

İMALAT, İMALATÇI, FASON İMALAT VE BENZERİ KAVRAMLAR ÜZERİNDEN SERBEST BÖLGELERDE UYGULANAN, (ÜCRET) GELİR VERGİSİ İSTİSNASININ İRDELENMESİ

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 28.12.2010

“Nereye gideceğini (varacağını) bilmiyorsan, seçtiğin yolun önemi yoktur.”

(Lewis Carroll’un, Alice Harikalar Diyarında adlı çocuk! kitabından)¹

I. Konunun Sınırlandırılması

Çalışmamızın başlığına taşıdığımız kavramlar, aslında öteden beri çeşitli vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle üzerinde hep tartışılan kavramlar olmakla birlikte, bu kez çalışmamız, Serbest Bölgeler Kanunu’nun² Geçici 3. maddesi düzenlemesinde³ yer alan;

- “Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan...”
- “...bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin...”
- “Bu bölgelerde üretilen ürünlerin...”

ifadelerinden hareketle belirttiğimiz kavramların ne olduğunu tespitle sınırlıdır.

Birçok kanun hükmünde yer aldığından kanıksadığımız üzere maddenin son fıkrasında yer alan; “Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” hükmünden hareketle idarenin yayınladığı 1 seri no.lu Genel Tebliğ’de⁴ yer alan,

- “Bölge içinde üretim faaliyetinde bulunan...”
- “...üretimle ilişkin istihdam ettikleri tüm personele...”
- “...üretici firmaların ürünlerini...”
- “Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen...”
- “Bölgedeki işletmelerin fason imalat yanında...”

¹ Oxford Üniversitesi’nde matematik / mantık dersleri veren Charles Ludwidge Dodgson’un, bu kitabı yazarken asıl adında geçen Charles ve Ludwidge’nin Latince karşılıklarından Lewis Carroll adını türettiği rivayet edilir. Alıntı yaptığımız ifade, Alice’in ‘harikalar diyarındaki’ yolculuğunun hemen başında bir kuyuya düştüğünde karşılaştığı tavşana, önünde uzayıp giden iki yoldan hangisini seçmesi gerektiğini sorduğunda, tavşandan aldığı cevaptır.

² 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ Geçici 3. madde, 06.02.2004 tarih ve 5084 sayılı Kanununun 9. md. ile eklenmiş olup, çalışmamızda irdelediğimiz kavramlar maddenin ikinci fıkrasınının 12.11.2008 tarih ve 5810 sayılı Kanununun 7. maddesiyle değişik halinde yer almaktadır.

⁴ 1 seri no.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği, 12.03.2009 tarih ve 27167 sayılı resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

- “Serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen...”
- “...bölgede sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin...”
- “Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen...”
- “...dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddelerin...”

şeklindeki ifadelerin anlaşılabilmesi açısından da bu kavramların ortaya konulması bir gereklilik olmaktadır.

Dolayısıyla bu çalışmada, Serbest Bölgeler ve vergileme rejimi, Serbest Bölgeler Kanunu'nda yapılan değişikliklerin etkileri ya da devam ede gelen istisnaların teknik boyutu gibi konular ele alınmayacaktır.

Diğer taraftan çalışma içeriğinde çok sayıda yürürlükten kaldırılmış (mülga) mevzuattan söz ediliyor olması nedeniyle okuyucuya, mülga mevzuatın sadece bilgilendirme amaçlı olarak çalışmada yer aldığını, yoksa bunların bugün itibariyle (kazanılmış hak söz konusu olmadığı sürece) uygulama alanının olmadığını, çalışmada bunların kullanılmasıyla tekrar bir hayatiyet buluyormuş izlenimi edinilmemesi gerektiğini özel olarak hatırlatmak da yarar görüyoruz. Bir başka ifade ile çalışmada yer alan mülga mevzuata, Danıştay 3. Daire'nin, 29.01.1953 tarih ve E:1953/3 K:1953/10 sayılı kararında⁵ yer alan, “Mutlak surette ilga edilmiş olan bir hukuk kaidesine ilgadan sonra ve müktesep hak mevcut olmayan hallerde mevhum bir tatbik sahası ve kısmen hayatiyet tanımak hukuk ilmiyle telif edilemez.” gerekçesi doğrultusunda ihtiyatlı yaklaşılmalıdır.

II. “Dil” Üzerine...

“Dil”, ağız boşluğunda, tatmaya, yutkunmaya, sesleri boğumlamaya yarayan etli, uzun ve tat almaya yarayan bir organdır. “Dil” kelimesi aynı zamanda bizimde ilgilendiğimiz şekliyle, insanların düşündüklerini ve duyduklarını bildirmek için kelimelerle veya işaretlerle yaptıkları anlaşma, lisan anlamında da kullanılır.⁶

Dil, insan düşüncesini ve duyduklarını bildirme anlamında bir araç olunca, bir çağa, bir gruba, bir yazara özgü hale gelmesi, kullanan ya da kullanılan ortamdaki kişilerin dağarcığındaki söz ve söz dizimlerine göre farklılaşması / farklı kullanılması ya da anlaşılması olasılığını da içerir. Bu yüzden de “müzik dili”, “yazı dili”, “halk dili”, “hukuk dili” gibi alt kavramlarla dildeki farklılıklar vurgulanmaya çalışılır. Belki de “sokak ağzı”da denilen “argo”yu da bunlara dâhil etmek gerekir. İşte bu yüzden dil; diğer insanların düşünce ve duyduklarını bildiren insanın düşünce ve duyduklarını, onu anlatanın anladığı gibi anlamalarını sağladığı ölçüde başarılıdır.

Fransız düşünür *Condillac* (Etienne Bonno de Condillac, d. 1715 - ö. 1780), yüzyıllar önce “*Bilim sağlam dildir*” demiş. Bu bağlamda hukuk dili de bir üst ve ortak dildir. Bu dile bağlı olarak oluşan / oluşturulan sözcüklerin, kavramların her biri, farklı bir olguyu, yargıyı vurgular. Hiçbir durum, hiçbir olgu, hiçbir yargı bu (hukuksal) dilden ayrı düşünülemez. Zira dil yoksa sözcük, kavram, dolayısıyla yargı da yoktur. Böyle bir ortak dil yaratılmazsa, herkes kendine

⁵ Danıştay Resmi Web Sitesi, www.danistay.gov.tr, Erişim: 25.08.2010.

⁶ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük

göre bir hukuk yaratır. Bu ise karmaşadır, hukuk çokluğudur.⁷ Kanunkoyucunun, kanun yaparken kullandığı dil, O'nun amaçladığı gibi anlaşılıyorsa bu karmaşa ve hukuk çokluğunun yaşanması doğal bir sonuç olacaktır.

Dil, o kadar önemlidir ki, beyinde meydana gelen hasar sonucu, dil ve konuşmanın bozulması ve anlaşılabilmesi nedeniyle tıp biliminde "afazi" olarak adlandırılan bir hastalık türü dahi bulunmaktadır. Bunun alt türlerinden "Wernicke afazi"sinde, kişi söyleneni anlamamakta, bazı kısa emirleri anlayıp yerine getirirse bile daha karmaşık, birkaç kademeli emirleri anlayamamakta, kendisinden yeni bir şey istendiği zaman yine ilk söylenen şeyi yapmaktadır. Kişi, bol ve akıcı bir şekilde konuştuğu halde başkalarının söylediğini anlamadığı gibi kendi söylediğini de anlamamakta, bir kelimenin yerine yanlış bir kelime kullanmakta (verbal parafazi) veya o dilde bulunmayan anlamsız kelimeler icat etmektedir (jargon, neolojizm). Ancak en önemli özelliği, kişinin yazılı metni okuyabilmesine karşın anlayamaması ve objeleri adlandırmada bozukluktur.

"Dil"e bu kadar önem vermemiz ve çalışmamızda bir alt başlık olarak bu açıklamaları yapmamız, kanun metinlerinin okunmasında, kelime anlamlarına önem vermemizden kaynaklanmaktadır. Esasen hukuk, kanunlar ve dahi diğer yazılı normlarla vücut bulmakta olduğuna göre her şeyden önce her türlü yazılı metnin ve en önemlisi de kanunların okunmasında ve anlaşılmasında bir "dil birliği" var olmalıdır.

Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan, "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." hükmü, Kanunkoyucunun özellikle vergi kanunları⁸ uygulamasında metne bağlı kalınması yönündeki emrini içermekle aslında dil birliğini sağlamaya yöneliktir. Bu hüküm, aynı zamanda vergi hukuku uygulamasında yorum ile ilgili temel ölçü ve sınırlamayı da işaret etmektedir.

Vergi kanunları yönünden bu şekilde olan durum aslında diğer kanunlar açısından da pek farklı değildir. Anayasa Mahkemesi'nin, "Yasalar her şeyden önce sözü ile uygulanır. Yasaların metninin, içerdiği sözcüklerin hukuk dilindeki anlamlarına göre anlaşılması gerekir. Yasa kuralının, günün sosyal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile yürürlükte kaldığı sürece uygulamak hukukun gereğidir. Bazı düşünce ve gerekçelerle bu kuralın dışına çıkılması, metinlerin anlamlarından başka biçimlerde yorumlanması, metnin bir tür düzeltilmesine kalkışılması, aslında yasada olmayana yasaya yakıştırmak ve yorum yoluyla yasakoyucunun yerini almak demek olur." gerekçesini de içeren bir kararı⁹ bu konuda en somut tespiti de içermektedir.

"Dil" üzerine açıklamalarımızı son bir örnek ile bitirelim: Bundan 2500 yıl önce, Konfüçyüs'e "Bir ülkeyi yönetmeye çağrılıydınız yapacağınız ilk iş ne olurdu ?" diye sorarlar. Büyük düşünür şöyle yanıtlar: "Hiç kuşkusuz, dili gözden geçirmekle işe başladım. Dil kusurlu olursa, sözcükler düşünceyi iyi anlatamaz. Düşünce iyi anlatılamazsa, yapılması gereken şeyler iyi yapılamaz. Ödevler gereği gibi yapılmazsa, töre ve kültür bozulur. Töre ve kültür

⁷ Sami SELÇUK, **Adalet ve Yaşayan Hukuk**, İmge, Ankara 2009, s.51

⁸ Yine VUK md. 3. uyarınca, bu kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri VUK ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade etmektedir. VUK hükümlerine tabi vergi, resim ve harçlar için Bkz. VUK md.1.

⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 16.10.1990 tarih ve E:1990/32 K:1990/25 sayılı kararı.

bozulursa, adalet yanlış yola sapar. Adalet yoldan çıkarsa şaşkınlık içine düşen halk, ne yapacağını, işin nereye varacağını bilemez. İşte bunun içindir ki hiçbir şey dil kadar önemli değildir.”¹⁰

İşte bu yüzden, “*hukuk dili*”, özellikli bir dil olarak değerlendirilmeli; hukuk metinleri, yazıldıkları dilin şaheserleri olmalıdır.¹¹ Öyleyse, ana dilimiz bizim kalsın, ama ortak hukuk diline de saygı gösterelim. Çünkü bunu yapmadığımız zaman hukuk, adaletin mezarı olacaktır.¹²

III. Kavramlar ve Kaynaklar

A. Genel Olarak

Başlangıçta alıntı yapılan Kanun hükmünde; “*üretim faaliyeti*”, “*imal edilen ürün*” ve “*üretilen ürün*” kavramları kullanılırken Genel Tebliğde bu kavramlara, “*üretici firma ürünü*”, “*fason imalat*” gibi kavramlar da dâhil edilmiştir.

“*Üretim*”, ayrıntılarına aşağıda girileceği üzere, “*belirli faaliyet ve işlemler sonucu yeni bir mal veya hizmet meydana getirme, istihsal, tüketim karşıtı*” anlamında ve “*imalat*” ise “*hammadde işlenerek yapılan her türlü mal, işlenerek yapılan üretim*” anlamındadır.¹³ Bir başka ifade ile “*üretim*” ile “*imalat*” aynı anlamda değildir. Üretim, yeni bir mal ve hizmet meydana getirme iken imalat, hammadde işlemesi ile sadece mal üretimini ifade eder. Özetle üretim, imalatı da kapsayan daha üst bir kavramdır.

Bu yüzden Kanun metninde, “*Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan...*” ifadesi, mal ve hizmet üretimi yapan geniş bir kitleyi ilgilendirirken devamında “*...bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin...*” ifadesi bir anda konuyu sadece mal üreten firmalar ile daraltmaktadır. Yine Kanun metninde “*...bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin...*” ifadesindeki “*imal*” kelimesi doğru kullanılmışken devamında “*Bu bölgelerde üretilen ürünlerin...*” ifadesinde bu kez “*imalat-imal*” yerine “*üretim-üretilen*” kavramının kullanılmış olması gereksiz bir farklılaştırmadır. Ancak “*Bu bölgelerde üretilen ürünlerin...*” ifadesindeki “*üretilen*” ibaresinin hemen devamında “*ürün*” kavramının kullanılmış olması, metnin bir mal imali ile ilgili olduğunu ortaya koyduğundan, gereksiz kavram farklılaştırmasının anlam bozukluğu yaratması (farkına varılmadan da olsa) önlenmiş olmaktadır.

Kelimelerin, kavramların ve elbette bir üst kavram olarak “*dil*”in önemini, sadece bu kısa açıklama ortaya koymaya yeterli ise de açıklamalarımızı vergi kanunlarında, imal-imalat-imalatçı ve ürün-üretim-üretici tanımlamaları yer almadığından biraz daha açmak gerekli olmaktadır.

¹⁰ Alıntı: SELÇUK, age, s.51

¹¹ Yusuf KARAKOÇ, Prof. Dr. Adnan TEZEL Günleri: “*Vergi Hukuku*”, (Yayına Hazırlayanlar: Feridun YENİSEY / Gülsen GÜNEŞ), Arıkan Basım, İstanbul 2006, s.30.

