

KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DÜZENLENEN KİSMİ TEVKİFATTAN DOĞAN İADENİN SÜRECİ ve VERGİ GÜVENLİK MÜESSESESİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

TAX REPAYMENT DUE TO PARTIAL VAT WITHHOLDING REGULATED IN
VALUE ADDED GENERAL PRACTICE COMMUNIQUE AND ITS EVALUATION
WITHIN THE MEANING OF TAX SECURITY INSTITUTION



Coşkun ÇEKİCİLER*



Yücel BOSTAN**

ÖZ

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş olan kısmi tevkifattan doğan katma değer vergisi iadesinin, vergi güvenlik müessesesi kapsamında var olması kısmi tevkifat iade mekanizmasının önemli hale gelmesine neden olmuştur. Ayrıca kanun koyucunun kısmi tevkifatta sektörler bazında bazı önlemler getirmesi ve iade almanın şartlarını sıkı kurala bağlaması da vergi alacağını güvence altına almaya çalıştığıнын bir göstergesi olduğu şeklinde yorumlanmaktadır. Bu çalışmamızda mükelleflerin kısmi tevkifattan doğan iadelerle ilgili takip etmeleri gereken yol ve iade süreci ile kanun koyucunun vergi alacağını güvence altına almak amacıyla bu iade sürecindeki getirmiş olduğu usuller ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: İstisna, Kısmi İstisna, İade Süreci, Vergi Güvenlik Müessesesi, Vergi Sorumlusu

ABSTRACT

Tax repayment arising from partial VAT withholding and regulated thoroughly in Value Added General Practice Communiqué has caused mechanism of partial withholding become significant within the meaning of tax security institution. On the other side, the fact that tax administration has taken some measures in partial withholding at sectoral levels and subjected VAT repayment to hard conditions is a sign of securing the tax claims. This article explains the repayment procedure that should be followed during VAT repayment arising from partial withholding, and the procedures that constructed by the lawmaker in order to safeguard the tax claims.

Keywords: Exemption, partial exemption, repayment procedure, tax security institution, liable for tax

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73 üncü maddesinin ilk fıkrasında " Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." şeklinde hüküm koyarak Devletin kamu gelirinin elde edilmesiyle ilgili vergi ödevinin tanımı yapılmıştır. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinde ifade edildiği üzere, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği, Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme ile vergi sorumlusunun tanımını yapılmış, vergi alacağını güvence altına almak için, vergi alacağının doğduğu esnada bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesini gerektiği belirtilmiştir.

Bu çalışmamızda Kısmi Tevkifattan doğan katma değer vergisi iadesinin süreci ile vergi güvenlik müessesesi bakımından ne gibi koşulların getirildiği ve sektörel bazda alınan önlemlerin neler olduğu üzerinde durulmuştur.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DÜZENLENEN KİSMİ TEVKİFATTA İADE SÜRECİ

2.1- Kısmi Tevkifat

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için değil, bunların dışında Maliye Bakanlığı gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır.

İşlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Taraf olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Katma değer vergisi tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir.

KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir.

"Tam tevkifat" işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; "kısmi tevkifat" ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca

belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

2.2- Kısmi Tevkifat Yapmakla Yükümlüler ile Tevkifat Yapılması Gereken Teslim ve Hizmetler

Tebliğde ifade edilen kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ve teslimler kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için belirlenen orandaki kısmı, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir.

Kısmi tevkifat uygulanacak işlemler, söz konusu bölümlerde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından kısmi tevkifat yapılmayacaktır.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapması gerekenler, söz konusu gruplardan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atfı yapılmak suretiyle Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmektedir.

- a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir)
- b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):
 - 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
 - Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
 - Döner sermayeli kuruluşlar,
 - Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
 - Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
 - Bankalar,
 - Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,
 - Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
 - Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
 - Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dâhil bütün borsalar,
 - Yarından fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
 - Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.'de işlem gören şirketler,
 - Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığı'na bağlı aile hekimliği kurumları, tebliğde ifade edilen belirlenmiş alıcılar kapsamında değerlendirilmez.

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dâhil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmaz.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifat uygulamasına engel değildir.

Bu kapsamda tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairesine, tebliğde ifade edilen açıklamalara göre beyan edilip kanuni süresi içerisinde ödenir.

