan şartlar arasında yer alan "imalat işinde en az 5 işçi çalıştırılması" şartını kaldırmıştır. Buna göre, 99 Seri No'lu Genel Tebliğin yayımlandığı 11.07.2006 tarihinden önceki dönemlerde yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde de geçerli olmak üzere, sanayi sicil belgesine sahip olan ve 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğindeki diğer şartları taşıyan imalatçıların, tecil-terkin uygulaması kapsamında

⁵ 99 Seri No lu KDV GT ile kaldırılmıştır.

teslimde bulunabilmeleri için teslimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan sanayi sicil tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalışmalarını yeterli olacağı düzenlenmiştir.

Böylece tecil-terkin uygulamasından yararlanmak için imalatçının sanayi siciline kayıtlı olması ve 1 işçi çalıştırması dahi yeterli hale gelmiştir. İmalatçı kapsamına girmeyen mükelleflerin ise tecil-terkin uygulanmasından yararlanmaları mümkün değildir. 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere; diğer şartları taşımakla beraber, sadece sanayi sicil belgesine sahip olmayan mükelleflerden, Sanayi ve Ticaret Bakanlığına başvuran ve bu Bakanlıktan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlar da, sanayi sicil belgesi verilmesi beklenilmeden tecil - terkin uygulamasından yararlandırılabilir.

Ayrıca 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile belirtildiği üzere Sanayi ve Ticaret Bakanlığının yaptığı tanım kapsamında giren imalatçıların, ihracatçıya ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın almaları halinde, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil - terkin uygulaması yapılacak, ancak piyasadan hazır olarak alınıp, satılan mallar için tecil - terkin işlemi uygulanmayacaktır.

5. Tecil-Terkin Uygulaması Kapsamında Son Durum

Başlangıçta sadece imalatçıların, ihracatçılara ihracat yapılmak suretiyle yapılan satışlar KDV'si için uygulanan tecil-terkin sisteminin kapsamı 27,61,62,71,72,95 Seri No'lu KDV tebliğleri ile genişletilmiştir (Yazıcı, 2005: 129-130). Buna göre tecil-terkin sistemi;

- İmalatçılar tarafından ihracatçılara (Dış Ticaret Sermaye Şirketleri dahil)(KDVK 11/1-c),
- İmalatçılar tarafından Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda KDV ihracat istisnası izin belgesine sahip mükelleflere (KDVK 61 Seri No'lu GT),
- Özel Finans Kurumlarınca ihracatçılara (KDVK 62 Seri No'lu GT),
- Dış Ticaret Müsteşarlığınca "Sektörel Dış Ticaret Şirketi" sayılan kuruluşlara (imalatçı ya da özel finans kurumu olması gerekmemektedir) (KDVK 62 Seri No'lu GT),
- Teslim edenin imalatçı ya da özel finans kurumu olup olmadığına bakılmaksızın Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine (KDVK 27 Seri No'lu GT),
- Geçici kabul ve dahilde işleme rejimi izin belgesi kapsamında ithal edilen ham ve yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara (KDVK 71 Seri No'lu GT),
- Dahilde işleme veya geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacak maddelerin, dahilde

işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip imalatçı ihracatçılara 31.08.2008 tarihine kadar(KDVK 95 Seri No'lu GT),

- Sektörel Dış Ticaret şirketlerine 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde tanımlanan imalatçı vasfına haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalarca (KDVK 77 Seri No'lu GT), İhraç kaydıyla yapılan mal teslimlerine uygulanacaktır. Bunlar dışında kalan teslimlerde ise ihraç kayıtlı olsa dahi tecil-terkin uygulaması mümkün değildir (Pehlivan, 2005:125-126).

