

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE İNDİRİM MEKANİZMASI

DEDUCTION MECHANISM IN SPECIAL CONSUMPTION TAX



Aytekin GÖKTEPE*

Öz

4670 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, malların (I), (II), (III), (IV) sayılı liste esasına göre gruplandırıldığı, malların ilk iktisabı, ithalatı, teslimi ve müzayede yoluyla satışı şeklinde doğan dolaylı bir vergidir. Bu şekilde doğan bir verginin en önemli özelliklerinden birisi de bir defaya mahsus alınmasının amaçlanmasıdır. Bir defa vergilemeyi amaçlamak içinde Özel Tüketim Vergisi Kanunu 9. maddesi “Vergi İndirimi” başlığı altında indirim mekanizmasını düzenlenmektedir. Vergi indirimi için gereken şartlar, ihracat ve ithalat, malların zayı olması, vergi oranı sıfır olarak belirlenen mallar ve şüpheli hale gelen alacaklar karşısında vergi indirim müessesinin çalışma esasları Kanun’un 9. maddesi, Tebliğ, Yönetmelik ve Özelgeler ile açıklanarak makalemizin konusunu oluşturacaktır.

Anahtar Kelimeler: Özel Tüketim Vergisi, Vergi İndirimi, İmalatçı, Kanuna ekli (I), (II), (III), (IV) sayılı liste

ABSTRACT

Special Consumption Tax, no. 4670, is a indirect tax in which taxable goods are grouped in tables (I), (II), (III) and (IV), and taxable transaction is the first purchase, imports, delivering and sales of goods, and sales at auction. One of the most important features of such a tax is that tax is imposed just for once. In order to do that, there is deduction mechanism under Article 9 of Special Consumption Tax, titled “Tax Deduction”. This study deals with the application principles of tax deduction as to the conditions for tax deduction, export and import, lost and damaged goods, zero rated goods and doubtful claims, in the light of Article 9 of the Law, the communiqués, the directives and tax rulings.

Keywords: Special consumption tax, tax deduction, manufacturer, tables (I), (II), (III) and (IV) attached to the Law

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 06.06.2002 tarihinde kabul edilerek 12.06.2002 gün ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 1985 yılında genel tüketim vergileri alanında yapılan reformla, 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılmıştır ve katma değer vergisi uygulamaya konulmuştur. Genel tüketim vergilerine ilişkin söz konusu reform sonrası, dolaylı vergiler alanındaki ikinci reform özel tüketim vergisiyle yapılmaktadır. Özel tüketim vergisi uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubu kapsama alınarak bir yandan söz konusu malların vergilendirilmesine ilişkin oldukça karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi sağlanmakta diğer yandan ise basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlanmasına katkı sağlanması hedeflenmektedir. Dolaylı vergiler alanında ciddi basitleştirme öngören bu kanunla 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmaktadır.¹

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda önemli bir gelişme 2015 yılında gerçekleşmiş bulunmaktadır.05.03.2015 tarih ve 29286 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak ÖTV (I) sayılı Uygulama Genel Tebliği, 18.04.2015 tarih ve 29330 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak ÖTV (II) sayılı Uygulama Genel Tebliği, 08.08.2015 tarih ve 29439 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak ÖTV (III) sayılı Uygulama Genel Tebliği, 20.08.2015 tarih ve 29451 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak ÖTV (IV) sayılı Uygulama Genel Tebliği kademeli olarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğlerin günümüz koşullarına uygun şekilde revize edilmiş; basit ve anlaşılabilirliği amaçlanmıştır. 2015 yılında 2002 yılından itibaren çıkarılmış olunan tebliğler liste bazında tebliğlerde toplanarak uygulamada kolaylık sağlanmak amaçlanmıştır. Özel tüketim vergisi 20 madde ve 6 geçici maddeden, (I), (II), (III) ve (IV) sayılı dört adet listeden oluşmaktadır. Çalışmamızda değineceğimiz nokta ise “Vergi İndirimi” başlıklı 9. madde olacaktır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli dört (4) adet listeyi kısaca açıklamanın faydalı olacağı kanaatindeyiz.

I Sayılı Liste: Petrol ürünleri, doğalgaz ve bunların türevleri yer alır. Vergiyi doğuran olayı ise ithalatçılar, rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi², Özel Tüketim Vergisi uygulanmadan önce müzayede yolu ile satışı;

II Sayılı Liste: Motorlu taşıtlar(traktör hariç). Vergiyi doğuran olayı ise kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı ve kullanmak amacıyla ithalidir. Kayıt ve tescile tabi olmayanlar ise ithal, imal veya inşa edenler tarafından teslimi, Özel Tüketim Vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışidir.

III Sayılı Liste: Bu listede kolalı gazoz, alkollü içecekler, sigara, sigarillo, puro gibi tütün ürünleri yer alır. Verginin konusuna bu malların ithali, imal edenler tarafından teslimi girer.