¹² Alıntı: SELÇUK, age, s.52

¹³ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük

B. Çeşitli Düzenlemelerin İncelenmesi

1. Sanayi Sicil Kanunu

Sanayi Sicil Kanunu,¹⁴ sanayi işletmelerinin sanayi siciline kayıt ettirilmesini zorunlu kılan (md.2) ve buna yönelik düzenlemeler getiren bir kanundur. Sanayi Sicili, aynen nüfus / tapu / ticaret sicillerinde olduğu gibi resmi bir sicildir ve sahteliği ispat edilinceye kadar geçerlidir ve delil olarak kabul edilir.¹⁵

Her ne kadar Serbest Bölgeler Kanunu'nda, Sanayi Sicil Kanunu'na bir yollama bulunmamakta ise de, 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca, “*Sanayi işletmelerine ait sicilleri tutmak, envanter yapmak, istatistiki bilgi toplamak ve değerlendirmek*” (md. 2/e), (md.5/g), “*Sanayi mamullerinin standartlarını hazırlamak veya hazırlatmak, normlarını temin veya tespit etmek ve kalite kontrolünü yapmak veya yaptırmak...*” (md. 5/g) Sanayi ve Ticaret Bakanlığının görev ve yetkisinde olduğuna, “*Sanayi işletmelerine ait sicilleri tutmak, envanterlerini yapmak, istatistikî bilgi toplamak ve değerlendirmek*” bu Bakanlığa bağlı Sanayi Genel Müdürlüğü'nün işi olduğuna (md.9/d) ve hukuk sistemimizde kanunlar arasında bir astlık üstlük ilişkisi olmadığına göre, 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu hükümlerinin dikkate alınmaması için bir neden bulunmamaktadır.

Sanayi Sicil Kanunu'nu, bu sicile kaydı gereken sanayi işletmelerinin tespitine esas olmak üzere sanayi işletmesini ve buradan da hareketle sanayi işlerini, “*Bir maddenin vasıf, şekil, hassa veya terkiibini makine, cihaz, tezgah, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya istihsal eden yerlerle madenlerin çıkarılıp işlendiği yerler (Sanayi İşletmesi) ve buralarda yapılan işler (Sanayi işleri) sayılır.*” şeklinde tespit etmiştir. (md. 1)

Sanayi işletmeleri ve sanayi işleri tanımlandığına göre bu tanımdan hareketle “*sanayici*” ve “*sanayi ürünü*”nün tespiti de mümkündür. Çünkü bu madde analiz edildiğinde, madde metnindeki “*...imal veya istihsal...*” kavramları da ortaya çıkacaktır. Madde metnini irdelemeden önce özellikle vurgulamak gerekir ki yukarıda değindiğimiz üzere Serbest Bölgeler Kanunu, “*imalat*” ve “*üretim*” kavramlarını sanki aynı anlamda imiş gibi kullanırken Sanayi Sicil Kanunu burada “*...imal veya istihsal...*” ifadesinde imal ve istihsal kavramları arasında “*veya*” ibaresi koyarak bu iki kavramın aslında aynı olmadığını vurgulamaktadır. Doğrusu da zaten budur. Ancak hemen belirtmek gerekir ki burada sözü edilen “*istihsal*”, “*üretim*” ile eş anlamlı değil, yine TDK Güncel Türkçe Sözlükteki “*Çıkarma, elde etme*” anlamında kullanılmıştır. Konu önemlidir, açalım:

Üretim yapan kişi ya da organizasyona güncel Türkçede “*üretici*” denilmektedir. Ancak örneğin tarlaya pamuk ekip, pamuk elde etmek üretim değildir. Bu yüzden pamuk üreticisi kavramı hatalı olacaktır. Çünkü burada pamuk topraktan elde edilmiştir. O yüzden örneğin “*pamuk ekicisi*”, “*pamuk yetiştiricisi*” gibi kavramlar kullanılmaktadır. Oysa doğru kavram “*istihsal*” kelimesinden türeyen “*müstahsil*” kavramıdır ve doğru söyleniş tarzı da “*pamuk müstahsili*”dir. Peki, pamuk müstahsili, sırf traktör, ekme aparatı v.s. kullanıyor diye sanayi

¹⁴ 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu 24.04.1957 tarih ve 9593 sayılı resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (RG: 08.12.2001-24607) “*Resmi Belgelerle İspat*” başlıklı 7. maddesi,

olacak mıdır? Hayır, toprağa ekilen tohumdan pamuk bitkisi yetişmekte ve toplanan pamuk zirai bir ürün olmaktadır. Burada ne vasıf, ne terkip ne de kanunda sayılan diğer değişiklikler söz konusu değildir. Oysa örneğin zeytinden zeytinyağı elde etmek yine bir istihsal iken en azından burada müstahsilin belirli bir işlem ile zeytinden zeytinyağı elde etmek suretiyle şekil değişikliği gerçekleştirilmesi nedeniyle sanayici sayılması mümkündür.

Son bir örnek verelim, sermaye ağırlıklı bir sanayi kolu olan çimento üretiminde, üretimi yapanlar doğru bir kavram kullanımı ile kendilerini Çimento Müstahsilleri Birliği adlı bir örgütte toplamışlardır. Netice itibarıyla çimento bir istihsal faaliyetidir ve müstahsil kavramı kullanılması, kullanılan konkasör, değirmen ve fırın gibi safhalara ait cihazlar nedeniyle bu işletmeleri, sanayi işletmesi sınıfına sokmaktadır. Bu zeminde, yukarıya aldığımız Sanayi Sicil Kanunu hükmünü, kelimeleri tek tek irdeleyerek yeniden incelersek:

Türk Dil Kurumu (TDK) Büyük Türkçe Sözlük, **vasıf** kelimesini *“nitelik”*, nitelik kelimesini ise *“bir şeyin nasıl olduğunu belirten, onu başka şeylerden ayıran özellik, vasıf, keyfiyet / bir şeyin iyi veya kötü olma özelliği, kalite...”* anlamında olarak tanımlamaktadır. İngilizce *“quality”* kelimesinin karşılığı olarak nitelik kelimesi; TDK Felsefe Terimleri Sözlüğünde *“bir nesnenin yapısını belirleyen, bir şeyi şöyle ya da böyle yapan özellik; nite, ne gibi, nasıl sorularının karşılığı...”*; TDK Kimya Terimleri Sözlüğünde *“özdek ya da olayların özünü, durumunu ve başkalarından ayrımını belirleyen özelliklerin tümü...”* karşılığı; TDK Toplum Bilim Terimleri Sözlüğünde ise *“bir şeyi o şey yapan ve başka şeylerle karıştırılmamasını sağlayan varoluş biçimi...”* olarak tanımlanmaktadır.

Şekil kelimesi, TDK Büyük Türkçe Sözlükte, Fransızca *“forme”* ve İngilizce *“figure”* kelimelerinin karşılığı olarak *“biçim”* şeklinde tanımlanmaktadır. Arapça karşılığı *“şekl”* olan biçim kelimesi ise yine TDK Büyük Türkçe Sözlükte, *“bir nesnenin dış çizgileri bakımından niteliği, dıştan görünüşü, şekil, eşkal...”*; TDK Fizik Terimleri Sözlüğünde *“dış görünüş; bir cismin yapısını ortaya koyan çevre çizgilerinin bütünlüğü...”* olarak tanımlanmaktadır.

Hassa kelimesi, TDK Güncel Türkçe Sözlükte, *“özellik, hasiyet”*, TDK Türkiye Türkçesi Ağızları Sözlüğünde, *“iyi, güzel...”* olarak tanımlanmaktadır. Özellik kelimesi ise, Fransızca *“essentialité”* veya *“spécialité”*, İngilizce *“property”*, *“trait”* ya da *“characteristic”* kelimelerinin karşılığı olarak TDK Güncel Türkçe Sözlükte, *“bir şeyin benzerlerinden veya başka şeylerden ayrılmasını sağlayan nitelik, hususiyet, spesiyalite”* karşılığı olarak belirtilmektedir.

Terkib, esasen Arapça olan bir kelimedir ve Türkiye Türkçesi ağızıyla söylenişi *“terkip”* tir. TDK Güncel Türkçe Sözlükte anlamı *“birleşim, birleştirme, bir araya getirme / tamlama...”* şeklindedir. İngilizce *“union”*, Fransızca *“composition”* kelimelerinin karşılığı olan birleşim kelimesi, TDK Güncel Türkçe Sözlükte *“iki veya daha çok öğenin bir araya gelerek yeni bir öge oluşturması...”* olarak tanımlanmaktadır.

Kanun hükmü, kelime anlamları da dikkate alınarak okunduğunda;

- Bir maddenin, nitelik (özellik), şekil, kalite, özgünlük, birleşim, gibi unsurları değiştiriliyor ise,
- Bu değiştirme işleminde makine, cihaz, tezgâh, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımından yararlanılıyor veya sadece el emeği kullanılıyor olsa bile,
- Bu işlemlerle yapılan değişiklik kısmen veya tamamen olsa da,
- Bu maddelerin bu şekilde işlenmesi devamlı ve seri halde olmak şartıyla,

orada sanayi var ve bu işin yapıldığı yer sanayi işletmesi, bu işi yapan sanayici ve üretilen / imal edilen şey de sanayi ürünü demektir. Sanayi işlerinin olduğu her yerde imal ve istihlal de doğal olarak var olacaktır.

Kanun burada "imal" ve "istihlal" kavramlarını kullanmaktadır ki, yukarıdaki hususlar gerçekleştiğinde, TDK Güncel Türkçe Sözlükte "hammaddeyi işleyip mal üretme / yapım" olarak tanımlanan imal ve yine aynı Sözlüğe göre "çıkarma, elde etme" olarak tanımlanan istihlal gerçekleşmiş olacaktır.

Sonuç olarak Kanundaki, istihlal ile imalat kavramlarının aynı olmadığı, istihlal kavramının da üretim ile eş anlamlı kullanılmadığı, Kanundaki "istihlal" ve buradan hareketle "müstahsil" kavramının Türkçe karşılığı olarak kullanılan "üretim" ve "üretici" kelimelerinin aslında birebir ve tam anlamıyla anlamı kavramaktan uzak olduğu da ortaya çıkmaktadır.

2. Gider Vergileri Kanunu (Mülga) ve Buradan Hareketle Tekrar Sanayi Sicil Kanunu ve Sanayi Sicil Tebliği

Yukarıda, çalışmamıza konu aldığımız kavramların 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda tanımlı olmadığı gibi 1 seri no.lu Genel Tebliğ'de de bir tanım yer almadığını vurgulamıştık. Esasen her iki normatif kaynakta da bu tanımlamaların yapılmamış olması görüşümüze göre isabetli olmuştur.

Nitekim Gider Vergileri Kanunu'nun¹⁶ artık yürürlükte olmayan İstihlal Vergisi ile ilgili düzenlemelerinde, imalat aşamaları ile ilgili her türlü özet tespitler, zamanında "Gider Vergileri Kanununa göre, ilk madde indirimi, istihlal vergisi muafiyeti ve fevkalade ekonomik ve teknik amortisman ve gümrük vergi nispet ve hadlerindeki gerekli değişiklikler hakkında görüş bildirmek" şeklindeki hüküm ile (md.9/g) Sanayi Genel Müdürlüğe verilmiştir. Çünkü konunun uzmanı ve kanunen yetkilisi bu kurumdur.

Kaldı ki Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan SGM 2008/2 sayılı Sanayi Sicil Tebliği¹⁷ ile "Bir sanayi işletmesinin sanayi siciline kayıt edilebilmesi için, 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununun 1inci maddesinde yapılan tanım, üretim teknolojilerindeki gelişmeler ve yaratılan katma değer esas alınır." denilmek suretiyle (md. 6) bu durum belirtilmiş ve bu tespitte kullanılacak ölçüt ise "Ürün sınıflamasında, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından Avrupa Birliği sanayi ürünleri sınıflamasına uygun olarak hazırlanan Türkiye sanayi ürünleri listesi dikkate alınır." (md.7) şeklinde belirlenmiştir.

Konu hazır Gider Vergileri Kanunu'nun (artık yürürlükte olmayan) İstihlal Vergisi ile ilgili hükümlerine gelmişken hemen belirtmek gerekir ki Kanuna bağlı "İlk istihlal maddeleri tablosu" başlıklı 1 no.lu tablonun 11. pozisyonunda parantez içi hüküm olarak yer alan, "Bu hükmün tatbikinde tamir ve montaj da dâhil olmak üzere bir maddenin şeklinin, vasfının terkinin ve hassasının değiştirilmesi suretiyle işlenmesi imal ve istihlali ifade eder." ifadesi aslında imalatı da tanımlamış olmaktadır.¹⁸ Bu tanım ile Sanayi Sicil Kanunu'nun yaptığı tanım arasındaki benzerliğe özellikle dikkat çekmek isteriz.

¹⁶ 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun (RG: 23.07.1956-9362) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergilerine ilişkin hükümleri hariç diğer hükümleri 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 61. md. ile 01.01.1985 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır.

¹⁷ RG: 12.01.2008-26754

¹⁸ Burhan CEYHAN, **Vergi Hukuku Açısından Sanayi Ürünü İhracat İstisnası**, Denge, İzmir 1987, s.13.

3. Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

VUK'nun "İmalat Defteri" başlıklı 197. maddesinde; "İnci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat ile uğraşanlar... bir (İmalat defteri) tutarlar." yolunda hüküm içermekte ise de, maddede imalatın bir tanımı yapılmamıştır.¹⁹ Ancak söz konusu madde metninde, imalat defterine aşağıda yazılı emtianın giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarının tarih sırasıyla yazılması gerektiği belirtilmektedir:

1. Satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve hammaddeler, başlıca yardımcı malzeme (Doğrudan doğruya imal ile ilgili yakıtlar gibi);
2. Yukarıda yazılı maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanlar;
3. İmal edilen mamul maddeler;
4. Teslim edilen mamul maddeler.

Madde metninde, "Teslimden maksat, Gider Vergileri Kanununa göre bu mahiyette olan muamelelerdir." denilmekte ise de, yukarıda da belirttiğimiz üzere anılan Kanunun ilgili maddeleri yürürlükten kalkmış olduğundan teslimin tanımında KDV Kanunu hükümleri dikkate alınmak durumundadır.²⁰ Yarı mamuller teslim edildiği takdirde, bunlar tam mamul hükmüne girer. Buna göre teslim, KDV Kanununu md. 2 ve 3 çerçevesinde değerlendirilecektir.