6. İmalatçı Açısından İhraç Kayıtlı Teslimden Doğan İade KDV

Bilindiği üzere KDV indirim mekanizmasına dayanan bir vergi türüdür. KDVK 29. maddesinde belirtildiği üzere mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, KDVK' da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin yükledikleri KDV'yi indirebilmektedirler. Ancak ihraç kayıtlı teslimde KDV tahsili olmaksızın yapılan dolaylı ihracat nedeniyle imalatçıların yükledikleri KDV'yi devletten iade alma hakları bulunmaktadır. 39 Seri No lu KDV Genel tebliğinde iade edilecek KDV'nin hesabında dikkate alınan yüklenen vergilerin, ihraç kayıtlı teslim edilen malın bünyesine giren kısım sınırlı olmadığı belirtilmiştir (Kartaloğlu, 2004:166). Örneğin; Kasım ayı için ihraç kayıtlı satış tutarı 500.000 YTL olsun, hesaplanan ancak tahsil edilmeyen KDV tutarı 90.000 YTL olacaktır. İmalatçı mükellefin yurt içinde yaptığı satış hasılatı ise 200.000 YTL olsun, hesaplanan KDV 36.000 YTL olacaktır. Döneme ait yüklenen KDV (İndirilecek KDV) 100.000 YTL olsun, Bu durumda;

Hesaplanan KDV	126.000 YTL-
İndirilecek KDV	100.000 YTL-
Ödenebilecek KDV	26.000 YTL-
Tecil Edilebilir KDV	90.000 YTL- (İhraç kayıtlı satıştan dolayı hesaplanan KDV)
Tecil Edilecek KDV	26.000 YTL-
İade Alınacak KDV	64.000 YTL-

Bununla birlikte, ihraç kayıtlı teslimde bedelin dövizle bağlı belirlenmesi halinde ortaya çıkan kur yükselmesi halinde imalatçı fatura keserek KDV'yi "tahsil edilmedi" şeklinde gösterecek ve ilgili ay KDV beyannamesinde beyanda bulunacaktır. Kurlarda düşme meydana gelmesi halinde ihracatçı, lehine gelişen bu durum için fatura kesecek KDV hesaplayacak, imalatçı da aynı bedeli indirim olarak dikkate alacaktır. Ancak kurlarda meydana gelen düşme nedeniyle ihracatçılara mal teslim eden

imalatçılara, iade edilecek KDV'nin hesabı değişecektir. *Bu durumda ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamamaktadır.*⁶ İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken KDV ise ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılmalıdır. İade veya tecil olunacak KDV miktarı, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

Bu konu ile ilgili nakden ve mahsuben iade sınırlamaları ise şöyledir;

- Teminatsız ve incelemesiz nakit iade sınırı 4.000 YTL⁷,
- 4.000 YTL' yi aşan nakit iadelerinde YMM tasdik raporu gerekmektedir,
- Teminatsız ve incelemesiz başka vergi borçlarına mahsup sınırsız,
- Şirket ortaklarının vergi borçlarına mahsup sınırsız (84 KDV GT ile imkân tanınmıştır.),
- Mal ve hizmet temin edilen diğer mükelleflerin vergi borçlarına mahsup imkânı sınırsız (84 KDV GT ile imkân tanınmıştır.).

7. Tecil-Terkin Uygulamasının Taraflar Açısından Muhasebesi

a. İmalatçı "A" firması Ekim ayı İndirilecek KDV toplamı 12.000 YTL olsun.

b. "A" firması Ekim ayında ihraç kaydıyla ihracatçıya 100.000 YTL + %18 KDV tutarında satış yapmıştır.

c. Ekim ayı KDV tahakkuk kaydı yapılmıştır.

d. 15 Kasım tarihinde ihracat gerçekleştirilmiştir. Bununla ilgili gümrük çıkış beyannamesinin onaylı örneği "A" firmasına gönderilmiştir. "A" firması vergi dairesine tecil verginin, terkinini talep etmiş ve vergi dairesince tecil vergi terkin edilmiştir.

e. "C" firmasının vergi iade alacağı, Aralık ayında firmanın vergi borcuna mahsup edilmiştir.

Ekim ayı işlemlerinin sadece yukarıda verilen işlemler olduğu varsayılınsın.