IV Sayılı Liste: Aksesuar, havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, değerli taşlar, beyaz eşyalar, ses ve görüntü cihazları, oyunlar vb. Vergiyi doğuran olay ise bu malların ithali veya imal edenler tarafından teslimi ile Özel Tüketim Vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı; teslimi ile Kanun’un 3. maddesindeki diğer hükümler.³

¹ T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü,17.05.2002, Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan Bütçe Komisyon Raporu (1/988), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/tvk_4760_sayili_kanun.pdf. Erişim Tarihi: 14 Ekim 2015

² Özel Tüketim Vergisi Kanunu madde 2’ye göre; “Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesini ifade eder”

³ Vergi Rehberi,5. Kısım Özel Tüketim Vergisi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ağustos 2014, sf. 1195-1196

2- ÖTV'DE VERGİ İNDİRİMİ

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesiyle, "vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilmesi" suretiyle ÖTV'nin her mal için bir kez uygulanması öngörülmüştür.⁴

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde yer alan düzenleme benzer ifadelerle (I) sayılı ÖTV Genel Tebliğinin 14'üncü bölümünde "vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, ödenecek vergiden indirilmesi suretiyle "Özel Tüketim Vergisi'nin bir kez uygulanması öngörülmüştür.⁵ Vergi indirimi için Maliye Bakanlığının belirlediği esaslar çerçevesinde indirim hakkı tanındığı görülmektedir. İndirim müessesesi için bir takım şartlar öngörülmüştür.

2.1- Özel Tüketim Vergisi'ne Tabi Malların 'İmalatta' Kullanılması Gerekliği

Özel tüketim vergisine tabi malların, yer aldıkları listedeki başka bir malın "imalatında" kullanılması gerektiği düzenlemesinden, vergi indirimi sadece *imalatçı mükelleflere* tanındığı anlaşılmaktadır. İmalatçı⁶ niteliği bulunmayan mükelleflerin ödediği ÖTV'yi, ÖTV'ye tabi diğer işlemlerden indirimi mümkün değildir.⁷

2.2- Özel Tüketim Vergisi'ne Tabi Malların 'Aynı Listedeki Malların İmalatında' Kullanılması Gerekliği

Bir malın ÖTV'ye tabi olabilmesi için Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerde yer alması gerekir. ÖTV Kanunu'na ekli listedeki mallar Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) numaraları ile tespit edilmiştir.⁸

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerde yer alan bir malın yine aynı listedeki malın imalinde kullanılması halinde üretilen malın bünyesine giren mal için ödenen özel tüketim vergisi, indirim konusu yapılabilecektir. Farklı listelerdeki bir malın imalinde kullanılması halinde ise indirim hakkından söz edilemeyecektir. Ancak Özel Tüketim Vergisi ödenerek satın alınan malların vergiye tabi bir başka malın imalinde kullanılması sonucu, ödenen verginin tahsil edilen vergiden indirilememesi durumunda ise indirilmeyen vergi iade edilmemekte, maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktadır⁹. Bu noktada aynı listede yer alan fakat farklı cetvellerde yer alan malların birbirlerinin imalinde kullanılması halinde indirim mekanizmasına aykırı hareket edilmeyecektir. Örnek vermek gerekirse Özel Tüketim Vergisi Kanunu (I) sayılı listesi A ve B cetvellerinden oluşmaktadır. A cetveli "Hafif yağlar ve müstahzarları", B cetveli ise "benzol, toluol, ksilol, solvent, White sprirt" gibi maddelerden oluşmaktadır. Bu aynı listede ve farklı cetvellerde bulunan malların birbirlerinin imalinde kullanılması Özel Tüketim Vergisi indirim mekanizmasını olumsuz etkilemeyecektir.

⁴ ÖTV I Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği,

⁵ Mehmet Erkan, "Özel Tüketim Vergisi Uygulamasında ' Vergiye Tabi Mal' Tanımı ile ' Teslim Sayılan Haller' Kapsamından Ne Anlaşılması Gerekir?", Vergi Dünyası, sayı:394, Haziran 2014

⁶ 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 gerektiği belirlenmiştir.(KDV Genel Uygulama Tebliği,26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

⁷ Yılmaz Güneş, Adem Baydere, (a.g.m.)

⁸ Yılmaz Güneş, Adem Baydere, (a.g.m.)

⁹ 93767041-135[9-2012/10]-205 sayı ve 19/12/2013 tarihli Özelge, Erişim Tarihi:16 Kasım 2015

Başka bir örnek vermek gerekirse Özel Tüketim Vergisi (I) sayılı listesine tabi (A) malı imalatçı (Z) A.Ş. tarafından 2000 TL Özel Tüketim Vergisi ödeyerek teslim alınmıştır. Alınan A malı (I) sayılı listenin B cetvelinde yer alan (B) malının imalinde kullanılmıştır. Özel tüketim vergisi bir kereye mahsus alındığından ve Kanun'un 2.maddesine göre;

“Vergiye tabi malların, vergiye tabi malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye teberru gibi nam-larla verilmesi”

teslim olarak sayılmış olduğundan (I) sayılı listedeki malın imalinde kullanılan (B) malı için özel tüketim vergisi doğmayacaktır. Üretilen (B) malı ise 2500 TL Özel Tüketim Vergisi tahsil edilerek (X) şahsına teslim edilmiştir. (X) şahsından tahsil edilen 2500 TL'den (A) malı teslim alınırken ödenen ÖTV'den indirilerek (2500-2000) 500 TL ÖTV ilgili vergi dairesine ödenecektir. (Z) A.Ş ödemiş olduğu 2000 TL'yi indirim yoluyla telafi ederek verginin nihai tüketici üzerine bırakarak indirim mekanizma-sından faydalanmıştır.