KDV mükellefiyeti bulunmayanların, tebliğde belirtilen belirlenmiş alıcılar kapsamında olmamak kaydıyla, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeyecek kurum ve kuruluşlar tarafından tevkifat yapılması zorunlu mal ve hizmet alımlarında uygulanması gereken tevkifat oranları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.¹

A Kısmi Tevkifata Tabi Hizmetler		
1. Sadece Belirlenmiş Alıcılara Sağlanan Hizmetler=(Tebliğ'in I/C-2.1.3.1/b bölümü)		Kesinti Oranı
1.1. Yapım İşleri İle Bu İşlere İlişkin Mühendislik, Mimarlık ve Etüd-Proje Hiz.		3/10 ²
1.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim Ve Benzeri Hizmetler		9/10
1.3. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri		5/10
1.4. Yemek Servis Ve Organizasyon Hizmetleri		5/10
1.5. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri		5/10
2. Sadece KDV mükelleflerine Sağlanan Hizmetler=(Tebliğ'in I/C-2.1.3.1/a bölümü)		
2.1. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri		9/10
3. KDV mükelleflerine (I/C-2.1.3.1/a) ve Belirlenmiş alıcılara(Tebliğ'in I/C-2.1.3.1/b bölümü) Sağlanan Hizmetler		
3.1. İşgücü Temin Hizmetleri		9/10
3.2. Yapı Denetim Hizmetleri		9/10
3.3. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri		5/10
3.4. Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri		9/10
3.5. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri		7/10
3.6. Servis Taşımacılığı Hizmeti		5/10
4. 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında		5/10
B Kısmi Tevkifata Tabi Teslimler		
1. KDV mükelleflerine (Tebliğ'in I/C-2.1.3.1/a bölümü) ve Belirlenmiş alıcılara(Tebliğ'in I/C-2.1.3.1/b bölümü) Yapılan Teslimler		
1.1. Külçe Metal Teslimleri		5/10
1.2. Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi		5/10
1.3. Hurda ve Atık Teslimi		5/10
1.4. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi		9/10
1.5. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri		9/10
1.6. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi		5/10

¹ Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Eğitim Grubu Temel Mesleki Eğitim Notları

² Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 14) 27.09.2017 tarih ve 30193 sayılı Resmî Gazete. (önceki oran 2/10)

2.3- Kısmi Tevkifatın Beyan Döneminin Tespiti

Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumluları tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir.

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin beyan dönemi ise Kanun'un 10 uncu maddesine ifade edilen hükümlere göre tespit edilir.

Vergiyi doğuran olay bakımından, işleme ait fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlenirse dahi sorumlu sıfatıyla beyan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinde ifade edildiği üzere, işlemin vuku bulunduğu dönemin beyan süresi içinde yapılması gerekmektedir. Satıcının da kendisine ait mükellef sıfatıyla vereceği (1 No.lu KDV Beyanname) beyanname ile beyan edeceği kısım da sorumlu sıfatı ile verilecek beyanname ile aynı dönemde beyan edilir.

Verilen hizmet işlemlerinde durum aynıdır, tevkifat kapsamında yapılan hizmetin yapıldığı ay farklı, verilen hizmet dolayısıyla ile düzenlenen faturanın izleyen ayda olması durumunda da kanunun 10 uncu maddesinde ifade edildiği üzere hizmetin yapıldığı dönemde beyan edilmesi gerekmektedir. Verilen hizmet veya teslim edilen mala ait bedelinin ödenmemesi, faturanın süresinde düzenlenmemesi, alıcıya faturanın geç gelmesi veya hiç gelmemesi tevkifatın yapılmasına ve beyan edilecek dönemi değiştirmeyecektir.

Vergi sorumluları tarafından tevkif edilen vergi (Genel bütçeli idareler dışında) vergi sorumluları tarafından verilen beyanname ile beyan edilir, vergi sorumlularının katma değer vergisi mükellefiyeti olmaması sorumlu sıfatı ile beyanname vermesine engel bir durum değildir. Sorumluluk, mükellefiyet olmasa da yerine getirilmesi gereken kanuni zorunluluktur.