Görüşümüze göre VUK'nun söz konusu maddesinde yer alan bir diğer önemli hüküm ise, "Yarı mamuller teslim edildiği takdirde, bunlar tam mamul hükmüne girer." düzenlemesidir. Bu hüküm, "Kombine imalat yapanlar her müstakil imal işini imalat defterinin ayrı ayrı kısımlarında gösterirler. Bu takdirde bir safhanın mamulü müteakip safhaya teslim gösterilmek suretiyle bu safhanın iptidai maddesini teşkil eder. / Kombine imalatta istenildiği takdirde her müstakil imal safhası için ayrı bir imalat defteri kullanılması caizdir." hükmü ile (VUK md. 199) birlikte ele alınmak durumundadır.

VUK'nun 198. maddesi, "Hammaddeden tam mamul vücuda getirilinceye kadar geçen müstakil imal safhalarında ayrı ayrı emtia mahiyetini arz eden maddeler elde edildiği (İplik-dokuma, yağ-sabun, kereste-mobilya, un-makarna münasebetlerinde olduğu gibi) ve bu imal işleri birbirine bağlanarak aynı teşebbüs dâhilinde yapıldığı takdirde, kombine imalat yapılmış olur. / Boyama, kasarılama, apre, cilalama gibi bitim işleri kombine imalatı tazammun etmez." şeklinde kombine imalatın ne olduğunu tanımlamıştır.

Bu hükümler bir arada değerlendirildiğinde, imalattan söz edilebilmesi için;

- "Satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve hammaddeler" ve "başlıca yardımcı malzeme (Doğrudan doğruya imal ile ilgili yakıtlar gibi)" (VUK md.197),
- Bu iptidai ve hammaddeler ile yardımcı malzeme kullanılarak imal edilen bir mamul (VUK md. 197),

¹⁹ CEYHAN, age, s. 13

²⁰ Nitekim KDV Kanunu'nun 59. maddesinde yer alan, "Bu Kanunla yürürlükten kaldırılan vergilerle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu ile diğer Kanunlarda yer alan ve bu Kanuna aykırı olmayan hükümler; Katma Değer Vergisi bakımından da geçerli sayılır." Hükmü bu görüşümüzü teyit etmektedir.

- Hammaddeden mamul vücuda getirilen safha / safhalar (VUK md. 198),

söz konusu olmalıdır. Dikkat çekici olan, VUK'nun 197. maddesinin, "...müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve hammaddeler..."den bahsetmesidir. Bu hükmü ileride fason imalat ile ilgili açıklamalarda irdelemek üzere şimdilik geçiyoruz.

Görüldüğü gibi bu açıklamalarımız ile ele alınan VUK'nun ilgili hükümlerinden yine de tam bir sonuca / tanıma varılamamaktadır. Bu maddelerin uygulanması nedeni ile hayli uyuşmazlık çıkmış, bu uyuşmazlıkların çözümü nedeni ile verilen Danıştay kararlarında da "imalat" tanımlanmadan karar verilmiştir.²¹ Aşağıda bu konuda verilen birkaç kararın özeti bulunmaktadır.²²

- Pastörize süt ve tereyağı imalatı ile uğraşanların imalat defteri tutmaları gerekir. (Danıştay 4. Daire, 22.01.1975 – E:1973/5758 K:1975/213)
- Pamuk çırçırılama işi ile uğraşanların imalat defteri tutmaları gerekmez. (Danıştay 4. Daire, 27.11.1972 – E:1971/6857 K:1972/6913)
- Cam imalatı ile uğraşanların imalat defteri tutmaları gerekir. (Danıştay 7. Daire, 22.02.1972 – E:1971/4720 K:1972/679)
- Makine imalatı ve ticareti yapan ve bilanço esasına göre defter tutan adi komandit şirketin imalat defteri tutması gerekir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri, 28.01.2000 – E:1999/283 K:2000/39)

Unutmamak gerekir ki, VUK'nun 197. maddesi ile sağlanmak istenen, doğru bir matrah saptamak için firma içindeki emtia hareketlerini daha yakından izlemektir. Danıştay kararlarında, imalat tanımı yapılmamışsa da esas yorum bu mantığa oturtulmuştur. Emtia ya da maddedeki değişimler basitse, diğer defter ve belgelerde bu değişimleri izlemek mümkünde Danıştay bu olayı imalat defteri tutma açısından imalat saymamıştır.²³

Durum imalat defteri açısından bu şekildedir. Ancak VUK'nun değerlendirme ile ilgili kısmında yer alan ve imal edilen emtiada maliyet bedelinin oluşumunu düzenleyen 275. maddesi ile konu biraz daha açıklığa kavuşmakta, "imalat" yine tanımlanmamakla birlikte unsurları tespit edilmektedir. Buna göre:

"İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

²¹ CEYHAN, age, s.13.

²² Özetlenen ilk üç karar için Bkz. H. Fevzi KARAGÖZÖĞLU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulamaları**, Ankara 1975, s.433-435; son karar için Danıştay Resmi Web Sitesi, www.danistay.gov.tr, Erişim: 26.08.2010.

²³ CEYHAN, age, s.13.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.”

Görüldüğü üzere, burada da aynen VUK'nun 197-199. maddelerinde tespit ettiğimiz üzere,

- Üretilmiş bir mamul,
- Bu mamulün vücuda getirilmesi için sarf olunan iptidai ve hammaddeler,
- Bir işçilik,
- Genel imal giderleri,

söz konusu değilse imalattan bahsedilemeyecektir. Peki bu kavramlarla ifade edilmek istenen nedir? 1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği²⁴ açıklamalarından yararlanarak;

*“İlk madde ve malzeme”*yi, üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemeler,

*“Yarı mamüller”*i, henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamuller,

*“Mamüller”*i, üretim çalışmalarını sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamuller,

*“Ticari mallar”*i, herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar (emtia),

*“Direkt ilk madde ve malzeme giderleri”*ni, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı, (Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti nitelikte değildir.)

*“Direkt işçilik giderleri”*ni, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderleri, (Bu giderler hangi mamul veya mamul grubu için harcılandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderleridir.)

*“Genel üretim giderleri”*ni, işletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderleri, (Bu giderlerin; üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliğini taşıması, çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması, gerekir.)

olarak tanımlayabiliriz.

²⁴ RG:26.12.1992-21447 (M).

4. Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları Ve Ticaret Borsaları Birliği Kanunu (Mülga)

5590 sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları Ve Ticaret Borsaları Birliği Kanunu²⁵ 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu'nun 103. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak bu Kanunda yer alan düzenlemelerin (Kanunun 3. maddesinde sanayici tarifinin yalnız bu Kanuna münhasır olduğu vurgulanmış olsa dahi) yine de irdelenmesinde yarar bulunmaktadır. Çünkü anılan Kanun ile (md. 3), kuruluş ve çalışma sahaları içindeki sanayicilerin, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının izniyle ve bu Kanuna göre "*Ticaret ve Sanayi Odaları*" ndan ayrı olarak Sanayi Odaları kurabilecekleri öngörölmüş ve sanayici olmanın ölçütleri şöyle belirlenmiştir:

- Makine, cihaz, tezgâh, alet ve diğer vasıtalar yardımıyla ham yarı mamul, tam mamul herhangi bir maddenin veya enerjinin vasıf, terkip veya şeklini fiziki veya kimyevi surette az veya çok değiştirerek veya bu hammaddeleri işleyerek kıymetlendirmek suretiyle imal veya istihsal yapmak;
- Yılın fiili çalışma günleri ortalamasına göre, muharrik kuvvet kullananlarda 5, kullanmayanlarda 10 kişi çalıştırmak.

Ancak Kanun, aşığıdaki işletmelerin vasıfları yukarıdaki ölçütlere uysa bile işletenleri "*Sanayici*" sayılmayacağını özel olarak vurgulamıştır.

1. Seri halinde hazır elbise yapmayan terziler, fabrika halinde işlemeyen fırınlar, lokantacı, elbise temizleyici ve benzerleriyle mamullerini toptan satmayıp perakende olarak doğrudan doğruya müstehlike satan kunduracı, şekerçi, tatlıcı gibi işletmelerin sahipleri;
2. Devlet tarafından işletilen telli ve telsiz telefon ve telgraf, radyo ve televizyon istasyon ve santralleri, şehir ve kasaba ve köylerdeki su temizleme, süzme ve dağıtma tesisleri;
3. Arazide ekim, dikim, bakım ve yetiştirme yollarıyla nebat, hayvan veya hayvan mahsullerinin, bizzat yetiştiricileri tarafından işlenip değerlendirilmesi işlerine tahsis edilen yerler. (Bu işletmelerin, işlemek üzere, istihsalleri nevinden hariçten hammadde almamaları şarttır.)
4. Sanat okul ve enstitüleri, meslek kursları ve cezaevlerindeki atölyeler gibi öğretim ve eğitim amacıyla işletilen yerler;
5. Doğrudan doğruya Milli Savunma Bakanlığı teşkilatına bağlı olarak çalıştırılan askeri sanayi müesseseleri.

Bu tanımlama analiz edilecek olursa, herhangi bir madde veya enerjinin;

- Vasıf, terkip ve şekli fiziksel veya kimyasal olarak,
- Az veya çok,
- Makine, cihaz, tezgâh, alet ve diğer vasıtalar yardımı ile değişıyorsa,
- İmalat seri halinde ve fabrikasyon niteliğinde ise,

²⁵ RG: 15.03.1950-7457.

- İşletme sonucu madde kıymetleniyorsa,

bu faaliyet sınai faaliyet ve bu faaliyet ile elde edilen ürün sınai ürün olacaktır.

Dikkat edilecek olursa, yukarıda da yer verdiğimiz 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu'ndaki tanımlamalar ile 5590 sayılı Kanunun 3. maddesi arasındaki tanımlama arasında fark yok gibidir. Sanayi Sicil Kanununda, fiziksel ya da kimyasal değişikliğin “kısmen veya tamamen” olabileceği belirtilmişken, 5590 sayılı Kanun değişikliğin “az veya çok” olabileceğini ifade etmiştir.²⁶

Bu arada 5590 sayılı Kanun uygulaması kapsamında yaşanmış bir uyuşmazlığın çözümü ile ilgili olarak Danıştay'ın olaya yaklaşımından söz etmek de yararlı olacaktır. Şöyle ki: Uyuşmazlığın yaşandığı dönemde (İzmir) Sanayi Odası, bazı kuru üzüm ve kuru incir işletmelerini re'sen sanayici olarak Oda'ya üye kaydetmiş, işletmeler ise sanayici olmadıkları gerekçesiyle Danıştay nezdinde dava açmışlardır.

Danıştay 8. Daire, 16.12.1974 tarih ve E: 1974/2909-2988 K:1974/4419 sayılı kararında;²⁷ “Davacının üzüm ve incir işletmesi işyerinde 160 HP gücünde toplam olarak 6 adet motor, 7 adet fumigasyon fırın, 3 adet marka baskı makinesi, birer adet incir, üzüm işleme kalburu gibi alet ve makinelerle 300 kişi çalıştırarak üreticiden aldığı üzüm ve incirin, çöplerinin ve haşeratlarının ayıklanması, yıkanması, standart ölçülere ayrılıp sterilize edilerek özel ambalajlara konulması, cins, nev'i ve kalitesine göre piyasaya ve ihracata arz edilmesi ameliyesinin yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu ameliyeler incir ve üzümün vasıf ve şeklinin değişmesi ve kıymetlenmesi sonucunu meydana getirmesi itibarıyla, davacının sözü edilen madde (YN: 5590 sayılı Kanunun 3. maddesi) hükmü uyarınca sanayici sayılması mevzuata aykırı görülmemiştir.” şeklinde karar ihdas etmiştir.

Danıştay, yukarıya alınan kararda, ihracat için işlenen kuru üzümün, kuru incirin işleme sırasında kullanılan makine ve işçi sayısını göz önünde tutarak, işleme sonunda değişikliğe uğrayarak değer kazanmış olmasını esas almıştır. Nitekim bu karardan sonra kendisini sanayici görmeyen bir çok benzeri işletme “Sanayi Sicil beyannamesi” doldurarak Sanayi Sicili'ne kayıt için başvurmak durumunda kalmışlardır. O dönemde kullanılan Sanayi Sicil Beyannamesi'nin arkasında açıklamalar bölümünde “imalatçı” niteliği, “Normal şartlar altında faaliyetlerinde muharrik kuvvet kullananlar için en az beş, kullanmayanlar için en az on kişi çalıştırması gereken sanayi işletmesi” şeklinde açıklanmıştır. 5590 sayılı Kanunun 3. maddesinden alınan bu ölçü, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın “imalatçı – sanayici” kavramını tarifte gösterdiği meyli de ortaya koymakta olup, işçi sayısının kolay ve objektif bir ölçüt olması durumu anlaşılır bir hale de getirmektedir.

5. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği İle Odalar ve Borsalar Kanunu

01.06.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği İle Odalar ve Borsalar Kanunu²⁸ yukarıda yer verdiğimiz 5590 sayılı Kanunu yürürlükten kaldırmıştır.

Kanun, “Tezgâh, cihaz, makine gibi muharrik kuvvet kullanarak hammadde, yarı ve tam mamulleri, özellik, içerik, bileşim veya şeklini kısmen veya tamamen değiştirmek amacıyla

²⁶ CEYHAN, age, s. 15.

²⁷ Kararın tam metni için Bkz. CEYHAN, age, s.86, 87.

²⁸ RG: 01.06.2004-25479.

işleyerek, seri halde veya standart olarak yeni bir ürün üretmek suretiyle katma değer oluşturan işyerleri ile yer altı kaynaklarının çıkarılıp işlendiği yerleri işletenler ve bilişim teknolojisi ve yazılım üretenler en az on işçi çalıştırmak şartıyla bu Kanunun uygulanması bakımından sanayici sayılır.” hükmü ile (md. 5) sanayiciyi tanımlamış, ancak aşağıda yazılı olanların ise sanayici sayılmayacaklarını belirtmiştir:

1. Seri halinde hazır elbise üretmeyen terzi, fabrika halinde işletilmeyen fırınlar, lokantacı, elbise temizleyici ve benzerleriyle mamullerini toptan satmayı perakende olarak doğrudan doğruya tüketiciye satan kunduracı, şekerçi, tatlıcı gibi işletmeler,
2. Şehir, kasaba ve köylerdeki su temizleme, arıtma, süzme ve dağıtma tesisleri,
3. İşlemek üzere, üretimleri nev'inden hariçten hammadde almamaları şartıyla, arazide ekim, dikim, bakım ve yetiştirme yollarıyla bitki, hayvan veya hayvan mahsullerinin, bizzat yetiştiricileri tarafından işlenip değerlendirilmesi işlerine tahsis edilen yerler,
4. Üniversiteler, meslek liseleri ve benzeri okulların üretim yapan atölye ve lâboratuvarları, meslek kursları ve cezaevlerindeki atölyeler gibi öğretim ve eğitim amacıyla işletilen yerler,
5. Doğrudan doğruya Milli Savunma Bakanlığı teşkilâtına bağlı olarak çalıştırılan askerî sanayi müesseseleri.