Bir diğer örneğimizde ise özel tüketim vergisinin doğuşu ile ilgilidir. (A) A.Ş ithal ettiği (I) sayılı listede-ki malları imal ettiği madeni yağda kullanmıştır. Madeni yağ (I) sayılı listedir. Özel Tüketim Vergisi bir kereye mahsus alındığından ve Kanun'un 2. maddesine göre;

“Vergiye tabi malların, vergiye tabi malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye teberru gibi nam-larla verilmesi”

teslim olarak sayılmış olduğundan (I) sayılı listedeki malın imalinde kullanılan báz yağlar için özel tüketim vergisi doğmayacaktır. İthal edilen (I) sayılı listedeki mallarda özel tüketim vergisi malların teslim anında doğduğu için örneğimizde teslim gerçekleşmemiştir. Aynı listedeki malın imalinde kul-lanıldığı için yine Özel Tüketim Vergisi doğmayacak. Üretilen malın tesliminde ise Özel Tüketim Vergisi doğacak ancak üretime dâhil edilmeden önce Özel Tüketim Vergisi doğmadığı için indirim mekaniz-masından faydalanamayacaktır.

İmalatçıların, ÖTVK'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malın yine aynı cetvelde yer alan malın imalatı girdi olarak kullanılacak olan mal için ödenen ÖTV'nin teslim edilen mal için hesaplanan ÖTV'den indirilmesi öngörülmüştür. İndirim hakkının yardımcı madde¹⁰ veya sarf¹¹ malzemesi olarak kullanılması durumunda indirim söz konusu olmayacaktır.¹²

Sözü edilen uygulamayı bir örnekle açıklamak gerekirse Özel Tüketim Vergisi ödenerek satın alınan 1.000 kg solvent türü White spirit isimli malın 200 kg'si Ekim ayı içerisinde ticari ismi tiner olan ÖTV'ye tabi malın imalatında kullanılmıştır. İmal edilen tinerin tamamı teslim edilmiş ve buna ilişkin ÖTV ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenmiştir. Ödenecek verginin tespitinde Kanunun 9.maddesinin de dikkate alınacağı tabidir. Tiner üretiminde kullanılan makine ve teçhizat için ödenen Özel Tüketim Vergisi için indirim söz konusu olmayacağı tabidir. Teslim edilen tinerin imalatın-da kullanılan mala ilişkin iadesi talep edilebilecek vergi için ilgili vergi dairesine başvurulabilecektir.¹³

¹⁰ Üretilen nesnenin yapısında yer almayan ancak üretimi gerçekleştiren makine ve aletler ve benzerleri gibi araçların işletil-melerinde kullanılan benzin, yağ, üstüğü gibi gereçler.

¹¹ Harcama, tüketme, kullanma, masraf etme

¹² Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 07.07.2006 tarih OTV-1/2006-2 sayılı OTV Sirküleri-3, Erişim Tarihi: 10 Kasım 2015

¹³ 5 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği (I sayılı Uygulama Genel Tebliğinde aynı esaslar benimsenmiştir.),<http://www.gib.gov.tr/node/88740>, Erişim Tarihi: 03 Kasım 2015

İndirim hakkını kullanmada önem arz eden diğer bir konu da ÖTVK'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, aynı cetvelde yer alan vergi tutarları daha düşük malların imalatçılar tarafından kullanılması halinde Bakanlar Kurulunun 2012/3792 sayılı kararı ile mallar itibari ile belirlenen oranlar dikkate alınarak indirim mekanizmasından yararlanılacak miktar belirlenmektedir.

Bu konu ile ilgili bir örnek vermek gerekirse Bay A (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan 15.000 kg White spiriti (ÖTV:2,2985 TL/kg) ithal etmiştir. İmalatçı (Z) A.Ş.'ye malı satarak teslim etmiştir. Olayda Bay A tarafından malın ithal edilmesi verginin konusuna girmeyecektir. Vergiyi doğuran olay ise Bay A tarafından imalatçı Z A.Ş.'ye teslimi anında oluşacaktır. Bay (A), (Z) A.Ş.'ye yaptığı teslimde genel hükümler çerçevesinde $15.000 \times 2,2985 \text{ TL/kg} = 34.477,50 \text{ TL}$ hesaplayacak ve (Z) A.Ş' den talep edecektir. (Z) A.Ş aldığı White spiriti (I) sayılı listede yer alan tiner (ÖTV:0,7390TL/kg) imalatında kullanmıştır. Olayda (Z) A.Ş vergiye tabi tiner malının imalinde kullandığından ve ÖTV bir kereye mahsus alınacağından teslim sayılan hal olarak değerlendirilip tekrar vergiye tabi tutulması mümkün değildir. (Z) A.Ş ise imal ettiği 16.000 kg tineri tüccar Bay S'ye satarak teslim etmiştir. Hesaplanacak ÖTV $16.000 \times 0,7390 = 11.824 \text{ TL}$ 'dir. Ödenecek verginin tespitinde vergi indirimi müessesinin dikkate alınacağı tabidir. Bu üretimde kullanılan 15.000 kg White spirit için hesaplanacak tiner ve indirim müessesinden yararlanacak tutar $15.000 \times 0,7390 = 11.085 \text{ TL}$ 'dir. Toplam ödenen ÖTV'den (34.477,50 TL) indirim yoluyla telafi edilen (11.085 TL) tutar indirim yoluyla telafi edildiği zaman iadesi talep edilecek tutara ulaşılmaktadır. (23.392,50 TL). Z A.Ş tarafından alınacak iade tutarı içinde farklı bir hesaplama yöntemde (Z) A.Ş imalatında kullandığı 15.000 kg White spirit isimli mal için $2,2985 \text{ TL/kg}$ ÖTV ödeyerek aldığı mal için $15.000 \times (2,2985 - 0,7390) = 23.392,50 \text{ TL}$ 'dir.