Ancak katma değer vergisi mükellefleri, ilgili dönemde teslim edilen bir mal veya verilen bir hizmet olmasa da beyanname vermek zorunda iken, tevkifata konu olan bir hizmet ya da teslim için sadece işlemlerin olduğu dönemlerde sorumlu sıfatı ile beyanname verilir.

Genel bütçeli idarelerin her ne kadar tevkifat yapma zorunluğu bulunsa da, sorumluluk sıfatı ile katma değer vergisi beyannamesi vermezler, tevkif edilen katma değer vergisi genel bütçeli idarelerin muhasebe birimlerince gelir kaydedilir.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

Diğer ifade ile tevkifat, belirtilen malların teslimi ve hizmetleri satın alan (adına fatura vb. belge düzenlenen) tarafından yapılacak, sorumlu sıfatı ile beyanname verilip ödenecek ya da genel bütçeli idareler tarafından sorumlu sıfatı ile beyanname verilmeyecek gelir kaydedilecektir

Katma Değer Vergisi mükellefiyeti bulunmayan BSMV mükelleflerinin, 2 No.lu KDV Beyanname-sini kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Bankaların tevkif ettikleri vergiyi ödemeyi yapan şubeler itibarıyla, durumu bir dilekçe ile önceden genel müdürlüğün bağlı olduğu vergi dairesine yazılı şekilde bildirmeleri durumunda şubelerin bağlı buldukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkündür.

2.4- Kısmi Tevkifata Tabi İşlemlerde İndirim Hakkı

Katma değer vergisi mükelleflerinin sorumlu sıfatı ile verdikleri beyannamelerinde beyan edilen

katma değer vergisinin beyanın yapıldığı ay içinde 1. No.lu beyannamesinde indirim konusu yapabilir, sorumlu sıfatı ile beyan edilen verginin ödenmiş olması gerekmektedir.³

Tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. Bu indirimin dayanağı 2 No.lu KDV Beyannamesi olacaktır.

Ayrıca genel tebliğin 2.1.5.1. Genel Açıklamalar bölümünün 2. Paragrafında “İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmaz.

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV;

- Satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, takvim yılı aşılmamak şartıyla işleme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ilişkin olarak verilmesi gereken,
- Sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmı ise 2 No.lu KDV Beyannamesinin verildiği ay içinde verilmesi gereken,

1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılır.

2.5- Kısmi Tevkifatlı İade Taleplerinde İstenecek Belgeler

Kısmi tevkifat kapsamında talep edilen iadelerde , vergi dairelerince;

- 429 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,
- Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
- Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste aranacaktır.

İade talebinde bulunulabilmesi için iade tutarının yer aldığı, ilgili dönem KDV beyannamesi ve eki “Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim”in verilmiş olması zorunludur.

İade taleplerinde standart iade talep dilekçesinin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla yukarıda belirtilen belgelerin ibrazı şarttır. (Tevkifata tabi işlemlere ait satış faturası listesi ve indirilecek KDV listesi Gelir İdaresi Başkanlığınca öngörülen şekil ve içeriğe uygun olarak internet vergi dairesi aracılığıyla gönderilir. İnternet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listeler ayrıca kâğıt ortamında vergi dairesine ibraz edilmez.)

2.6- Kısmi Tevkifatın İade Talep Süreci

Katma değer vergisi açısından kısmi tevkifat kapsamında talep edilen iadeler mahsuben veya nakden yapılmaktadır. Ancak yapılacak mahsuben ve nakden iadelerin tüm işlemler için olmayıp, hangi işlemlerde hangi tutara kadar nakden veya mahsuben iade talebinde bulunulacağını sınırlarını belirlemiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde nakden veya mahsuben iade taleplerini de kendi içinde;

- 1- İnceleme raporu, YMM raporu veya teminat olmaksızın iade talep (tutar olarak) edilecek yasal sınırın olup olmadığı,

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.12.2013 tarih 39044742-KDV.9-2017 sayılı Özelgesi

- 2- Eğer iade talep için getirilmiş yasal tutar sınırı var ise İnceleme raporu, YMM raporu veya teminat şartların hangisinin istenildiği,
- 3- Eğer iade talep için verilmiş olan teminat var ise bunun nasıl çözümünün olacağı,
- 4- Son olarak da vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan iade taleplerinin gerçekleşip gerçekleşmediğine göre düzenlemeler getirmiştir.