⁶ 5228 sayılı Kanununun 59/2-b maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 31.07.2004

⁷ Tutarlar zaman içerisinde değişebilmektedir.

İmalatçının kaydı; Ekim;

120. ALICILAR	100.000,00	
192. DİĞER KDV	18.000,00	
01. Tecil Edilebilir KDV		
601. YURT DIŐI SATIŞLAR		100.000,00
01. İhraç Kayıtlı Satış		
391. HESAPLANAN KDV		18.000,00
01. İhraç Kayıtlı % 18 KDV		
İhraç Kayıtlı Satış		

İhracatçının kaydı, Mayıs;

153. TİCARİ MALLAR	100.000,00	
01. İhraç Kayıtlı Mallar		
320. SATICILAR		100.000,00
01. "C"		
İhraç Kayıtlı Alıő		

İmalatçının kayıtları; Ekim,

391. HESAPLANAN KDV	18.000,00	
191. İNDİRİLECEK KDV		12.000,00
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		6.000,00
KDV Mahsup		
360. ÖDENECEK VERGİ	6.000,00	
392. DİĞER KDV		6.000,00
01. Tecil Edilen KDV		
Ödenecek KDV'nin Tecili		

Kasım;

392. DİĞER KDV H	6.000,00	
01. Tecil Edilen KDV		
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	12.000,00	
01. Vergi Dairesi KDV İade Alacağı		
192. DİĞER KDV		18.000,00
01. Tecil Edilebilir KDV		
Tecil Edilen KDV'nin Terkini ve İade KDV'nin Tahakkuku		

Aralık;

361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.	12.000,00	
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		12.000,00
01. Vergi Dairesi KDV İade Alacağı		
KDV İadesi Alacağının Firmanın SSK Prim Borcuna Mahsubu		

8. Sonuç

Tecil-terkin uygulaması KDVK 11/1-c maddesinde düzenlenmiştir. İhracatın önemli bir kısmını oluşturan bu ihraç şekli ile ilgili zaman zaman yasal değişiklikler yapılmaktadır. Başlangıçta sadece imalatçıların, ihracatçılara ihracat yapılmak suretiyle yapılan satışlar KDV'si için uygulanan tecil-terkin sisteminin kapsamı ilerleyen süreç içerisinde genişletilmiştir. Ayrıca Tecil-terkin uygulamasından yararlanmak için imalatçı sayılmak gerekmektedir. 99 Seri No lu KDV GT ile 11.07.2006 tarihinden itibaren imalatçı sayılmanın koşulu değiştirilmiş ve sanayi siciline kayıtlı olunması ve 1 işçi çalıştırması dahi yeterli hale gelmiştir. Tecil-terkin kapsamında iade alınacak KDV'nin hesabında yüklenen vergilerin, ihraç kayıtlı teslim edilen malın bünyesine giren kısım sınırlı olmadığını da belirtmekte yarar vardır. İhraç kayıtlı teslimde bedelin döviz cinsi belirlenmesi halinde 5228 sayılı Kanunun 59/2-b maddesiyle yapılan düzenleme ile ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamamaktadır.

KAYNAKLAR

- DEMİR, Musa, (2004), "Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi", Sy:166, Detay Yayıncılık, Ankara.
- YAZICI, Ahmet, (2005), "İhraç Kaydıyla Satışlarda KDV'nin tecil-Terkini İçin Aranılan Şartlar", Yaklaşım Dergisi, Temmuz, Sayı:151, Sy:130, Ankara.
- PEHLİVAN; Yafes (2005), "İhraç Kayıtlı Teslimlerin 3 Ay İçerisinde İhracata Konu Edilememesi Halinde Uygulanacak Yaptırımlar", Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs, Sayı: 200, Sy:125-126, Ankara.
- KARTALOĞLU, Emre (2004); "İhraç Kaydıyla Mal Teslimlerinde Tecil Edilecek Ve İade Edilecek KDV'nin Hesabı Değişti", Yaklaşım Dergisi, Ekim, Sayı: 142, Sy: 166, Ankara.