6. 1055 sayılı Teşviki Sanayi Kanunu (Mülga)

01.06.1942 tarihine kadar yürürlükte kalan 28.05.1927 tarih ve 1055 sayılı Teşviki Sanayi Kanunu, sınaî müesseseyi, *“Daimi ve muayyen zamanlarda, içinde makine ve aletler veya tezgâhlar yardımıyla herhangi bir madde veya kudretin evsaf ve eşkali kısmen veya tamamen değiştirilip kıymetlendirilmek suretiyle toplu imalat vücuda getirilen ve bu maksata tahsis edilen yerlerdir. Maden ocakları da sınaî müessese sayılır.”* şeklinde tanımlamıştır.

7. Türk Ticaret Kanunu

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, ticarethane veya fabrika ya da ticari şekilde işletilen diğer müesseseleri *“ticari işletme”* saymaktadır. (md. 11) Kanun, ticarethane ve fabrika ayrımını, ticarethane sayılan yerleri saymak ve fabrikayı ise, *“fabrikacılık, hammadde veya diğer malların makine yahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni ve değerli mahsuller vücuda getirilmesidir.”* şeklinde özel olarak tanımlayarak yapmaktadır. (md. 12)

Öz ama net bu tanımları daha sonra irdelemek üzere, buna göre (genel olarak) her imalatçının ve (özel olarak) her sanayicinin bu hüküm karşısında işletmesinin *“ticari işletme”* olduğunu ve bunları işletenlerinde *“tacir”* olduğunu vurgulayarak devam edelim.

8. Sanayi Kredisi Fonu Yönetmeliği (Mülga)

1982 yılında yürürlüğe giren Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Fonlar Yönetmeliği²⁹ ile yürürlükten kaldırılan Sanayi Kredisi Fonu Yönetmeliği'nin³⁰ 42. maddesinde, *“Sanayi işletmesi bir maddenin vasıf, hassa, şekil ve terkinin makine, cihaz, tezgâh, alet ve diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile değiştirilmesi suretiyle mamul maddelerin elde edildiği iş yeridir.”* tanımı yapılmış ve sanayi ürünü ise *“sanayi işletmelerinde elde edilen ve işletme tarafından satışa çıkarılan madde veya maddelerdir.”* şeklinde belirtilmiştir.

²⁹ RG: 31.01.1982-17591.

³⁰ RG: 02.10.1972-14324.

9. 20 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Mülga)

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bir süre yürürlükte kalmış 8/6 md. çerçevesinde uygulanan sanayi ürünleri ihracat istisnasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış 20 seri no.lu KVK Genel Tebliği'nin³¹ III/e bölümünde, ihraç edilecek malların sanayi ürünü niteliğini taşıması gerektiği vurgulandıktan sonra, "*Sanayi ürünü 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanununda şöyle ifade edilmektedir.*" denilerek bizim de yukarıda yer verdiğimiz 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu'nun 1. maddesi tekrar edilmektedir.

Bu atfa rağmen; içki sanayi, tekstil, örme ve konfeksiyon sanayi, deri ve deri mamulleri, ayakkabı sanayi, ağaç ve mantar ürünleri sanayi, kimya sanayii, lastik ürünleri sanayi, çanak, çömlek- çini- porselen sanayi, metal sanayi, metal eşya sanayi, makine sanayii (elektrik makineleri hariç), elektrik sanayii makineleri ve cihazları, taşıt araçları sanayi, mesleki ve ilmi aletlerle, başka yerde tasnif edilmemiş ölçü ve kontrol aletleri başlıkları altında ana gruplar halinde bir liste Genel Tebliğ ekinde yer almaktadır.

Söz konusu istisna hükmü yürürlükte bulunduğu sürece, her ne kadar Genel Tebliğ Sanayi Sicil Kanunu'na yollama yapmışsa da çok sayıda uyuşmazlığa konu olmuştur. Çok sayıda Danıştay kararından sadece iki örnek, yargının olaya doğru açıdan yani 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu'nu esas alarak baktığını gösterme anlamında aşağıda örneklenmiştir.³²

Örnekleyeceğimiz birinci uyuşmazlıkta konu, damızlık yumurta ihraç eden bir firmanın sanayi ürünleri ihracat istisnasından (Mülga 5422 sayılı KVK md. 8/6) yararlanıp yararlanamayacağı hususu ile ilgilidir. Vergi Mahkemesi, mükellefin davasını reddetmiş ve cezalı tarhiyatı onamıştır.

Danıştay 3. Daire, 27.11.1990 tarih ve E:1988/1160 K:1990/3272 sayılı karar ile; "*Her ne kadar Sanayi ve Ticaret Bakanlığının sanayi siciline kaydolan esaslarını yeniden gözden geçirerek günün koşullarına uygun yeni kriterler koyması sonucu damızlık yumurta sanayi ürünü olmaktan çıkartılmış ise de, davacı şirketin, damızlık yumurta üretimi bakımından 1.8.1983 tarihinden önce aldığı sanayi sicil belgesinin geçerlilik süresi, sözü edilen tebliğ hükümlerine göre uzatıldığından şirketin uzama süresi içinde damızlık yumurta ihraç etmiş olması karşısında sanayi ürünü ihracat istisnasından yararlanması gerekmektedir.*" gerekçesiyle Vergi mahkemesi kararını bozmuştur.

Söz konusu kararda ilginç olan, damızlık yumurta üreten işletmeler artık yeni ölçütlere göre sanayi işletmesi ve damızlık yumurta da sanayi ürün sayılmadığından bu işletmelerin Sanayi Sicili'ne kaydı yapılmamaktadır. Ancak uyuşmazlık döneminde geçerli ölçütlere göre bu işletme Sanayi Sicili'ne kayıtlıdır ve Danıştay sadece Sanayi Sicil Belgesi'nin varlığı ve halen süresinin bitmediği gerekçesiyle damızlık yumurtanın sanayi ürünü sayılmasına karar vermiştir. Danıştay'ın yaklaşımı, Sanayi Sicili'nin resmi bir sicil olması ve kazanılmış haklar çerçevesinde irdelenirse isabetlidir.

Örnekleyeceğimiz ve belki de birincisinden daha ilginç olan bir diğer uyuşmazlıkta, bu kez tartışılan ürünler mavi haşhaş tohumu, sarı susam, yabancı kuru erik ve beyaz haşhaş tohumudur. Mükellef, bu malların ihracatından elde edilen hâsıllara, Kurumlar Vergisi

³¹ RG: 08.05.1981-17334.

³² Kararların tam metni için Bkz. Danıştay resmi web Sitesi, www.danistay.gov.tr, Erişim: 26.08.2010.

Kanununun 8.maddesinde öngörülen ihracat istisnasının uygulanması gerektiğinden bahisle kurumlar ve geçici kurumlar vergisi beyannamelerini ihtirazi kayıtla vererek dava açmıştır.

Vergi mahkemesi, davacı şirketin imal ve ihraç ettiği ürünün sanayi ürünü olup olmadığının araştırılması bakımından işyerinde yapılan keşif ve bilirkişi incelemesi sonucunda düzenlenen raporda, işletmede bulunan bölümler ve ürünlerin tabi tutulduğu işlemler belirtildikten sonra, işleme giren malların şekil değişikliğine uğramadığı, sadece yabancı maddelerden temizlenip tasnif işlemini tabi tutulduğu, şirketin kapasite raporu bulunmadığı, sanayi sicil belgesi almadığı saptanarak elde edilen ürünün sanayi ürünü, tesisinde sanayi işletmesi olarak nitelendirilmesi olanağı bulunmadığının bildirildiği, anılan rapora yönelik davacının ihraç edilen malların vasıf ve şeklinin değiştirdiği yolundaki iddiası yerinde görülmemekle bilirkişi raporunun Mahkemelerince benimsendiği, bu durumda, imalatı yapılarak ihraç edilen ürünün sanayi ürünü niteliği taşıyamaması karşısında ihracat istisnasından faydalandırılmasına yasal olanak bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Olayda Kapasite Raporu ve Sanayi Sicil belgesi bulunmadığı hususunu tekrar vurguladıktan sonra olaya Danıştay'ın yaklaşımını irdeleyelim. Danıştay 3. Daire, 13.04.1994 tarih ve E:1993/2354 K:1994/155 sayılı karar ile İzmir 1. Vergi Mahkemesi'nin 11.02.1993 tarih ve K:1993/117 sayılı kararını önce 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu'nun 1. maddesinde yer alan hükmü (tanımı) tekrar etmek ve bu tanımı, *"Anılan Kanun maddeleri uyarınca bir işletmenin sanayi işletmesi ve işletmede üretilen ürünlerinde sanayi ürünü sayılabilmesi için bir maddenin fiziksel ve kimyasal özelliğinin kısmen ya da tamamen makine, tezgah, alet veya diğer araçlarla değiştirilmesi, faaliyetin fabrikasyon özelliği taşıyan işletmede yapılması ve işleme tabi tutulan maddenin işlenmesi sonucunda değer kazanması gerekir."* şeklinde işaret etmek suretiyle bozmuştur.

Bozma gerekçesi, *"Olayda, davacı şirketin satın aldığı mavi haşhaş tohumu. sarı susam, yabancı kuru erik ve beyan haşhaş tohumunu kiraladığı fabrikada, taşından, toprağından ayıklayarak büyüklük ve küçüklüklerine göre tasnif ettiğinin ve ihraç edilen ülkelerin standartlarına uygun kaliteye getirerek ambalajlandığının mahkemece yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen dosyada mevcut raporla tesbit edildiği anlaşılmıştır. **Bu durumda, satın alınan zirai ürünlerin, fabrikada, taşından toprağından ayıklanması, büyüklük ve küçüklüklerine göre tasnife tabi tutulması (kalibrasyon) ve ihraç edilen ülke standartlarına uygun kaliteye getirilmesi suretiyle zirai özellik taşıyan ürünlere sınav ürünü niteliği kazandırıldığı anlaşıldığından davacı kurumun ihracat hasılatı nedeniyle yukarıda anılan Kurumlar Vergisi Kanununun 8.maddesinin 6.bendi uyarınca ihracat istisnasından yararlandırılması gerekir..."** şeklindedir.*

Her ne kadar davacının Kapasite Raporu ve Sanayi Sicil Belgesi olmasa da yerinde yapılan incelemeler ile aslında bu sicile kayıt için gerekli şartların mevcut olduğu tespit edildiğine göre ve 5422 sayılı KVK'nun o dönemde yürürlükteki halinde sanayi ürünü için Sanayi Siciline kayıt şartı aranmadığına göre Danıştay kararı görüşümüze göre yine isabetlidir.

10. 23 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun *"Mal ve Hizmet İhracatı"* başlıklı 11. maddesinde mal ve hizmet ihracatı vergiden istisna edilmiş, maddenin (c) bendinde yer alan, *"İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem*

beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.” hükmü ile de, ihraç edilmek üzere imalatçısından mal temin edecek ihracatçılar için özel bir kolaylık getirilmiştir. Madde hükmünde ve dahi KDV Kanunu’nun hiçbir hükmünde “*imalatçı*” tanımlı değildir. Maddenin 2. fıkrasında usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı’na verilen bazı yetkiler mevcuttur.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 23 seri no.lu KDV Genel Tebliği’nin³³ (C) bölümünde, yukarıda belirttiğimiz hükümde geçen imalatçı ibaresinden anlaşılması gereken, “*Bu maddenin uygulanmasında imalatçı deyimi; bir maddenin şeklini, niteliğini veya terkiğini; makine, alet veya el emeği yardımı ile kısmen veya tamamen değiştirilmesini sağlayanları ifade eder. Satın aldıkları malları işledikten sonra ihraç edenler, imalatçı-ihracatçı sayıldıklarından, bu malları vergi ödenmeksizin satın almaları mümkün değildir.*” şeklinde ifade edilmiş olup, açıklamanın 6948 sayılı Kanun’da yer alan tanımla benzeşmesi isabetli olmuştur.

10. 26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

Maliye Bakanlığı Temmuz/1986 ayında 23 seri no.lu KDV Genel Tebliği’ni yayınladıktan sonra uygulamada bir yoğunlaşma başlamış ve yaşanan yeni olaylar nedeniyle bu kez yaklaşık bir buçuk yıl sonra Aralık/1987 ayında 26 seri no.lu KDV Genel Tebliği³⁴ yayınlanmıştır.

Ömrü fazla uzun süremeyecek ve yaklaşık iki ay sonra aşağıda yer vereceğimiz açıklamaları yürürlükten kalkacak olan bu Genel Tebliğ’in “*İhraç Kaydıyla Teslimlerde, 1.1.1988 Tarihinden İtibaren Geçerli Olacak Usul ve Esaslar*” başlıklı (H) bölümünde; Sanayi Sicil Kanununun 1. maddesinde, “*imalatçının*” tanımının yapılmış olduğundan söz edilerek bu tanımdan hareket edildiği iddiasıyla,

- Makine ve tesisatını kullanmak suretiyle bizzat üretim yapan kuruluşlar imalatçı sayılmakta;
- Fason ücreti karşılığında başka kuruluşlara üretim yaptırılanlar ise imalatçı sayılmamaktadırlar.

Her şeyden önce belirtmek gerekir ki, 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu, idarenin bu Genel Tebliğ’de iddia ettiği gibi, “*imalatçıyı*” değil, “*sanayi işletmesi – sanayi ürünü ve sanayiciyi*” tanımlamaktadır.

Nitekim kavramın hatalı kullanılması bir sonraki açıklamada; “*İmalatçılarla ilgili ‘Sanayi Sicili’nin Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca tutulması ve imalatçılara ‘Sanayi Sicil Belgesi’nin adı geçen Bakanlık tarafından verilmesi nedeniyle kimlerin imalatçı sayılacağı hususunun tespitine Sanayi ve Ticaret Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.*” açıklamasında da kendisini göstermektedir. Başlangıçta da belirttiğimiz üzere tutulan sicil imalatçı sicili değil sanayi sicilidir. Zaten Kanun’un adı da Sanayi Sicili Kanunu’dur. Elbette tanımlama yetkisi bizim de vurguladığımız üzere Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’ndadır, ama tanımlanacak olan imalatçı değil sanayi işletmedir.