Kısmi tevkifatlı iade süreci aşağıdaki tabloda özetlenmiş hali çıkarılmış ayrıntıları ise çalışmamızın 2.6.1 ve 2.6.2 bölümlerinde ayrıntılı açıklanmıştır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU MADDESİ İADESİ MÜMKÜN OLANLAR	NAKDEN İADE TALEPLERİ İÇİN			MAHSUBEN İADE TALEPLERİ İÇİN		
	İNCELEME RAPORU OLMAKSIZIN, YMM RAPORU veya TEMİNATSIZ İADE SINIRI TL	İADE SINIRINI (TL) AŞAN KISIM veya İADE SINIRI OLMAYANLARIN İADESİ	TEMİNAT VERİLMİŞ İSE ÇÖZÜMÜ	İNCELEME RAPORU OLMAKSIZIN, YMM RAPORU veya TEMİNATSIZ İADE SINIRI TL	İADE SINIRINI (TL) AŞAN KISIM İADESİ	TEMİNAT VERİLMİŞ İSE ÇÖZÜMÜ
KİSMİ TEVKİFAT						
KDV 9.MADDE(KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ)						
Temizlik, Bahçe ve Çevre Bakım Hizmetleri						
Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri						
Her Türlü Yemek Servisi ve Organizasyon Hizmetleri						
Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler						
Fason Olarak Yapıtılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri ile Fason Ayakkabı ve Çanta Dikim İşleri ve Fason İşlerle İlgili Aracılık Hizmetleri	YOK	VERGİ İNCELEME RAPORU ve/veya TEMİNAT	VERGİ İNCELEME RAPORU	5.000,00 TL	VERGİ İNCELEME RAPORU ve/veya TEMİNAT	VERGİ İNCELEME RAPORU
Yapı Denetim Hizmeti						
Servis Taşımacılık Hizmeti						
Her Türlü Baskı ve Basım Hizmeti						
İşgücü Temin Hizmeti						
Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma/Götürme Hizmeti						

Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri	5.000,00 TL	VERGİ İNCELEME RAPORU, YMM RAPORU veya TEMİNAT	VERGİ İNCELEME RAPORU ve YMM RAPORU	5.000,00 TL	VERGİ İNCELEME RAPORU, YMM RAPORU veya TEMİNAT	VERGİ İNCELEME RAPORU ve YMM RAPORU
Spor Kulüplerinin Yayın, İsim Hakkı ve Reklâm Gelirlerine Konu İşlemleri						
5018 sayılı Kanuna Ekli Cetveller Kapsamındaki İdare, Kurum ve Kuruluşlara Verilen Diğer Hizmetlerdeki						
Külçe Metal Teslimi						
Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi						
Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt ve Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi						
Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimi						
Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi						
Hurda Atık ve Teslimleri						
Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.						

2.6.1- Mahsuben İade

Mükellefler, tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının, tebliğ ifade edildiği üzere belirtilen borçlara nedeniyle mahsuben iade talep edebilecektir. Bunlar;

- Vergi Dairelerince Takip Edilen Amme Alacaklarına
- İthalde Alınan Vergilere
- SGK Prim Borçlarına

Vergi dairesince takip edilen amme alacağına, tevkifatla ilgili olarak verilen 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler de bu kapsama dâhildir.

1 No.lu KDV Beyannamesinde gösterilen ve mahsuben iade şartlarını taşıyan KDV iade alacağı, aynı döneme ilişkin 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden KDV borcuna mahsup edilebilir.

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan ve vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılan mahsuben iade taleplerinde, vergi inceleme raporu dışında diğer belgelerin tamamlanmış olması şartıyla standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılır. Vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmemiş olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen vergi borcunun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

İadeye ilişkin düzenlenecek vergi inceleme raporu ise,

- Tevkifatın sorumlu sıfatıyla beyan edilip edilmediği,

- İndirilecek KDV listesindeki alışların karşıt incelemesinin yapılarak doğruyu gösterip göstermediği, hususlarının tespitine yönelik olacaktır. Bu kapsamda, KDVİRA sisteminin ürettiği kontrol raporunun olumlu olması, indirilecek KDV listesinin doğruluğuna dayanak oluşturur.