İndirim hakkını kullanmada önem arz eden bir diğer konu da ÖTVK'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılması halinde ise aynı listedeki malların imalatında kullanılması gerektiği şartını sağlamadığı için indirim müessesinden yararlanması mümkün değildir.

2.3- İmalatta Kullanılan Özel Tüketim Vergisi'ne Tabi Malın Doğrudan Özel Tüketim Vergisi Mükellefinden Alınmış Olması Gerekmemektedir

Özel tüketim vergisi mükellefinden alınmayan başka bir ifade ile özel tüketim vergisi uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların aynı listede yer alan başka bir malın imalinde kullanılması halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dâhil edilmiş olan ÖTV'nin üretilen malın ÖTV'sinden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.¹⁴

Konu ile ilgili örnek vermek gerekirse İmalatçı (K) A.Ş tarafından üretilen bâz yağları Tüccar (A) tarafından 1000 TL Özel Tüketim Vergisi ödenerek satın alınmıştır. Tüccar (A) satın aldığı bâz yağları imalatçı (P) 'ya 1000 TL ÖTV'yi faturasında ayrıca göstermeden malın maliyetine dâhil ederek satmıştır. İmalatçı (P), malın maliyete dâhil edilerek satın aldığı özel tüketim vergisini imalatçı (K) A.Ş'den satın almadığı ve aldığı malın alış vesikasında özel tüketim vergisi hesaplanmadığı için indirim mekanizmasından faydalanmasını imkânı yoktur. Doğrudan ÖTV mükellefinden alınmayan malların fiyatları içerisinde dâhil olan ÖTV tutarlarının indirim mekanizmasından faydalanmasının imkânı bulunmamaktadır.

¹⁴ Mehmet Erkan, (agm.)

2.4- İndirim Belgeye Dayanmalıdır

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesi hükmü uyarınca, vergiye tabi işlemlere ait özel tüketim vergisi, düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyen özel tüketim vergisi indirim mekanizmasından faydalanamayacaktır.

Ayrıca İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08/10/2014 tarih ve 11395140-105[229-2012/Vergi Usul Kanunu-1...]-234508 sayılı Özelgesinde “şirketinizce üretilerek satılan ürünlere isabet eden ÖTV ve KDV tutarının fatura veya benzeri belgelerde gösterilmesi zorunlu oluğu” belirtilmiştir. Belirtilen bu zorunluluk indirim mekanizmasının şartlarındandır.¹⁵

2.5- İmal Edilen Mallar İçin Hesaplanan ÖTV'nin Ortaya Çıkması Gerekliği¹⁶

İmal edilerek teslim edilen malın Özel Tüketim Vergisi'nin indirim mekanizmasından yararlanabilmesi için Özel Tüketim Vergisi'nin beyan edilmesi gerekir. Bu durumda imal edilen mallardan stoklarda bulunanlara isabet eden özel tüketim vergisi indirim konusu yapılamaz. Ayrıca imal edilen malın istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu malın imalinde kullanılan mallar için yüklenilen Özel Tüketim Vergisi'nin indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.¹⁷

2.6- İmalatta Kullanılan Malların ÖTV'sinin Ödenmiş Olması Gerekliği

İndirim hakkının bir diğer şartı da madde lafzından hareketle ortaya çıkmaktadır. Kanun'un ilgili 9. maddesinde “Özel tüketim vergisine tâbi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, **Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir.**” denilerek Maliye Bakanlığı ödenen vergiden ödenecek vergiyi indirmeyi öngörmüştür.

Madde lâfzına uygun olarak (X) A.Ş tarafından 2000 TL özel tüketim vergisi ödenerek satın alınan (I) sayılı listedeki malları imal ettiği madeni yağda kullanmıştır. Ürettiği madeni yağları ise (Z) şahsına 1800 TL özel tüketim vergisi tahsil ederek teslim etmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu çerçevesinde olayı değerlendirdiğimizde (X) A.Ş ise ürettiği Madeni yağ (I) sayılı listededir. Özel Tüketim Vergisi bir defaya mahsus alındığından ve Kanun'un 2. maddesine göre Özel Tüketim Vergisi Kanuna ekli listelerde yer alan malların imalinde kullanılması *teslim sayılmayacağından* bâz yağın madeni yağ imalatında kullanılmasında özel tüketim vergisi doğmayacaktır. (X) A.Ş teslim ettiği mallar (I) sayılı listede olduğundan vergiyi doğuran olay Z şahsına malın tesliminden gerçekleşecektir. (X) A.Ş ödediği 2000 TL'nin 1800 TL'sini indirim yoluyla telafi etmiş olacaktır. (X) A.Ş ilk başta ödediği 2000 TL'yi maliyet veya gider olarak dikkate almışsa indirim konusu yaptığı 1800 TL'yi maliyet ve giderlerinden çıkarması gerekecektir. Dikkate almamız gereken nokta ise ödenmiş olan 2000 TL üzerinden indirim hakkına sahip olduğumuzdur.