³³ RG: 18.07.1986-19168.

³⁴ RG: 31.12.1987-19681.

Zaten bu kavram kargaşası ile KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesinde yer alan "...*imalatçılar tarafından...*" ibaresi zaman içinde Sanayi Sicil Belgesi bulunan firmalar olarak algılanmaya ve hatalı algılamaya da kanıksanmaya başlamıştır. Nitekim Tebliğin H/1 bölümünde yer alan, "*Sözü edilen tecil-terkin uygulamasından makine ve teçhizatını kullanmak suretiyle bizzat üretim yapan kuruluşlardan 'Sanayi Sicili'ne kayıtlı ve 'Sanayi Sicil Belgesi'ne sahip olan imalatçılar yararlanabileceklerdir.*" açıklaması da bu yöndedir.

Bir kere konudan ve esastan sapma baş gösterince, "*İhraç edilen nihai ürünün imalat safhalarından bir bölümünü bizzat yapan, bir bölümünü ise fason olarak başka kişilere yaptıran mükellefler, üretim ağırlığı kendi işletmelerinde olmak kaydıyla, dışarıya fason olarak yaptırdıkları işler bakımından da imalatçı sayılabileceklerdir. Bu mükelleflerin, üretim ağırlığının kendi işletmelerinde olmasından kasıt, çeşitli imalat safhalarında katlanılan üretim maliyetleri toplamının yarısından fazlasının, kendi işletmelerinde yaratılmasıdır.*" ve "*Öte yandan, üretim ağırlığının hesabında, o malın imalatında kullanılan ve işletme içinde üretilmeyen ham ve yardımcı maddelerin tutarlarının dikkate alınmaması gerekmektedir. Ancak, işyeri kirası ve işçilik ücretleri yanında, aydınlatma ve ısıtma giderleri, amortismanlar gibi genel imal giderlerinden mamule düşen pay ile genel idare giderlerinden mamule düşen payın hesaplamada dikkate alınacağı tabiidir.*" gibi garip ve içinde çıkılması mümkün görünmeyen açıklamalar da ortaya çıkmıştır. (H/3)

Genel Tebliğ, "*Sanayi Siciline kayıtlı olmayan mükelleflerin imalatçı sayılıp, tecil-terkin uygulamasından yararlandırılmaları mümkün değildir.*" şeklindeki katı hükmü devam eden bölümlerde (H/4) biraz da olsa yumuşatmış ve "...*Sanayi Siciline kayıt için gerekli bilgi ve belgelerle Sanayi ve Ticaret Bakanlığına başvuran, ancak henüz Sanayi Sicil Belgesi alamamış olan mükellefler, bu başvurudan sonra ihraç kaydıyla bir teslimde bulunurlarsa, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının olumlu görüşü alınmak suretiyle, Sanayi Sicil Belgesinin verilmesi beklenilmeden tecil-terkin uygulamasından yararlandırılacaklardır.*" şeklinde bir açıklama getirmiştir.

Konumuz KDV olmadığı gibi bu Genel Tebliğ'in ömrü de ancak iki ay sürdüğünden daha fazla ayrıntıya burada girilmeyecektir. Ancak okurun, "*dil*"ın kullanımı konusundaki hassasiyetimizin nedenlerini anlaşılabilmesi açısından "*imalatçı*"nın nasıl bir anda "*sanayici*" haline geldiği ve bir malın imalatçısı sayılmak için nasıl olup da o malın toplam maliyetinin yarısından fazlasına katlanması gerektiğini sorgulayabilmek açısından bu açıklamaları yapmamızın zorunlu olduğu konusunda anlayış göstereceğine de eminiz. Eğer bu Genel tebliğ yürürlükten kalkmamış olsa idi, bugün hemen hemen hiçbir malın imalatçısının KDV uygulaması konusunda imalatçı sayılmayacağını söylersek konu daha anlaşılır olacaktır.

11. 27 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

Yukarıda yer verdiğimiz 26 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin (H) bölümü, yaklaşık iki ay sonra yayınlanan 27 seri no.lu KDV Genel Tebliği³⁵ ile kaldırılarak yeni açıklamalar getirilmiştir.

Ancak bu Genel Tebliğ'de, bir öncekinde de olduğu gibi "*imalatçı*" ve "*sanayici*" kavramlarında bir karmaşa vardır. Tebliğde yer alan açıklamaya göre Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yapılan tanıma göre imalatçının;

³⁵ RG: 05.03.1988-19745.

1. Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması,
2. Sanayi Odası, Ticaret Odası ve Esnaf ve Sanatkar Derneklerine kayıtlı bulunması,
3. İmalat işinde en az 5 işçi çalıştırması,
4. Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması,
5. Bu şartları topluca taşıyan imalatçıların kendi üretimine ilave olarak aynı zamanda fason imalat da yaptırmaları halinde,
 - a) Fason imalatı sadece, sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dallarında yaptırmaları,
 - b) Fason olarak yaptırılan imalatta işin riskini ve organizasyonu üstlenmeleri,
 - c) Fason olarak imal ettirilen mallarla ilgili hammadde ve yardımcı maddeleri temin etmeleri,

gerekmektedir. (A bölümü) Görüldüğü üzere konu yine, KDV Kanunu'nda yer almayan ve şart koşulmayan Sanayi Sicil belgesi üzerine inşa edilmiş vaziyettedir. Ancak en azından bu Genel Tebliğ ile "Sanayi ve Ticaret Bakanlığının yaptığı tanım kapsamına giren imalatçılardan, ihraç edilen nihai ürünün imalat safhalarından bir bölümünü bizzat yapan, diğer imalat safhalarını ise ham ve yardımcı maddelerini sağlayacak işin riskini ve işletme organizasyonunu üstlenip, başka firmalara fason ücreti karşılığında yaptıran mükellefler de imalatçı sayılacaklardır." açıklaması getirilerek bir önceki Genel tebliğ ile yaratılan garip ve içinde çıkılmaz durum ortadan kaldırılmıştır. Yani "imalatçıların", imalatçı sayılmama tehlikesi bertaraf edilmiştir.

Ancak 27 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin, imalatçı ve ihracatçılar açısından en cazip bölümü;

"Yukarıda yeralan şartları topluca taşıyan imalatçılar belli bir dönemde kapasitelerinin üstünde mal teslim taahhüdünde bulunabilmektedirler. Bu durumdaki firmalar kendi imalat kapasitelerini aşan talepleri karşılayabilmek amacıyla başka firmalara, işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenip, ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak fason ücreti karşılığında mal imal ettirebilmektedirler.

Bu firmalar da gerek kendi ürettikleri ve gerekse sanayi sicil belgesinde yazılı üretimleri konusunda kendi üretimlerine ilave olarak işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenip ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak fason ücreti karşılığında imal ettirdikleri mallar açısından imalatçı sayılacaklardır.

Ancak, işin riskini ve işletme organizasyonunu üstlenmek ve ham ve yardımcı maddeleri sağlamakla beraber, sanayi sicil belgelerinde yer alan üretim konusu dışında başka malları fason olarak imal ettirenler, bu mallar dolayısıyla imalatçı sayılmayacaklardır." şeklindeki açıklamaların yer aldığı bölümdür. (A/4 bölümü)

Aynı bölümde yer alan, "Söz konusu 'işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenmek'ten kasıt, imalatın imal ettirenin istemleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi ve fason işi yapan firmaya sadece fason ücreti ödenmesidir." açıklamasını ileride kullanmak üzere not ederek olaya Danıştay'ın bakış açısını örnekleyerek devam edelim.³⁶

Danıştay 9. Daire, 31.12.2000 tarih ve E:1999/2068 K:2000/2886 sayılı bir kararında;

³⁶ Tam metinler için Bkz. Danıştay Resmi Web Sitesi, www.danistay.gov.tr, erişim: 26.08.210

“Yukarıda anılan Kanun hükmünde imalatçı ifadesi sınırlandırılmamış olup, tam tersine Kanun hükmünün gerekçesinde istisnanın kapsamının geniş tutulduğu belirtildiğinden çelik para kasaları imal eden bir kişinin imalatçı sayılmaması düşünülemez. Kaldı ki, dava konusu olan vergi dairesi müdürlüğü yazısında yükümlünün kasa imalatı işinden dolayı mükellef olarak kayıtlı bulunduğu belirtilmektedir.

Her ne kadar vergi dairesi müdürlüğü 27 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde bir kişinin imalatçı sayılabilmesi için gerekli şartların belirtildiğini ve yükümlünün bu şartları taşımadığını ileri sürmekte ise de, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7. maddesinin 4. fıkrasında düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olmasının bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmayacağı hükme bağlandığından bu iddia yerinde görülmemiştir.

Zira imalat çok geniş bir kavram olup, bazı imalat dallarında Genel Tebliğde belirtildiği biçimde araç parkı ya da "5 işçi çalıştırma" şartları bulunmaksızın imalat yapılabileceği açıktır.

Öte yandan yine Kanun hükmünde imalatçıların ihracatçılara yaptıkları teslimlerden söz edilmekte olup ihracatçının "dış ticaret sermaye şirketi" şeklinde sınırlandırılması Kanunun amacına ters düşmektedir.”

gerekçeleri ile 27 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde yaratılan “imalatçı” – “sanayici” karmaşasına son vermiştir. Danıştay kararında yer verilen “Kanun hükmünde imalatçı ifadesi sınırlandırılmamış olup” ve “tam tersine Kanun hükmünün gerekçesinde istisnanın kapsamının geniş tutulduğu belirtildiğinden” ifadeleri, imalatçı kavramının, sanayici kavramını da kapsayan/kavrayan daha üst bir kavram olduğunu ortaya koymaktadır.

Danıştay 9. Daire'nin 2000 tarihli bu kararından nispeten daha eski olan 26.05.1993 tarih ve E:1992/3244 K:1993/2440 sayılı bir başka kararında ise, 27 seri no.lu Genel Tebliğ'de yer alan diğer şartları taşıyan ancak Sanayi Sicil Belgesi bulunmayan ve bu belgeyi almak için başvuran (ve alan) bir mükellefin, belge tarihinden önceki dönemlerle ilgili yarattığı uyumsuzlukta;

“...sadece sanayi sicil belgesine sahip olmayan mükelleflerden Sanayi ve Ticaret Bakanlığına başvuran ve bu Bakanlıktan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş olanların da sanayi sicil belgesi verilmesi beklenilmeden tecil terkin uygulamasından yararlandırılabilmesinin açıklandığı, ...davacı şirketin 27 no.lu tebliğde belirtilen imalatçı tanımında yer alan şartları taşıdığı, ..daha sonra sanayi sicil belgesinin alındığı anlaşıldığından, davacı şirketin ...önceki dönemler için de katma değer vergisi istisnasından faydalandırılması ve iadesi gereken verginin de borçlarına mahsup edilmesinin gerektiği...” yolunda karar verdiği görülmektedir.

Bu kararda yer alan gerekçelerden sanki bir şekilde er veya geç Sanayi Sicil Belgesi alınması şartmış gibi bir değerlendirilme yapılması mümkün ise de kararın esasen Sanayi Sicil Belgesi'nin sonradan alındığı ve öncesi için uygulanmayacağı iddiasına dayalı olduğu dikkate alındığında bu değerlendirme sağlıklı olmayacaktır. Görüşümüze göre, Danıştay, Sanayi Sicil belgesi alınmış olmasını, önceki dönemler için de imalatçı olduğunun göstergesi olduğundan hareket etmiştir. Eğer Sanayi Sicil Belgesi bir şart olarak aranıyor olsa elbette Danıştay, bu belgenin alınmasından önceki dönemler için de uygulama yapılacağına hükmetmeyecek idi.

İhracatçı firmalara ihrac kayıtlı olarak teslim etmek üzere, hammaddesini temin ederek muhtelif dokumacılar ücret karşılığı fason kilim dokutturan bir mükellefin yarattığı uyuşmazlıkta, Danıştay 9. Daire, 30.12.1992 tarih ve E:1992/2642 K:1992/3440 sayılı kararında; “...6948 sayılı Sanayi Sicil Kanununda tanım yapılan sanayi ürünü ve sanayi işletmesi kavramları birlikte irdelendiğinde, imalatçıların imal edilecek ürünün her türlü madde ve malzemesini sağlayan, bunları bir organizasyon içinde ve üretimin her türlü risk ve sorumluluğunu taşımak üzere çeşitli vasıtalarla mamul hale getiren kuruluşlar olduğu sonucuna ulaşılmaktadır...” değerlendirmesini yapmıştır.

Aynı kararda, “Gerek konuya ilişkin kanun hükmünün gerekçesi gerekse 23 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği hükümleri karşısında, bizzat yaptıkları imalatın yanı sıra üretimin her türlü risk ve sorumluluğunu taşımak suretiyle dolaylı şekilde bir maddenin mamul haline getirilmesini sağlayanların da imalatçı olarak kabulü gerekmektedir.” şeklindeki değerlendirmeye katılmamak mümkün değildir.

Tarımsal makineler imali işiyle uğraşan bir mükellefin, ihrac kayıtlı teslimleri dolayısıyla, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendi uyarınca yaptığı tecil-terkin ve iade başvurusunun, 27 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde öngörülen, beş işçi çalıştırma koşuluna uymadığından bahisle reddine ilişkin yarattığı bir uyuşmazlıkta, Danıştay 7. Daire, 26.04.2004 tarih ve E:2001/5042 K:2004/1139 sayılı kararıyla; “...3065 sayılı Kanununun 11'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, Maliye Bakanlığına; Anayasanın 73'üncü maddesinin son fıkrasında ise, Bakanlar Kuruluna, sayılan konularla sınırlı olarak düzenleme ve değişiklik yapma yetkisi verildiği; bu hukuki duruma göre, Bakanlar Kurulunca herhangi bir sınırlama getirilmediği sürece, Maliye Bakanlığının, sınırlı konudaki yetkisine dayanarak, ihrac kayıtlı teslimleri olan davacı Şirketin kanundan doğan istisnadan yararlanma hakkını engellemesinin hukuka aykırı olduğu; kaldı ki, sanayi sicil belgesine ve faaliyeti konusunda yeterli düzeyde kapasite raporuna sahip olan davacı Şirketin, ihrac konusu ürünü imal etmediğine, imal edilen makineler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisine ilişkin belgelerinin gerçek olmadığına ve ihracat işleminin gerçekleşmediğine ilişkin herhangi bir tespit yapılmaksızın, yalnızca, istihdam edilen işçi sayısının beş kişiden az olduğundan bahisle tesis edilen işlemin hukuka aykırı olduğu...” yolunda verilen Vergi Mahkemesi kararını onamıştır.