İade taleplerinde vergi daireleri, gerekli kontrolleri yaparak, belge ya da belgelerdeki muhteviyat eksikliklerinin tespiti halinde, eksiklikleri mükellefe yazı ile bildirir. Yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde eksiklikleri tamamlayan mükelleflerin vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat istenmeyen mahsuben iade talepleri, mahsup dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilir ve bunlara gecikme zammı uygulanmaz. 30 günlük ek süreden sonra eksikliklerini tamamlayan mükelleflerin mahsup talepleri ise eksikliklerin tamamlandığı tarih itibarıyla yerine getirilir ve borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- Yapı denetim hizmeti,
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir. 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler ile ilgili 5.000TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilir. 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. İadenin YMM raporu ile talep edilmesi ve bu iadenin 5.000 TL'yi aşan kısmı için teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;

- Külçe metal teslimleri,
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi ile ilgili mahsuben iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

2.6.2- Nakden İade Talepleri

Nakden iade mükellefin talep etmesi halinde tebliğde belirtilen işlemler ve iade süresince uyulacak usuller çerçevesinde yerine getirilir. Nakden iade talep edilebilecek kısmi tevkifat;

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında kısmi tevkifat uygulanan;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri,
- Yapı denetim hizmeti,
- Servis taşımacılığı hizmeti,
- Her türlü baskı ve basım hizmeti,
- İşgücü temin hizmeti,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmeti

Belirtilen kısmi tevkifatlara ait nakden katma değer vergisi iadesi özellikle vergi inceleme raporu ve/veya teminat ile yerine getirilir.

İade talebinin tamamı kadar teminat verilmesi halinde teminat, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Tebliğin (I/C-2.1.3.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanan;

- Yapım işleri ile bu işlemlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri,
- Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü kapsamındaki hizmetler,
- Külçe metal teslimi,
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi,
- Ağaç ve orman ürünleri teslim

Belirtilen kısmi tevkifat ait 5.000TL'yi aşmayan nakden katma değer vergisi iade talepleri teminat, vergi inceleme raporu ve YMM raporu aranılmadan yerine getirilir. 5.000 TL ve üzerindeki nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile yerine getirilir 5.000TL'yi aşan kısım için teminat verilmesi halinde teminat, vergi inceleme raporu sonucuna göre veya YMM raporu ile çözülür.

3-KİSMİ TEVKİFATININ VERGİ GÜVENLİK MÜESSESESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1- Vergi Güvenlik Müessesesinin Açıklanması

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinde "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, **vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla**, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. ..." hükmü yer almaktadır. Bu madde ile kanun ko-

yucu esas amaçladığı vergi alacağının (güvence) emniyet altına alması için Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde ayrıntılı düzenleme getirdiği kısmı tevkifatla katma değer vergisi kısmen işlemi yapana ödenmeyerek, işlemi yaptıran tarafından sorumlu sıfatıyla ile doğrudan ilgili vergi dairesine yatırılması sorumluluğu ile bir tür güvenlik müessesesi oluştuğunu görmekteyiz.

Kayıt dışı ekonomi, Devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen ya da geçirilemeyen ve bu sebeple de denetlenemeyen faaliyetler olarak tanımlanabilir. Buna göre, bazı kayıt dışı ekonomik faaliyetler yasadışı faaliyetler olduğu halde, bazıları ise yasaklanmamış bir faaliyetin bilinçli olarak kayıtlara geçirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi şeklinde meydana gelmektedir.

Bu çerçevede, yasaklanmamış faaliyetlerden olup, bilinçli olarak kayıt dışına çıkarılan işlemler ve bu işlemler dolayısıyla meydana gelen vergi kayıp ve kaçığı önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.⁴

Kanun koyucu Katma Değer Vergisi Kanunu 9 uncu maddesi ile vergi sorumluluğu verginin güvenceliğinin sağlanması için getirilmiş olan bu müessese, verginin ödenmesi bakımından bazı sektörlerin belirlenmesi kayıt dışına çıkarılma ihtimalinden dolayı oluşacak vergi kaybının önlenmesi amacı ile kısmi tevkifat zorunluluğunu hüküm altına almıştır.