Bir başka örnek vermek gerekir ise (Y) A.Ş tarafından (I) sayılı listede bulunan bâz yağ ithal edilmiştir. (Y) A.Ş ithal ettiği bâz yağı (I) sayılı listedeki madeni yağın imalinde kullanmıştır. Üretmiş olduğu madeni yağları A şahsına 2000 TL özel tüketim vergisi hesaplayarak satmıştır. Örneğimizi değerlendirdiğimizde (I) sayılı listedeki malların ithali Özel Tüketim Vergisi Kanun'un 1. maddesine göre verginin konusuna girmez. Kanun'un 1. maddesine göre;

¹⁵ 11395140-105[229-2012/Vergi Usul Kanunu-1...]-234508 sayı ve 08.10.2014 tarihli Özelge, Erişim Tarihi:16.11.2015

¹⁶ Yılmaz Güneş, Adem Baydere, (a.g.m.)

¹⁷ Mehmet Erkan, “Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği Üzerine Değerlendirmeler”, Vergi Dünyası, Nisan 2015, Sayı 404, sf.18

“(I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafinerileri dâhil imal edenler tarafından teslimi”
denilerek ithalatçıların malı imalatla kullanması Özel Tüketim Vergisi Kanun’a madde 2’ye göre;
*“Vergiye tabi malların, vergiye tabi malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye teberru gibi nam-
larla verilmesi”*

teslim olarak sayılmış olduğundan (I) sayılı listedeki malın imalinde kullanılan bâz yağlar için özel tüketim vergisi doğmayacaktır. (Y) A.Ş tarafından A şahsına teslimi sırasında özel tüketim vergisi doğacaktır. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus (Y) AŞ’nin hem ithali hem de imali sırasında bir özel tüketim vergisi ödememiş bulunmasıdır. Bu yüzden de (Y) A.Ş, (A) şahsından tahsil ettiği Özel Tüketim Vergisi’ni ödediği bir özel tüketim vergisi bulunmadığı için indirim mekanizmasını kullanamayacaktır. (A) şahsından tahsil ettiği Özel Tüketim Vergisi’ni vergi sorumlusu¹⁸ sıfatıyla beyan edip ödeyecektir.

Örneklerimizde de görüldüğü gibi indirim mekanizmasından faydalanabilmek için ödenmiş olan bir Özel Tüketim Vergisi’nin söz konusu olması gerekmektedir.

3- VERGİSİ SIFIR OLARAK BELİRLENEN MALLARDA İNDİRİM MEKANİZMASI

Bakanlar Kurulu Kararı ile ÖTV tutarı sıfır olarak belirlenmiş olan işlemlerde de bu malların imalatında kullanılan aynı listedeki mallar dolayısı ile ödenmiş olan ÖTV’nin de, teslim edilen mamul malın vergi tutarı sıfır olması ve bu nedenle hesaplanan ve vergi idaresine ödenecek ÖTV bulunmayacağı için indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. İndirilemeyen ÖTV’nin ise ticari kazancın tespitinde gider va da malivet unsuru olarak dikkate alınmak suretiyle kâr/zararla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

ÖTV ödenerek mal satın alındığını ve bunun aynı listede yer alan ÖTV’ye tabi başka bir malın imalinde kullanıldığını ve yine üretilen ÖTV ‘ye tabi malın teslimi dolayısıyla Bakanlar Kurulu Kararı ile ÖTV tutarının 0 (sıfır) TL olarak belirlendiğini varsayalım. Ödenen ÖTV, üretilen ve teslim edilen mamul malın vergi tutarının sıfır olması ve bu nedenle hesaplanan ve vergi idaresine ödenecek ÖTV bulunmayacağı için indirilmesi mümkün bulunmayacak ve indirilemeyen ÖTV gider va da malivet unsuru olarak dikkate alınacaktır.¹⁹

4- İMAL EDİLEREK TESLİM EDİLEN MALLARIN ZAYİ²⁰ OLMASI

Diğer bir husus ise ÖTV ödenerek iktisap edilen bir malın taşıma gibi faaliyetlerde zayi olması durumunda ödenen ÖTV’nin indirim mekanizmasından faydalanmasına imkân yoktur. Bu konu ile ilgili 135[2014-1]-7 sayılı ve 28.05.2014 tarihli Rize Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen özelge’de *“zayi olduğu tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olup, zayi olan bu mala ilişkin hesaplanacak ÖTV tutarı ile bunun üzerinden hesaplanacak KDV tutarının KDV yönünden bağlı olunan*

¹⁸ Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

¹⁹ İbrahim Hak, ÖTV’de Vergi İndirimi ve İhracat Teslimlerinde Özellik Arz Eden Durumlar, Vergi Sorunları, Sayı:312, Eylül 2014

²⁰ Zayi olmak deyimi vergi kanunlarında geçmesine rağmen açık bir tanımı bulunmamaktadır. Türk Dil Kurumunun sözlüğüne göre zayi olmak, yitirmek, kaybolmak anlamına gelmektedir. Fakat bu terimi sadece kelime anlamıyla ele almak bu kurumun kavranmasında yanlışlara yol açabilmektedir. Vergi kanunları ekonomik değerlere bağlı olayları düzenlemektedir. Vergi kanunları bakımından zayi olma kavramına sözlük anlamıyla değil, iktisadi değer açısından bakılması gerekir. Çünkü ortada herhangi bir fiziksel değer (cisim) olmamasına rağmen ekonomik değerın olması vergi kanunlarının ilgi alanındadır. Bu anlamda zayi olma değer kaybı açısından değerlendirilmelidir.

vergı dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir” diyerek zayı olan mala ilişkin yüklenen ÖTV ve KDV’nin indirim mekanizmasından yararlanamayacağını belirtmiştir.

5- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ÖDENEREK SATIN ALINAN MALLARIN İHRACATI

Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamına giren malların ihracı 5. madde kapsamında belli şartlar altında düzenlenmiştir.

Bu şartlar;

“1. Bu kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır.

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurtdışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurtdışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır. Malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz.

2. İhraç edilen malların alış faturalarında ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi ihracatçıya iade edilir. Maliye Bakanlığı, ihraç edilen mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”²¹

1 seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin (5.1.2) bölümünde, ihraç edilen mallara ait alış faturaları veya benzeri belgelerde gösterilen ve beyan edilen Özel Tüketim Vergisi’nin ihracatçıya iade edilmesine ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir. ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (II/A-1) bölümünde yer alan ihracat istisnasının uygulamasına ilişkin açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ÖTV ödenerek satın alınan malların herhangi bir işlem görmeden olduğu gibi (aynen) ihraç edilmesi halinde, bu mallar için yüklenilen Özel Tüketim Vergisi’nin iade edilebileceği, ÖTV ödenerek satın alınan maldan ÖTV’ye tabi olan veya olmayan bir mal üretilerek bu malın ihraç edilmesi halinde, imalatla kullanılan mal için ödenen ÖTV’nin iade edilmeyeceği açıklanmıştır.²²

ÖTV kapsamına giren malların ihracat tesliminde teslim konu malların imalatında kullanılan aynı listedeki mallar dolayısı ile ödenmiş olan ÖTV’nin, mamul malın ihracat teslimine konu olması nedeniyle hesaplanan ve vergi idaresine ödenecek ÖTV bulunmayacağı için indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. İndirilemeyen ÖTV’nin ise ticari kazancın tespitinde gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınmak suretiyle kar/zararla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

(A) ve (B) malları ÖTV’ye ekli aynı listede yer alan mallardır. Mükellef kurumun ÖTV mükellefinin A malını satın alırken ödemiş olduğu 1 TL ÖTV, üretilen ve ihraç edilen B malı için hesaplanan ve vergi idaresine ödenecek ÖTV bulunmayacağı için indirim konusu yapılamayacak ve indirilemeyen ÖTV ise ticari kazancın tespitinde gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınmak suretiyle ihracatçı üzerinde kalacaktır. Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.12.2013 tarih ve 93767041-135[9- 2012/10]-205 sayılı muktezada “... Diğer taraftan söz konusu maddede yer alan indirim uygulamasından yararlanılabilmesi için imal edilerek teslim edilen malın ÖTV’sinin beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda imal edilen mallardan stoklardakı bulunanlarına isabet eden ÖTV’nin

²¹ Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Madde 5

²² Mehmet Erkan, (a.g.m)

indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca imal edilen malın istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu malın imalinde kullanılan mallar için yüklenilen ÖTV'nin indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.” denilmektedir.²³

6- İTHAL EDİLEN MALLARIN ÖTV KARŞISINDAKİ DURUMU

İthal edilen (I) sayılı listede yer alan malın aynı listede yer alan başka bir malın imalinde kullanılması halinde ise, Özel Tüketim Vergisi Kanunu 3'üncü maddesi uyarınca bu listedeki malların ithalinde vergi doğmadığından, imal edilen malın tesliminde hesaplanacak ÖTV tutarından indirilecek bir ÖTV tutarı bulunmamaktadır.²⁴

ÖTV ödenerek ithal edilen malların ithalatçısı tarafından aynen (ithal edildiği gibi) ihraç edilmesi halinde, ithalde gümrüğe ödenen ÖTV'nin ithalatçı-ihracatçıya iade edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak ÖTV ödenerek ithal edilen malların işlenerek, tadilat yapılarak veya imalat ya da sair sebeplerle kullanılarak ihraç edilmesi halinde, bu mallar için gümrüğe ÖTV'nin iadesi söz konusu olmayacak²⁵ şeklinde idarenin görüşü bulunmaktadır.

7- ŞÜPHELİ HALE GELEN ALACAKLAR KARŞISINDA İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI

Kanun'un “Vergi İndirimi” başlıklı 9'uncu maddesinde, özel tüketim vergisine tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilebileceği hüküm altına alınmış olup, Kanun'un 1'inci maddesi kapsamında yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan ÖTV'nin beyanı yapan mükellefler (satıcılar) tarafından indirim konusu yapılabileceğine dair bir hükme mezkûr Kanunda yer verilmemiştir.

Özel tüketim vergisi uygulamasında “indirim” müessesesi, özel tüketim vergisine tabi malların, yer aldıkları listedeki başka bir malın imalinde kullanılması durumu ile sınırlı olduğundan, firmalar tarafından yapılan teslimler nedeniyle hesaplanarak beyan edilen, ancak müşterilerin iflas etmesi veya işyerlerini kapatması nedeniyle müşterilerden tahsil edilemeyen ÖTV'nin mevcut mevzuat uyarınca indirim konusu yapılması veya silinmesi mümkün bulunmamaktadır.²⁶

- İndirim Mekanizması Sayısal Örnekler

Örnek: A firması ÖTV mükellefinden vergisini ödeyerek satın aldığı (I) sayılı listede yer alan ÖTV tutarı 2,2985 TL/Kg olan 100 Kg müstahzar katkı isimli mal ile ithal ettiği aynı listedeki 100 Kg baz yağ kullanmak suretiyle aynı listedeki ÖTV tutarı 1,3007 TL/Kg olan 200 Kg madeni yağ üretmiş, ürettiği madeni yağın tamamını satmıştır.