Söz konusu yargı kararları, içerdikleri gerekçeler ve ilgili oldukları maddi olaylar nedeniyle çalışmamıza konu kavramlara da ışık tutar niteliktedir.

IV. Tekrar, Kavramlar

Yukarıda yer verdiğimiz bir kısım normatif düzenlemeler ve yargı kararları çerçevesinde ele alındığında konuya ilişkin en üst kavramın **üretim** olduğu ortaya çıkmaktadır. Üretim, tüketimin karşıtı olup, çalışma içinde yer verdiğimiz üzere belirli faaliyet ve işlemler sonucu yeni bir mal veya hizmet meydana getirmektir. Bu haliyle mal ve hizmetleri kapsar. İçinde **mal imalatı**, **hizmet üretimi** ve dahi bir **mahsulün istihsalı** de vardır. Bu haliyle bir yapı (kurma), yani **inşaat** dahi üretimin içinde değerlendirilebilir.

İmalat, üretim kavramından daha dar anlamdadır. Üretim, mal ve hizmet için kullanılırken, imalat sadece mallar için söz konusu olur. Örneğin, oteller hizmet üretir, ancak imalatçı değildir. Dolayısıyla her imalat bir üretimdir, ancak her üretim bir imalat sayılamaz.

Sanayi, imalatın alt kavramıdır. Sanayinin olduğu her yerde imalat da vardır, ancak imalatın olduğu her yerde sanayi yoktur. İmalat ile sanayi de farklılaşma, sanayinin devamlı olması ve serilik (seri imalat) içermesinden kaynaklanır. Bir terzi, ölçüye göre kumaşı kesip, diğer tüm malzemeleri (düğme, iplik, astar, v.s.) kendisi temin edip, kendi makinesiyle dikse de sanayici değildir. Ancak aynı işi bir hazır giyim (konfeksiyon) işletmesi yaptığında, devamlılık ve seri üretim devreye gireceğinden sanayi söz konusu olacaktır.

Ürün, üretim faaliyeti ile elde edilen “şey”dir. Şeydir, çünkü mal veya hizmet olabilir. Hizmet üretilebilir mi, hizmet üretim midir sorusuna cevap KDV Kanunu’nda mevcuttur. Buna göre, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilen ancak mal teslimi (ya da teslim sayılan haller) ile mal ithalatı dışında kalan her işlemde hizmet söz konusudur. (md. 4) Zaten KDV Kanunu’nun 11. maddesi başlık olarak da “*mal ve hizmet ihracatı*” şeklinde değil midir? İhraç edilen (satılan) bir “şey” elbette üretilmek de durumundadır.

Ürün, mal ile ilgili olduğunda devreye emtia, ticari mal, hammadde, iptidai madde, yarı mamul, mamul gibi kavramlar girer. **Emtia**, en geniş mal tanımlamasıdır. Yani bir ticari malı da, mamulü de ya da hammaddeyi de kapsar. **Ticari mal**, alındığı gibi, değişiklik veya işleme tabi tutulmadan satılan emtiadır. Bir emtiayı, ticari mal haline getiren, onu alan satanın durumudur. Örneğin, kumaş toptancısının alım satım yaptığı kumaş, onun açısından bir ticari maldır. Oysa kumaşı üreten fabrika için bu bir **mamuldür**. Kumaşı satın alıp gömlek haline getirecek hazır giyimci açısından ise bu emtia bir **ilk madde ve malzeme** yani **hammadde** veya **iptidai madde** olacaktır. Kumaş üretimini yapan fabrika, bir kombine (güncel deyişle entegre) imalat tesisinin içinde yer alıyor ve üretilen kumaş konfeksiyona sevk ediliyorsa bu durumda kumaş **yarı mamul** olacaktır.

Devam edelim. Kayısı eken / yetiştiren / istihsal eden **müstahsil**, pamuk üretmiştir. Ancak müstahsilin yaptığı faaliyet **istihsaldir**. Üretilen ürün, sınai bir mamul ya da imal edilmiş bir ürün olmayıp **zirai ürün / mahsül** olarak değerlendirilir. Bu kayısların satıldığı işletme açısından, zirai ürün artık **hammadde** olmuştur. Hammadde olarak alınan kayısı, yıkanıp temizlenip sıkıldığında meyve suyu olarak **sınai bir ürün** haline gelecektir. Bu işi devamlı ve seri halinde yapan meyve suyu üretim tesisi, sanayi işletmesi olacaktır. Bir kafeterya, aynı müstahsilden satın aldığı kayısları sıkarak meyve suyu yapmak suretiyle müşterilerine satsa burada seri ve devamlı bir üretim olmadığından kafeterya halen bir hizmet üretim işletmesi olarak kalacaktır.

O halde, kanunlar hangi kavramı kullanmış ise, hükümleri de öyle anlaşılmalıdır. Buna göre, 3218 sayılı Kanun’un geçici 3. maddesinde yer alan,

- “Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan...”
- “...bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin...”
- “Bu bölgelerde üretilen ürünlerin...”

ifadelerinde, “Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan...” ifadesindeki üretim kavramı ile düzenlemeyi en geniş hale getirirken, “...bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin...”ifadesindeki imal kavramı ile uygulamayı bir anda daraltmaktadır. Madde içerdiği kavramlara göre ve metnin okunuş tarzına göre “**imal**” kavramı üzerinden

değerlendirilmelidir. Bu durumda her şeyden önce bir emtia, imal edilen bir emtia yani “**mamul**” var olmak durumundadır. Satışı yapılan emtia, yarı mamul olsa dahi, satıldığı için artık mamul kabul edilecektir. Bütün bu değerlendirmeler, alıcı / müşteri açısından değil, imalatçı açısından yapılmak durumundadır. Yukarıda verdiğimiz örnekte kumaşın nitelendirilmesi bu konuda ışık tutmaktadır.

Kanun “*Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan...*” derken üretim kavramını kullanmış ise de biz bunu imalat olarak anladığımızı göre, hükmü, “*serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan*” ya da “*serbest bölgelerde imalat yapan*” diye anlamak durumundayız. Hüküm bu haliyle imalatçı işletmeyi işaret etmektedir. İşletme, serbest bölgede imalat yapan bir işletme olacaktır, ancak sanayi işletmesi veya sanayici olmak durumunda değildir. Sanayici ve sanayi işletmesi söz konusu ise zaten bu durum Sanayi Sicil belgesi ile tevsik edilecek ve her sanayi işlemesi aynı zamanda bir imalathane olduğundan sorun da çıkmayacaktır.

Aynı şekilde devam hükümleri olan “*...bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin...*” ifadesini “*Bu bölgelerde üretilen ürünlerin...*” ifadesi ile birlikte değerlendirerek, ürünün mamul olmasının yetmediği, mamulün serbest bölgelerde imal edilmesinin de gerektiğini anlamaktayız. Hüküm bu haliyle mamulü işaret etmektedir. İmal edilen emtia bir mamul olacaktır, ancak sınaî ürün olmak durumunda değildir. Ancak üretilen emtia sınaî ürün ise bu da Sanayi Sicil Belgesi ile tevsik ediliyorsa durum daha nettir, çünkü her sınaî ürün aynı zamanda mamul mal demektir.

Bu durumda, 3218 sayılı Kanuna ilişkin 1 seri no.lu Tebliğ’de yer alan “*...bölgede sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin...*” şeklindeki açıklama, çok da anlamlı olmamaktadır. Çünkü Kanun zaten imalatı ve mamulü işaret ettiğine göre, paketleme ve ambalajlama bir bitim işi olarak tek başına imalat sayılmadığına göre bu açıklama “*fazladan*” yapılmaktadır.

Peki, serbest bölgedeki işletmenin satışını yaptığı malın mamul mü yoksa ticari mal mı olduğu nasıl ortaya konacaktır? Malın nitelemesi nasıl olacaktır? Öyle ya, kumaş örneğindeki gibi, aynı mal hem ticari mal, hem yarı mamul, hem mamul ve hem de hammadde olarak değerlendirilebiliyorsa bunu kim, nasıl niteleyecek ve tespit edecektir?

Bunun cevabı Yeminli Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir tarafından düzenlenecek Tasdik Raporu’dur. Nitekim bu amaçla bir Genel Tebliğ yayımlanarak konu, VUK’nun mük. 277. maddesinin verdiği yetki çerçevesinde düzenlenmiştir.³⁷

Söz konusu Genel tebliğ’de de yer aldığı üzere, Yeminli Mali Müşavir, Rapor Dispozisyonuna uygun olarak hazırlayacağı Raporu’nda, esasa ilişkin olarak en aşağıdaki bilgilere yer verecektir:

- Üretilen ürünlerin toplam FOB bedeli (üretilen ürünlerin birim FOB bedeli ile toplam üretilen ürün miktarının çarpılmasıyla elde edilen tutardır.)
- Üretilen ürünlerin birim FOB bedeli (üretilen mallardan satışı yapılanların satış tutarı toplamının satılan ürün miktarına bölünmesiyle elde edilen tutardır.)
- Üretilen ürünlerin aynı yıl içinde satılmaması durumunda, ortalama FOB bedeli bulunacak ve buna göre toplam FOB bedeli tespit edilecektir. Ortalama FOB bedeli, birden fazla yıla ait birim FOB bedellerinin ortalamasıdır.

³⁷ 42 seri no.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği. (RG: 31.12.2009-27449)

- Stoklarında kalan ürünlerin toplam FOB bedeli,
- Gerçekleştirilen toplam ihracat tutarı,
- Serbest bölgede üretilen ürünlerle bölge içinden, Türkiye'den veya dışarıdan alınan ürün tutarları,
- Bölge içine, Türkiye'ye veya yurt dışına satış tutarları,
- Bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edildiği,
- İstihdam edilen personele ödenen toplam ücret ve bu ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi,
- Serbest bölgede üretim faaliyeti dışında hizmet veya mal satışı faaliyetlerinde bulunan mükellefler nezdinde çalışanlara ödenen toplam ücretler,
- Serbest bölgede çalışan personelin çeşitli nedenlerle serbest bölge dışında çalıştığı sürelerle ilişkin ödenen toplam ücretler,
- İstisna kapsamında değerlendirilen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

Düzenlenecek rapora ayrıca, Gümrük Çıkış Beyannamesi, Faaliyet Ruhsatı ile Kapasite Raporu örnekleri ile raporu düzenleyen yeminli mali müşavirin gerekli gördüğü inceleme ile ilgili diğer belgelerin eklenmesi gerekmektedir.

Bu durumda, Yeminli Mali Müşavir her şeyden önce ihraç edilen mallara ilişkin olarak Gümrük Çıkış Beyannamelerini incelemek ve bu beyannamelerde imalatçı olarak Serbest Bölgede yer alan firma dışında başka bir firmanın yer alıp almadığını tespit etmek durumundadır. Hatalı durumlar hariç, beyannamede bir başka firmanın belirtilmiş olması, ihraç edilen malın bir mamul değil ticari mal olduğunun göstergesi olarak kabul edilmesine neden olacaktır.

Diğer taraftan, her ne kadar Sanayi Sicil Belgesi'nde birebir yazılı olması şart değilse de, ihraç edilen ürünlerin bu belgede yer almaması durumunda, Yeminli Mali Müşavirin düzenleyeceği Rapor'da bu hususa yer vermesi ve buna rağmen mamulün, serbest bölgede imalat yapan işletmede üretilip üretilmediğini ortaya koyması gerekecektir.

Ancak her durumda, Raporlarda firmanın çalışma şekli ve üretim sürecinin ayrıntılı olarak ele alınması ve imalat sayılması için gerekli hammadde (+ yardımcı malzeme, v.s.) + direkt işçilik giderleri + genel üretim giderleri > Yarı mamul > Mamul akışının ayrıntılı olarak ele alınmasında yarar bulunmaktadır.

Hakkında Rapor düzenlenen firma, serbest bölge içinde veya dışında bir kısım imalat süreçlerini fason olarak yaptırmış ise, bu durumun firmanın imalatçı olmasını ya da malın mamul olup olmamasını etkileyip etkilemeyeceğinin de Yeminli mali Müşavir tarafından irdelenerek Rapor'da belirtilmesinde yarar bulunmaktadır.

Serbest bölgelerde imalat yapan firmaların fasoncu olup olmadıkları ya da yaptıkları imalatın fason imalat olup olmadığı konusu ise görüşümüze göre aşağıdaki açıklamalar doğrultusunda raporlanması gereken bir diğer husustur.

V. Özel Olarak Fason İmalat Kavramı / Dahilde İşleme Rejimi İçin Genel Tebliğde Özel (!) Düzenleme Yer Alması

Geçmiş tecrübeler göstermiştir ki bir mevzuat ne zaman imalat ve imalatçıdan söz etmiştir, o noktada fasoncu, fason üretim ve fason imalat kavramları her an sorun çıkarmaya müsaittir. Bu nedenle bu kavram için ayrı bir başlık açmayı uygun bulduk. Açıklamalarımız aşağıda iki ayrı başlık halinde yer almaktadır.

A. 3218 Sayılı Kanuna İlişkin 1 Seri No.lu Genel Tebliğ, Kanunda Yer Almayan Kavramlar Kullanmakta ve Kanunun Getirdiği Düzenlemelerin Dışına Çıkmaktadır

Öncelikle belirtmek gerekir ki, 3218 sayılı Kanunun geçici 3/b. maddesinde yer alan hüküm, *“Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır...”* şeklinde olup, kanun metninde ne *“fason imalat”* ve ne de *“dahilde işleme rejimi”* hakkında bir düzenleme olmadığı gibi bu kavramların kullanımı dahi söz konusu değildir. Madde hükmü lafız olarak ele alınırsa,

- Serbest bölgelerde üretilen bir ürünün olması,
- Bu ürünün (belirli bir oranda) ihraç edilmiş olması,

tecil-terkin uygulaması için gerek ve şarttır, aynı zamanda yeterlidir.