3.2- Bazı Sektörlerdeki İade Taleplerinin YMM Raporları Açısından Değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda alınan yetki ile tebliğ de yapılan düzenlemelerde, bazı işlemlerin iadesinin, nakden ve mahsuben taleplerinin belirli tutarı aşması durumunda sadece teminat ve vergi inceleme raporu ile yerine getirileceği ifade edilmiştir. YMM raporu ile iade talep edilmesi tebliğ belirtilmediğinden, YMM raporu ile nakden veya mahsuben iade talebinin gerçekleştirilmesi mümkün olmadığı ifade edilmiştir. Bunlar;

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri
- Yapı denetim hizmeti
- Servis taşımacılık hizmeti
- Her türlü baskı ve basım hizmeti
- İşgücü temin hizmeti
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmetleri

3.3- Kısmi Tevkifatlı İade Taleplerindeki Yasal Sınırları Sektörel Bazda Değerlendirilmesi

Mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9/1 inci maddesi kapsamında bazı teslim ve hizmetlerin kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan nakden veya mahsuben iade taleplerinde kanun koyucunun 5.000 TL'yi aşip aşmadığı veya herhangi bir sınır belirlemediği görülmektedir.

⁴ Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013), http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayıt_Dışı_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2011_2013.pdf, Erişim Tarihi:04 Ocak 2018

Aşağıda belirtilen hizmetlerde nakden iade talep edilmesi durumunda kanun koyucu vergi alacağını güvence altına almak için herhangi bir tutar belirlemeden doğrudan doğruya vergi incelemesine göre veya teminat verilmek suretiyle iadenin yapılabileceği ifade edilmiştir. Ayrıca belirtilen sektörler için mahsuben iade talep edilmesi durumunda 5.000 TL'ye kadar iade taleplerinin doğrudan yerine getirilmesi, 5.000 TL'yi aşan tutarlardaki iade taleplerinin de ya vergi inceleme raporu ya da teminat yoluyla yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır.

- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri
- Her türlü yemek servisi ve organizasyon hizmetleri
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile fason ayakkabı ve çanta dikim işleri ve fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri
- Yapı denetim hizmeti
- Servis taşımacılık hizmeti
- Her türlü baskı ve basım hizmeti
- İşgücü temin hizmeti
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmetleri

Aşağıda belirtilen hizmetler için mükellefler tarafından talep edilen nakden iade taleplerinde 5.000 TL'ye kadar iade taleplerinin doğrudan yerine getirilmesi, 5.000 TL'yi aşan tutarlardaki iade taleplerinin de vergi inceleme raporu, YMM raporu veya teminat yoluyla yerine getirileceği ifade edilmiştir;

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri
- 5018 sayılı kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara verilen diğer hizmetlerdeki
- Külçe metal teslimi
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi
- Hurda atık ve teslimleri

Aşağıda belirtilen hizmetlerden dolayı mükellefler tarafından istenen mahsuben iade taleplerinde 5.000 TL'ye kadar iade taleplerinin doğrudan yerine getirilmesi, 5.000 TL'yi aşan tutarlardaki iade taleplerinin de vergi inceleme raporu, YMM raporu veya teminat yoluyla yerine getirileceği ifade edilmiştir.

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri
- Spor kulüplerinin yayın, isim hakkı ve reklâm gelirlerine konu işlemleri
- 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara verilen diğer hizmetler.

3.4- Bazı Sektörlerdeki Mahsuben İade Taleplerinin Vergi İnceleme Raporu, YMM Tasdik Raporu ve Teminat Aranmadan Yerine Getirilmesi Açısından Değerlendirmesi

Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ uyarınca, vergi alacağının emniyet altına alınması açısından kısmi tevkifat sistemi getirilmiş ise de iade taleplerinin usulü de kendi içerisinde çeşitli ayrımlara tabi

tutulmuştur. Kısmi tevkifat iade taleplerinin bazı sektörlerde hiçbir şart aramadan (iade yapılabilmesi için istenilen belgeler hariç) yapılması, belirtilen işlemlerde iadelerinin daha hızlı gerçekleşmesi ve iade açısından teşvik edildiği şeklinde gözlenmektedir. Bunlar;