Buna göre beyana konu indirilebilecek ÖTV ile ödenecek ÖTV aşağıdaki şekilde hesaplanır.

Müstahzar katkı için ödenen ÖTV=100 x 2,2985=229,85 TL

Satılan madeni yağ için hesaplanan ÖTV= 200 x 1,3007=260,14 TL

İndirilecek ÖTV=100 x 2,2985=229,85 TL

Ödenecek ÖTV=260,14 - 229,85=30,29 TL

²³ İbrahim Hak, (a.g.m)

²⁴ Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, 29286 Sayılı Resmi Gazete Yayımlı Tarihi: 05.03.2015, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/OTV_Kanunu/uygulama1/otv_I_sayili_uyggenteb.pdf, Erişim Tarihi: 03 Kasım 2015

²⁵ 64597866-135[5-2014]-53 sayılı ve 21/04/2014 tarihli Özelge. Erişim Tarihi: 16 Kasım 2015

²⁶ 51421814-135[1-2012/393]-55-14.04.2014 tarihli Özelge. Erişim Tarihi: 16 Kasım 2015

Dikkat edilmesi gereken nokta ise (I) sayılı listede yer alan ve ithal edilen bâz yağ için ödenen bir özel tüketim vergisi olmadığı için indirim müessesinde hesaplamaya dâhil edilmemiştir.

Örnek: (B) firması ÖTV mükellefinden vergisini ödeyerek satın aldığı (I) sayılı listede yer ala ÖTV tutarı 1,3007 TL/Kg olan 100 Kg bâz yağ ile 100 Kg müstahzar katkı isimli malları imalatla kullanmak suretiyle ürettiği 200 Kg madeni yağın 160 Kg'ını satmıştır.

Buna göre beyana konu indirilebilecek ÖTV ile ödenecek ÖTV aşağıdaki şekilde hesaplanır.

Baz yağ için ödenen ÖTV=100 x 1,3007=130,07 TL

Üretimde kullanılan baz yağ için ödenen ÖTV = 80 x 1,3007=104,056 TL

Müstahzar katkı için ödenen ÖTV=100 x 2,2985=229,85 TL

Üretimde kullanılan müstahzar katkı için ödenen ÖTV=80 x 2,2985=183,88 TL

Toplam ödenen ÖTV=130,07 + 229,85=359,92

Üretimde kullanılan baz yağ ve müstahzar katkı için toplam ödenen ÖTV=104,056 + 183,88=287,936 TL

Madeni yağ için hesaplanan ÖTV=160 x 1,3007=208,112 TL

İndirilebilecek Azami ÖTV tutarı= 208,112 TL

İndirilemeyecek ÖTV Tutarı= 287,936 - 208,112=79,824 TL

Bu durumda, üretimde girdi olarak kullanılan mallar için ödenen ÖTV tutarı, üretilen malın teslim için hesaplanan ÖTV tutarından fazla olduğundan indirim konusu yapılabilecek azami ÖTV tutarı, hesaplanan ÖTV tutarı olan 208,112 TL'yi geçemez. Dolayısıyla bu örnekte indirilemeyen tutar olan 79,824 TL ilgili mevzuat çerçevesinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.²⁷

8- SONUÇ

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Haziran 2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, Türkiye'de ÖTV uygulaması 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren başlamıştır. ÖTV Kanunu 20 madde ve 6 geçici maddeden oluşmakta olup, bu Kanun'a ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar itibari ile verginin konusu tespit edilmiştir. Bu listelerde yer alan mallarla sınırlı olmak üzere bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV uygulanmaktadır.²⁸ ÖTV'nin bir defaya mahsus alımının sağlamak amacıyla da Kanun'un 9. maddesi "Vergi indirimi" başlığını taşımaktadır.

ÖTV'de vergi indirimi uygulaması birçok koşula bağlanmış ve liste esasına göre sınırlı olarak uygulama alanı bulmuş bir müessesedir. ÖTV'de vergi indirimi uygulamasının koşullarından biri olan "*imalatta kullanılma*" şartının gerçekleşmesinde hangi mükelleflerin imalatçı olarak kabuledileceği, imalatçının kim olduğu, nasıl bir donanım ve sertifikasyona sahip olması gerektiği hususu kanuni düzenleme ile değil, tebliğ ve Bakanlar Kurulu Kararı ile açıklanarak netlik kazanmıştır. Bu bağlamda, 2012 yılında yayımlanan 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararından ve 25 seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nden, ÖTV indirim hakkının sadece imalatçı vasfına sahipve "Sanayi Sicil Belgesine" haiz ÖTV mükelleflerinin faydalanacağı anlaşılmaktadır.²⁹

²⁷ Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, 29286 Sayılı Resmi Gazete Yayımlı Tarih:05.03.2015, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/OTV_Kanunu/uygulama1/otv_i_sayili_uyggenteb.pdf, Erişim Tarihi:03.11.2015

²⁸ Mehmet Erkan, "Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği Üzerine Değerlendirmeler", Vergi Dünyası, Nisan 2015, Sayı 404, sf.18

²⁹ Yılmaz Güneş, Adem Baydere, (a.g.m.)

ÖTV'ne tabi malların imalatla kullanılması gerektiği yukarıda değinilmesinden ayrı dikkat edilmesi gereken bir nokta da imalatla kullanılacak malların indirim mekanizmasından yararlanabilmesi için *"aynı listedeki malların imalatında"* kullanılması gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır.