Ancak 3218 sayılı Kanuna ilişkin 1 seri no.lu Genel Tebliğ bu madde lafzında yer almayan bir şekilde, *“Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen veya dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddelerin bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra ülke içine geri gönderilen veya bu ürünlerden yurt dışına ihraç edilen ürün bedelleri, %85 ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bölgedeki işletmelerin fason imalat yanında ayrıca bölge içinde üretim ve ihracat yapmaları durumunda ise, Kanunda belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının tespitinde fason imalat dışında üretim yapılan ve ihraç edilen ürün bedelleri dikkate alınacaktır.”* şeklinde bir düzenleme (aslında yorum ve açıklama) getirmektedir.

Görüşümüze göre Genel Tebliğ’in, Kanunda yer almayan fason imalat ve dahilde işleme rejimi kavramlarını ortaya atarak getirdiği açıklamalar, idarenin bağlayıcılığı olmayan bir yorumundan ibarettir. Anayasamızda yer alan (md. 73), *“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”* ve *“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”* şeklindeki ilke ve düzenleme, idarenin özellikle konu (vergide) istisna, muafiyet ve indirim olduğunda kanuna dayanmayan kurallar koymasının önünde bir engeldir. Konumuz olan tecil-terkin uygulaması, sonuç olarak bir istisna düzenlemesidir ve konunun bu çerçevede değerlendirilmesi gerekli olmaktadır.

Her ne kadar görüldüğü üzere bu satırların yazarı, Genel Tebliğin bu kısmını tümüyle reddetmekte ise de idarenin yorumunun irdelenmesinde de yarar görmektedir. Şöyle ki:

Genel Tebliğin bu kısım metni ele alındığında, aşağıdaki tablo ortaya çıkmakta ve bu tabloya konu çıkışların idare tarafından tecil-terkin uygulamasında dikkate alınmayacağı anlaşılmaktadır.

Madde	Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen. Dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen.	Giriş
	>>>	
İmalat	Bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra	Serbest Bölge
	>>>	
Ürün	Ülke içine geri gönderilirse. Yurt dışına ihraç edilirse.	Çıkış

Konuya ilişkin ilk eleştirimiz, “*Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen...*” ifadesinedir. Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen maddeler idare tarafından dikkate alınmayacak, ancak “*yurt dışından getirilenler*” dikkate mi alınacaktır? Amaç, bölgeye fason imalat için getirilen maddeleri düzenlemek ise neden yurt içi – yurt dışı ayrımı yapılmıştır? Yoksa amaç bu değilken ifade zafiyeti nedeniyle bir tutarsızlık mı oluşmuştur?

İkinci eleştirimiz, Genel Tebliğde yer alan “*...dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddeler...*” ifadesinedir. Dahilde işleme rejiminin konuyla ilgisi ve neden uygulama dışı bırakıldığı anlaşılabilir değildir.

4458 sayılı Gümrük Kanununa göre,

- Transit,
- Antrepo,
- Şartlı muafiyet sistemi kapsamında dahilde işleme,
- Gümrük kontrolü altında işleme,
- Geçici ithalat;

rejimleri, “*şartlı muafiyet düzenlemeleri*”dir. (md. 79) Gümrük mevzuatı yönünden aynı düzenlemelere esas alınan bu müesseselerden sadece dahilde işleme rejiminin Genel Tebliğe taşınmış olması ne anlam ifade etmektedir ya da bir anlam ifade etmekte midir? Örneğin geçici ithalat yapılması durumunda, dahilde işleme rejimi ile hammadde tedarik edenler uygulamadan yararlanamazken, geçici ithalat rejiminden yararlananların hangi gerekçe ile bu imkandan yararlanmasının yolu açılmaktadır?

Dahilde işleme rejimi, serbest dolaşımda olmayan eşyanın, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle, dahilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal

edilmesidir. Eşyanın işlem görmüş ürünler şeklinde ihracı halinde, teminat iade olunmaktadır.. (md. 108)

Yani dahilde işleme rejimi, üretim ve üretimden ihracı temin anlamında bir hammadde tedarik yöntemidir. İtalya’da bulunan (A) firmasından alınan derinin ülkemize ithalinden sonra örneğin deri çanta imalatında kullanılıp, imal edilen çantanın İngiltere’de (B) firmasına ihraç edilmesi bu uygulamaya örnektir. İmalatçı, dâhilde işleme rejimi kapsamında üretimde kullanmak üzere satın aldığı (ithal ettiği) hammaddeyi, imalattan sonra mamul olarak aynı firmaya satmak (ihraç etmek) zorunda ve durumunda değildir. Üstelik dâhilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen hammaddeler çoğu kez bedeli ödenmek suretiyle imalatçı tarafından satın alınmaktadır.

3218 sayılı Kanun ile getirilen tecil-terkin uygulaması, imalat ve imal edilen ürün (mamul) ile ilgilidir. Zaten, üretimde istihdam edilen personelin ücreti üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi’ne yönelik olması, neyin – niçin teşvik edildiğini ortaya koymaktadır. Bu durumda sanki hammadde teminine yönelik bir teşvik ve düzenleme varmış gibi ifadelerle konuyu karmaşık hale getirmenin bir anlamı olmasa gerekir. Kaldı ki, “fason” ile “dahilde işleme rejimi” kavramlarını bir arada kullanmak bile başlı başına bir tutarsızlık olarak dikkat çekmekte ve Genel Tebliğ’de “fason ile dahilde işleme rejimi birbirine benzerdir” şeklinde bir hatalı algılama söz konusu olduğu gözlenmektedir.

Üçüncü eleştirimiz ise, “...ülke içine geri gönderilen...” ifadesinedir. Zaten Kanun, imal edilen ürünlerin yurtdışına ihraç edilmesi gerekliliğini, “..yurtdışına ihraç eden...” ibaresi ile vurgulamışken, bu ifadeyi Tebliğde kullanmak anlamlı olmamıştır.

Özetle Genel Tebliğ, zaten var olan kavram kargaşasını daha da karmaşık hale getirmiş ve bu arada Kanunda olmayan fason ve dahilde işleme rejimi gibi kavramlarla konuyu kanuni mecrasının dışına çıkarmıştır. Görüşümüze göre Genel Tebliğin bu kısmı, dayanak aldığı Kanuna aykırıdır ve bu nedenle de hukuki değildir. İlgili Kanun hükmünde Bakanlığa verilen yetkinin bu düzenlemelerin yapılmasına cevaz verdiğini söylemek Anayasa’nın 73. maddesi çerçevesinde mümkün bulunmamaktadır.

B. (Özel Olarak) Dahilde İşleme Rejimi Üzerine...

Dahilde işleme rejimi, ihracatın ve ihracata yönelik imalatın teşvikine yönelik bir teşvik müessesesidir. Zaten evvel emirde bu şekilde bir teşvik var iken, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile getirilen imalata münhasır ihracata ait bir teşvikten bu müessesenin dışlanması mümkün değildir.

Dahilde işleme rejimi, sadece hammadde temine yöneliktir ve imalatta kullanılması, imal edilen mamulün ihraç edilmesi gibi gereklilikler devletin zaten kontrolü altındadır ve Dahilde İşleme İzin Belgesi’nin kapanışı sırasında tespit edilen ihlaller zaten müeyyide uygulanarak tahsil edilmektedir.

Dahilde işleme rejiminin, Genel tebliğ ile uygulama dışında bırakılması görüşümüze göre fiili ve hukuki dayanağı olmayan, kuvvetle muhtemel hatalı kavram kullanımından kaynaklanan bir durumdur.

Bu nedenle idarenin en kısa zamanda bu hatalı düzenlemeyi kaldıracağını ve doğru yola sokacağını umut ediyor ve bekliyoruz.

C. (Özel Olarak) Fason İmalat Üzerine...

Geçmişte 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/6. maddesinde veya güncel uygulamada KDV Kanunu'nun 11. maddesinde yer alan ihracata yönelik istisnalar bizzat ihraç edilen malın bedeli ile ilgili iken ve ihracatçıya tanınmış istisnalar (teşvikler) iken, konumuz olan tecil-terkin müessesesi ihraç edilen mamul ve/veya bedeliyle ilgili değildir. Aynı şekilde diğer istisnalar bizzat Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi mükelleflerine tanınmış iken burada muhatap ihracatçı vergi sorumlusu olup, tecil-terkin uygulaması verginin gerçek mükellefi olan ücretli ile ilgilidir. Hatta sırf bu nedenle, ihraç edilen mamulün imalatında istihdam edilen personele münhasır uygulanmaktadır.

Bu nedenle her şeyden önce, imalat ve imalatçı kavramını bu çerçevede değerlendirmek ve mamul, mamul maliyeti ve ihracat hâsılât ya da karı üzerinden bir değerlendirme yapmak doğru olmayacaktır.

Cevaplanması gereken sorular, imalat var mıdır, imal edilen mamul ihraç edilmiş midir ve ücretli bu imalat faaliyeti içinde yer almakta mıdır? Daha ötesi, tecil-terkin müessesesini daraltmaya yönelik kanuna dayalı olmayan yorum olacaktır. Fason imalat kavramı da bu çerçevede değerlendirilmelidir.

“Fason imalat” kavramı (subcontracting) bir teşebbüsün (iş sahibi) ürettiği mal veya sunduğu hizmetin bir kısmının veya bazı bileşenlerinin, yüklenici olarak adlandırılan başka bir teşebbüs tarafından önceden yapılan bir anlaşmada öngörülen koşullara (süre, miktar, tür, kalite, uygulanacak teknoloji vs.) uygun olarak üretilmesini ifade eder.³⁸

Fason imalat, imalat ameliyesini yapan yönünden bir **imalattır**. İmalata yönlendirilen ham ve iptidai madde, imalatçı tarafından kısmen veya tamamen değiştirilmekte yeni bir madde ortaya çıkarılmaktadır. Örneğin ham deri, imalatçı tarafından işlenmekte, bir kısım malzemeler de kullanılmak suretiyle makinelerle boyanmakta, cilalanmaktadır. Ya da mamul kumaş, kesilip, dikilip gömlek yapılmaktadır.

Bir kumaşı kesip, dikmek ve gömlek yapmak imalat mıdır / değil midir? Eğer 6948 sayılı Kanun uyarınca kumaştan gömlek yapmak/imal etmek sanayi bir işletmede yapılmış ise evet sanayi ürünüdür ve öyleyse burada yürütülen faaliyet imalat faaliyetidir.

Bu durumda, örnekteki gömlek veya mamul deriyi kim imal etmişse, ihracatı da o yapmış olmak kaydıyla ortada tecil-terkin uygulamasının yapılmasına engel bir durum yoktur. Özel olarak incelediğimiz 3218 sayılı Kanun'da yer alan *“...bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin...”* gibi bir ifadeden yola çıkılarak *“iyi ama bu ürünün mülkiyeti sana ait değil, senin müşteriden tahsil ettiğin bedel ürün bedeli değil, sadece yaptığın işin bedelini alıyorsun”* gibi yorum yapılması mümkün değildir. Çünkü Kanun burada, *“Bu bölgelerde üretilen ürünleri...”* değil, *“Bu bölgelerde üretilen ürünleri... yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personel...”*ı ve bunlara *“...ödedikleri ücretler...”*ı işaret etmektedir.

Zaten bu nedenle KDV Kanunu'nun 11. maddesi uygulaması ile ilgili 23 ve 27 seri no.lu Genel Tebliğler ile getirilen fason imalat kurallarının burada uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Çünkü başta da değindiğimiz üzere, KDV istisnası mala, malın bedeline

³⁸ Erdal TÜRKKAN, *“Fason İmalat ve Rekabet”*, Rekabet Günlüğü – 19.11.2009, Rekabet Kurulu Resmi Web Sitesi, www.rekabet.gov.tr, Erişim: 26.08.2010.

ve teslimde uygulanırken burada malın üretiminde istihdam edilen personelin ücretine yönelik bir düzenleme bulunmaktadır.

Kaldı ki, KDV uygulamasında örneğin tecil-terkin müessesesi teslimde konu mal bedeli üzerinden mükellefe uygulandığından, örneğin fason imalat yapan firmaya bu kısım için tecil-terkin müessesesinin uygulanması her şeyden önce fiilen mümkün değildir. Fiilen mümkün olmayan bir durumun hukuken de uygulanmıyor olması makuldür. Kaldı ki, sonuç olarak ihracatçı, ihraç ettiği malın bünyesine giren; ihraç kayıtlı teslimi yapan (nihai) imalatçı ise tecil edilen verginin terkin edilemeyen kısmını zaten ihracattan sonra iade alabildiğinden, arada örneğin fason imalat safhasında ödenmiş KDV'ler de ya indirim ya da iade suretiyle telafi edilebilmektedir.

KDV'de bu sistemi bozan tek uygulama yıllarca serbest bölgeye fason imalat yapan firmaların durumu olmuştur. İdare, örneğin serbest bölgedeki bir firmanın Türkiye'deki bir firmaya kesilmiş kumaş göndererek gömlek diktirmesi halinde, dikim işini (imalatını) yapan işletmenin tahsil ettiği bedele mal ihracı olmadığı gibi hizmetin de serbest bölgede verilmemiş olması nedeniyle KDV istisnası uygulamama yoluna gitmiştir. Nitekim bu şekilde serbest bölgedeki firmalar için fason imalat yapan firmalar, indirmedikleri KDV'ni iade de alamamışlar lüzumsuz bir şekilde devreden KDV'nin artması nedeniyle finansman yüküne katlanmışlar ve haksız rekabete maruz kalmışlardır.

Bunun sonucunda da, KDV Kanunu'nun "*İhracat Teslimi ve Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler*" başlıklı 12. maddesine 06.06.2008 tarihinden geçerli olmak üzere 5766 sayılı Kanunun 12/e maddesiyle son bir fıkra eklenmiş ve;

- Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması,
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması,

şartıyla bu işletmelerin yaptığı teslimlerin ihracat teslimi sayılmasının yolu açılmıştır.

Oysa konu aldığımız tecil-terkin uygulamasında yukarıda açıklanan şekilde bir telafi yöntemi bulunmamaktadır.