- Külçe metal teslimi
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimi
- Ağaç ve orman ürünleri teslimi
- Hurda atık ve teslimleri

4- SONUÇ

Maliye Bakanlığı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesi gereğince vergi alacağı için emniyet altına alınabilmesi amacı ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde düzenlenen kısmi tevkifatta, tevkifat uygulayacak alıcıların yapacağı teslim veya hizmetlerdeki katma değer vergisinin kısmen işlemi yapana ödenmeyerek, işlemi yaptıran tarafından sorumlu sıfatıyla doğrudan vergi dairesine ödenmesi usulünü getirerek verginin güvenliği sağlamak için sorumluluk müessesesini hüküm altına almıştır.

Kısmi tevkifatta, katma değer vergisinin bir kısmının işlemi yapan mükellefe ödenmeden alıcılar tarafından ödenmesi doğrudan hazineye intikalinin sağlanması, vergi idaresinin vergi alacağını emniyet altına almak üzere işlem tesis edilmesini zorunlu olduğunu bildirmiştir.

Kısmi Tevkifata tabi işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için belirlenen orandaki kısmı, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Satıcıların kısmi tevkifat kapsamında sattıkları mal ve hizmetler için yükledikleri KDV'nin kısmi tevkifat nedeniyle tam olarak indirim yapamadıkları ve indiremedikleri KDV'nin ise iadesi isteme hakkı olduğu belirtilmiştir. Mükellefler kısmi tevkifat uygulamasından kaynaklanan KDV iade taleplerinde iade alınabilecek KDV tutarı işlemin bünyesine giren KDV tutarı değil, tevkif edilen KDV tutarı esas alınarak belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Katma değer vergisi kısmi tevkifat iadesinin nakden veya mahsuben olabileceğini, nakden veya mahsuben iade talep edilen tevkifat iadelerinde ise yapılan işleme göre farklı kriterlere tabi olduğu katma değer vergisi genel tebliğinden anlaşılmaktadır.

Bazı malın teslimi veya hizmetin ifasında tutar şartı koymaksızın vergi inceleme raporu ve teminat şartı getirerek daha sıkı bir süreç belirlerken, bazı teslim veya hizmetin ifasında 5.000 TL ye kadar olan iade taleplerinde herhangi bir vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat şartlarını getirmeden doğrudan doğruya iadenin alınabileceği bir süreci ve 5.000 TL üzeri iade taleplerinde ise vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat şartının herhangi birisi ile yerine getirilmesi gibi hususlar konularak iade sürecinin belirlendiği görülmektedir.

Kanun koyucu Katma Değer Vergisi Kanunu 9 uncu maddesi ile getirmiş olduğu sorumluluk müessesesinin verginin güvenliğinin sağlanması için getirildiği açıktır. Ancak kanun koyucunun kısmi tevkifattaki iade süreçlerinde külçe metal teslimi, bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi, metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi, pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslim, ağaç ve orman ürünleri teslimi, hurda atık ve

teslimlerini gerçekleştiren sektörlerdeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan yerine getirilmesi bu sektörlerin diğer tevkifat yapılan sektörlerle göre kısmi tevkifat katma değer vergisi iadesi kolaylık sağlandığı şeklinde yorumlanmaktadır.

KAYNAKÇA

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- ÇEKİCİLER C., GÖK O., Katma Değer Vergisi İadelerine İlişkin Ymm İncelemelerinin Haksız İadeyi Önlemedeki Etkinliğini Bozan Hususlar Ve Öneriler, Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2017, Sayı:219
- Gelir İdaresi Başkanlığı, KDV İade Rehberleri, http://www.gib.gov.tr/kdv_iade_rehberleri, Erişim Tarihi:01 Ocak 2018
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 25.12.2013 tarih 39044742-KDV.9-2017 sayılı Özelgesi
- Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013), http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2011_2013.pdf, Erişim Tarihi:04 Ocak 2018
- RENDA E., DEMİR F., KDV Genel Uygulama Tebliği’nde Düzenlenen Tevkifat Müessesesi Ve Kısmi Tevkifattan Doğan KDV İadesi, Ekim 2014, Sayı:313