İndirim mekanizmasından yararlanmanın bir diğer şartı ise ÖTV'ne tabi malların doğrudan "ÖTV mükellefinden alınmış olması" gerektiğidir. ÖTV mükelleflerinden alınan bir malın alış belgesinde ÖTV tutarı yazılı olacağı için indirim için gerekli olan *"belgeye dayanması"* gerektiği şartını da yerine getirilmiş olacaktır. ÖTV Kanunu 15'inci maddesine göre vergiye tabi işlemlere ait Özel Tüketim Vergisi, düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmez ise indirim mekanizmasından yararlanamayacaktır.

İndirim mekanizmasının bir diğer şartı ise *"imal edilen malları için hesaplanan bir ÖTV'nin ortaya çıkması"* gerektiğidir. İmal edilen malların stoklarda bulunması, istisna kapsamında teslimi yapılması halinde indirim mekanizmasından yararlanmasına olanak yoktur.

Bir diğer şart ise imalatla kullanılan malların *"ÖTV'sinin Ödenmiş"* olması gerektiğidir. Kanunu 9. maddesinde de açıkça belirttiği "ödenen vergi" deyişi ile kanunu lafzından bu şartı belirlemektedir.

İndirim mekanizmasının şartlarının ardından imal edilerek zayı olan malların indirim mekanizmasından faydalanamayacağı, şüpheli hale gelen bir alacağın indirim mekanizması yoluyla indirilemeyeceği, Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı sıfır olarak belirlenen malların vergi indirimi karşısındaki durumu, imal edilen ve ihracatı yapılan malların yukarıda sayılan şartlardan ödenmesi gereken bir ÖTV'nin ortaya çıkmamasından dolayı ihracat istisnasından faydalanan mallar için indirim mekanizmasının işlemeyeceği, ithal edilen bir malın indirim mekanizmasından faydalanıp faydalanmayacağı çalışmamızın konusunu oluşturmuştur.

KAYNAKÇA

- 11395140-105[229-2012/VUK-1..]-2345- 10/08/2015 sayı ve tarihli Özelge: Ötv'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi hakkında. (2015, 10 08). Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü. 11 16, 2015 tarihinde alındı
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961, 01 10).
- 25 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği. (2012, 10 11). 11 3, 2015 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı: <http://www.gib.gov.tr/node/88740> adresinden alındı
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu. (2002, 6 6).
- 64597866-135[5-2014]-21/04/2014 sayı ve tarihli Özelge: İthalı yapıldıktan sonra ihraç edilen mallara ait ödenen ÖTV'nin iadesi hk. (2014, Mart 21). Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı. 11 16, 2015 tarihinde alındı
- 64597866-135[5-2015]-53-14/04/2014 sayı ve tarihli Özelge: Şüpheli hale gelen alacaklar karşısında ÖTV uygulanıp uygulanmayacağı veya indirim konusu yapıp yapılmayacağı hk. (2014, Nisan 14). 11 16, 2015 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı: <http://www.gib.gov.tr/node/95904> adresinden alındı
- 85550353-135[2014-1]-7-28/05/2014 sayı ve tarihli Özelge:ÖTV İndirimi Hakkında. (2014, Mayıs 28). Rize: Defterdarlık Gelir Müdürlüğü.
- 93767041-135[9-2012/10]-205- 19/12/2013 sayı ve tarihli Özelge: I sayılı listenin B cetvelinde yer alan bir malın aynı cetvelde ve ÖTV tut. düş.ol.bir mal.im.kullailması hk. (2013, 12 19). Kocaeli: Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı. 11 16, 2015 tarihinde alındı

- ERKAN, M. (2014, Haziran). ÖTV Uygulamasında “Vergiye Tabi Mal” Tanımı ile “Teslim Sayılan Haller” Kapsamından Ne Anlaşılması Gerekir? Vergi Dünyası(394), s. 55-66.
- ERKAN, M. (2015, Nisan). Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği Üzerine Değerlendirmeler. Vergi Dünyası(404), 16-22.
- Gelirler Kontrolörleri Derneği. (2014). 5.Kısım Özel Tüketim Vergisi. E. Gürboğa, T. Atabey, & İ. Vural içinde, Vergi Rehberi (s. 1195). Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği.
- GÜNEŞ, Y., & Aydere, A. (2014, Ocak). Özel Tüketim Vergisi’nde Vergi İndirimi Uygulaması. Vergi Dünyası(393), 114-122.
- HAK, İ. (2014, Eylül). ÖTV’de Vergi İndirimi Ve İhracat Teslimlerinde Özellik Arz Eden Durumlar. Vergi Sorunları(312), 119-128.
- KDV Genel Uygulama Tebliği. (2014, 05 26).
- ÖTV Kanunu (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği. (2015, Mart 5). 11 03, 2015 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/OTV_Kanunu/uygulama1/otv_i_sayili_uyggenteb.pdf adresinden alındı
- Özel Tüketim Vergisi Kanununa Ekli (I) sayılı listenin (B) Cetvelinde yer alan malların,(I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalatında girdi olarak kullanılması. (2006, 07 07). 11 10, 2015 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı: <http://www.gib.gov.tr/node/86956/pdf> adresinden alındı
- T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü. (2002, 02 17). Gelir İdaresi Başkanlığı. 10 14, 2015 tarihinde gib: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/tvk_4760_sayili_kanun.pdf adresinden alındı