Bu durumda olayın çözümü her şeyden önce 3218 sayılı Kanunun geçici 3. maddesinin lafız olarak değerlendirilmesi ve 1 seri no.lu Genel tebliğin bu Kanunda yer almayan konulara yönelik açıklamalarının dikkate alınmamasını gerektirmektedir.

Yine olayın çözümü yönünden, "*imalat*" kavramının tanımında 6948 sayılı Kanunun 1. maddesinin ve ihracatın tanımında ise 3065 sayılı KDV Kanununun 12. maddesinin esas alınması yararlı olacaktır. İmalat ile ne anlaşılması gerektiği konusunda yukarıda yaptığımız açıklamalar doğrultusunda, imalatı yapan firma ürünü,

- Yurtdışındaki bir müşteriye teslim etmişse,
- Teslime konu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olmuşsa,

tecil-terkin şartlarının oluştuğu kabul edilmelidir.

Diğer taraftan, ülkenin sınai üretim gücünü tespit etmek, ekonomik ve stratejik plan ve programlara ışık tutmak, sanayi sicil belgesi almak, teşvik, kota, tahsis, ihaleler ile bazı belgelerin alınması, gıda siciline kaydolunması, ithalat ve ihracatla ilgili işlemlerde kullanılmak gibi amaçlarla düzenlenen Kapasite Raporları, “fason iş yaptıran” firmalara düzenlenmemektedir.³⁹

23 ve 27 seri no.lu KDV Genel Tebliği, zaten kendi üretimi olan ve bu üretim için Kapasite Raporu düzenlenmiş ve Sanayi Sicil Belgesi'ne sahip firmaların fason yaptırdıkları işleri düzenlerken örneğin bu iki belgeye sahip olmadan tümüyle fason üretim yaptıranları kapsamamaktadır. Buna göre, tüm üretimini fason yaptıran bir firma imalatçı sayılmayacağı, bu firma adına Kapasite Raporu ve Sanayi Sicil Belgesi düzenlenmeyeceği gibi bir yandan da bu firma adına üretim yapan (fasoncu) firmanın da imalatçı sayılmaması durumunda, ortada bir imalat ve bu imalat sonucu elde edilmiş bir mal (mamul) var iken, mamulün imalatçısının var olmaması gibi bir gariplikle karşılaşılacaktır.

Ayrıca, hammaddelerin fasoncuya fatura edilmesi ve fasoncunun da söz konusu hammaddeleri işleyip firmaya mamul teslimi yapması gibi çözümlerle, fasoncu yönünden sorunun çözümü mümkün olduğuna göre; kanunun dolanılması ve gerçek (fason imalat işleminin) peçelenmesi yoluyla görünüşte farklı (alım-satım) bir işlem yaratılması halinde, aynı konumdaki mükellefler (ve vergi sorumluları) açısından farklı işlemler yapılıyor olacağından bu durum vergide eşitlik ve adalet ilkeleriyle çelişecektir. Hukuk Devletinde beklenen, mükellefleri bu yollara itmeden konunun adil bir biçimde çözülmesidir.

VI. Sonuçtan Önce:

İstisnalar Birbirine Karşıyor Olabilir mi ?

Metin içinde çeşitli defalar vurguladığımız üzere geçmişte mülga 5422 sayılı KVK'nun 8/6. maddesinde yer alan “sanayi ürünleri ihracat istisnası”, ihracat hâsılatına yönelik bir istisna olarak uygulanmış ve istisnada temel amaç olarak bir Danıştay kararında da,⁴⁰ “Yukarıda anılan kanun maddesiyle güdülen amaç, sanayi ürünü imali ve ihracının teşviki suretiyle ülkeye döviz girdisinin kazandırılmasıdır.” şeklinde yer verildiği üzere ülkeye döviz girişini artırmak ve teşvik etmektir. Yine aynı kararda yer aldığı üzere; “Böylece öngörülen ihrac istisnasından yararlandırılacak döviz girdisinin, reel, yani net olan döviz girdisi olduğunun kabulü gerekmektedir.”

Olaya bu çerçeveden bakıldığında, Danıştay'ın anılan kararında; “...aynı rejim kapsamında mal bedelini borçlanarak ithal ettiği ham maddenin az veya çok bir değişikliğe tabi tutularak ihracı suretiyle ülkeye döviz kazandırılırken, diğer taraftan mal bedeli borçlandırılarak ithal edilen ham madde bedelinin ödenmesi sırasında bu ülkeden döviz çıkışına sebebiyet verilmektedir. Bu durum karşısında, istisna tutarının döviz girdisinden döviz çıktısının mahsubuyla bulunacak olan reel döviz girdisi üzerinden hesaplanması gerekmekte olup...” gerekçesiyle (örneğin);

³⁹ Kapasite Raporu düzenlenmesi konusunda temel norm, 28.05.1975 tarih 15248 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7/9914 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıdır. Ayrıntılar TOBB Oda Muamelat Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Yönetmelik, 12.09.2005 tarih ve 25934 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁰ Danıştay 3. Daire'nin 29.12.1993 tarih ve E:1992/516 K:1993/3903 sayılı kararının tam metni için Bkz. Danıştay Resmi Web Sitesi, www.danistay.gov.tr, Erişim: 03.09.2010

- (Bedelsiz geçici kabul) “...geçici kabul rejimine göre bedelsiz ithal yoluyla getirilen ham ayçiçek yağından elde edilerek ihraç olunan rafine ayçiçek yağı nedeniyle sağlanan döviz hasılatının 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8.maddesinin 6.bendinde öngörülen sanayi ürünü ihracat istisnasından tam olarak yararlandırılması gerektiği...”
- (Bedelli geçici kabul) “...geçici kabul rejimine göre ithal edilen mamul ve yarı mamul, az veya çok bir değişikliğe tabi tutularak ihraç edildiğinden Türkiye’de yapılmış bir imalatın söz konusu olduğu, dolayısıyla bu şekilde yapılan ihracattan sağlanan döviz hasılatından da geçici ithal nedeniyle borçlandırılan döviz tutarının mahsup edilmesi ve artan kısım için istisna hesaplanması...”

sonucuna varmış olması anlaşılırdır. Çünkü istisna döviz hâsılatına, ancak bu döviz hâsılatının da imalattan yapılan ihracat kısmına, imalattan ihraç edilen malın ise ancak sanayi ürünü olan kısmına münhasırdır.

Oysa benzer bir istisna olan ihracatta KDV istisnasında, doğrudan ihraç malının satış (ihracat bedeli) üzerinde bir istisna uygulanmakta (KDVK md. 11), bu malın girdilerinin nasıl temin edildiği istisna anlamında değil, ancak bünyeye giren ve indirilemeyen verginin iadesinde (KDVK md. 29, 32) önem arz etmektedir. Hatta ihracatçıya mal teslim eden imalatçılar için tanınan tecil-terkin müessesinde dahi (KDVK md. 11/1-c), tecil-terkine konu KDV, doğrudan teslim edilen malın üzerinden hesaplanan vergi olup, girdiler ve girdilerin vergisel pozisyonları ile ilişkilendirilmemektedir. dahilde işleme veya geçici kabul rejimi ile hammadde getirilmiş olması, tecil-terkin müessesinde bir önem arz etmemektedir.

Çalışmamıza konu aldığımız Serbest Bölgeler Kanunu’nda yer alan istisnanın ise, ihraç edilen mal bedeli ile yani hâsılat ile bir ilgisi yoktur. Burada imalat, imalattan ihracat ve ihraç edilen malın, üretimden satılan malın bedeli üzerinden %85’i gibi unsurlar, istisna uygulamasının konusunu değil şartlarını oluşturmaktadır.

İstisnanın konusu, serbest bölgede imalat yapan firmanın bu imalat faaliyetinde istihdam ettiği personele ait ücret ödemeleri ve bunlara ait Gelir Vergisi olduğuna göre, farklı amaçlarla, farklı zaman ve farklı kanunlarda düzenlenmiş istisnalardan yola çıkılarak (esinlenerek) yeni bir istisna uygulaması olan çalışma konumuzun daraltılması hukuka uygun olmamaktadır.

Nitekim örneğin, geçici kabul ile bedelsiz getirilen malların imalattan geçirilerek ihracında yukarıdaki yargı kararında tüm ihracat hâsılatına mülga KVK md.8/6 anlamında Kurumlar Vergisi istisnası uygulanabileceğine hükmedilmiş ve idare de 27 seri no.lu KVK Genel Tebliği⁴¹ ile (md. 2-B) bunu kabul etmişken yani bu şekildeki imalat “*fason imalat*” kabul etmezken; 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında tecil-terkin (istisna) uygulamasında aynı olayı “*fason imalat*” kabul ederek istisna uygulanamayacağı görüşünü savunması⁴² bu çelişkinin en somut örneğidir.

⁴¹ RG:01.02.1985-18653.

⁴² Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 11.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.43/4327/549/43029 sayılı yazısında; “...*şirket tarafından serbest bölgeye bedelsiz olarak ithal edilen derilerin bölge içinde fason imalat kapsamında üretildiği anlaşılmıştır.*” Gerekçesi ile istisna uygulaması yapılamayacağı belirtilmektedir.

27 seri no.lu KVK'nun ilgili bölümünde; *“Geçici kabul rejimine göre ithal edilen mamul ve yarı mamul az veya çok bir değişikliğe tabi tutularak, ihraç edildiğinden Türkiye’de bir imalat söz konusu olmaktadır.”* açıklaması yer aldığına ve 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu’nun 1. maddesi o günden bu yana değişmediğine göre, 25 yıl sonra tanım ve kavramın neden farklı anlaşılır hale geldiği çelişkisinin izah edilebilir bir yanı bulunmamaktadır.

O zaman izahı mümkün olmayan bu durumu, bir şarkıda geçen, *“Öyle bir geçer zaman ki dediğim aynıyle vaki / Birden dursun istersin seneler olunca mazi”* şeklindeki sözlerle bir temenni olarak dile getirip geçelim. Çünkü görünen odur ki, yakın zamanda *“kayısı, incir, üzüm, v.s. sanayi ürünü müdür / ne zaman sanayi ürünü sayılır”* şeklinde nostaljik tartışmalar başlayacaktır.

VII. Sonuç

3218 sayılı Kanun kapsamında ücretlere ilişkin verginin tecil ve terkin uygulaması, serbest bölgede imalat faaliyeti bulunan imalatçılara, burada yaptıkları imalat sonucu olan mamulleri ihraç etme şartıyla tanınmış bir imkândır.

İmalat, sadece emtiayı konu alan bir maddenin üzerinde işçilik ve diğer giderlere de katlanmak suretiyle nitelik (özellik), şekil, kalite, özgünlük, birleşim, gibi unsurların; makine, cihaz, tezgâh, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımından yararlanılarak veya sadece el emeği kullanılarak kısmen veya tamamen değiştirilmesidir. Bu nedenle imalat kavramı sanayiden farklı olarak, bu maddelerin işlenmesi devamlılık ve seri halde olma şartını içermez. Dolayısıyla sanayi ürünü ve sınaî faaliyet ile imalat ve mamul kavramları ayrı tutulmalıdır.

Sanayi ürünü, sanayi işletmesi ve sanayici kavramları daha dar kavramlardır ve bunların var olması aynı zamanda imalat faaliyetinin, imalathanenin ve imalatçının olduğunun göstergesidir. Bu bağlamda Sanayi Sicil Belgesi’nde yazılı alanlarda sınaî faaliyet gösteriliyor olması imalatın var olduğunun göstergesi ise de şartı değildir.

3218 sayılı Kanun ile getirilen tecil-terkin müessesesi, Kurumlar Vergisi ya da KDV mükellefine değil, bunların ücretli personeline tanınmıştır. Muhatabın vergi sorumlusu konumunda olan imalatçı-ihracatçı işletme olması uygulamanın farklı yorumlanması, ürün ya da ürünün bedeli ile ilgili kabul etmeyi gerektirecektir.

Olayda önemli olan, bir imalat faaliyetinin olması, ücretlinin bu imalat faaliyeti içinde yer alması ve imal edilen malın yurtdışındaki bir müşteriye teslimi ile Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak yurtdışı bir ülkeye vasıl olmasıdır.

Bu şartların var olduğu durumlarda, imalat faaliyetini, fason imalat ya da dâhilde işleme rejiminden yararlanılarak yapılan imalat gibi kavramlarla başka zemine çekerek uygulama dışı bırakmak, Kanuni düzenlemenin dar ve yetkisiz yorumlanması ile farklı bir hale getirilmesi olarak hukuka aykırı olacaktır. KDV Kanunu ile ilgili 23 ve 27 seri no.lu Genel Tebliğler ve buralarda yer alan imalat ve imalatçı kavramları, teslim edilen ürün ve bedeline yönelik olarak mükellef ile ilgili düzenlemeler olup, olayımıza uygulanması mümkün değildir.

3218 sayılı Kanun’da 5810 sayılı Kanun ile yapılan ve ücretlere ilişkin bir istisna getiren bu düzenlemenin *“...2008 yılı sonu itibarıyla serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan gelir vergisi muafiyetinin kalkacak olması nedeniyle özellikle üretici firmalarda yaşanan sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla bu muafiyetin üreticiler*

için Avrupa Birliğine üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi...” amacına matuf olduğu hatırlanırsa uygulamanın yönlendirilmesi (belki) daha pragmatik olabilecektir.⁴³

Buna göre Kanunda yer alan, “...*FOB bedelinin en az % 85'i...*” istisna uygulamasında konuyu değil, istisna konusunun varlığının tespiti için uygulanacak ölçütü işaret etmektedir. Bu ifadenin başka türlü yorumlanmaması gerekir.

Bu vesile ile başta kanunlar olmak üzere tüm normlarda kullanılan kavram ve dile önem verilmesi, hatta öncelikle bu metinlerde -önceki yıllarda olduğu gibi- kavramların tanımlanması ya da kavramların tanımlanmasına esas mevzuata yollama yapılması yoluna gidilmesi daha sonra esasa ilişkin açıklama ve düzenlemelerin yapılmasının faydalı olacağı bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

Bir çocuk kitabından yaptığımız alıntı ile başladığımız çalışmayı, Roma Hukuku'na ait bir ilkeden alıntı ile noktalayalım : “*Ubi ius incertum, ibi ius nullum*” (Hukukun belirsiz olduğu yerde hukuk yoktur.)

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

⁴³ Genel gerekçeye TBMM Resmi web Sitesinden <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss275.pdf> ulaşılabilir. Erişim: 27.08.2010