

ŞENTÜRK
Hukuk Bürosu

SERBEST BÖLGELER KANUNU KAPSAMINDA İŞÇİ
ÜCRETLERİNDE GELİR VERGİSİ İSTİSNASI
KONULU UYUŞMAZLIĞA DAİR “KARAR
İNCELEMESİ”
(Serbest Bölgeler Kanunu Geçici 3. Maddesinin Yorum
Yöntemleri ile Analizi)

Ege ŞENTÜRK

Avukat

Yaşar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi

ege@senturknb.com | www.senturknb.com

İZMİR
24.01.2023

İÇİNDEKİLER

I. İNCELEME KONUSU KARAR	1
A. OLAYIN ÖZETİ	7
B. MERCİ KARARLARI	8
1. İlk Derece Mahkemesi	8
2. Danıştay (İlk) Temyiz Bozma Kararı	12
3. Danıştay (İlk) Karar Düzeltme Talebi Red Kararı	12
4. Bozma Sonrası İlk Derece Mahkemesi (Bozmaya Uyma / Kabul) Kararı	12
5. Danıştay (İkinci) Temyiz Onama Kararı	13
6. Danıştay (İkinci) Karar Düzeltme Talebi Red Kararı	13
II. ÇÖZÜMÜ GEREKEN HUKUKİ MESELE	13
III. YORUM YÖNTEMLERİ İLE İNCELEME	14
A. GENEL OLARAK	14
B. LAFZİ YORUM	19
1. Genel Olarak	19
2. İlgili Mevzuat Hükümleri	20
a) 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. Maddesi	20
b) 6948 Sayılı Sanayi Sicil Kanunu'nun 1. Maddesi	21
c) 1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği	22
3. Genel Kelimelerin Anlamlarının Çözümlemesi	22
4. Mesleki ve Teknik Kavramların Anlamlarının Çözümlemesi	25
5. İmla Kuralları Yardımı İle Cümlelerin Çözümlemesi	28
6. Hukuki Müessesenin ve Unsurlarının Belirlenmesi	30
7. Çıkarılma	33
a) Serbest Bölgede Bir İşletme Mevcut Olmalıdır	33
b) (Serbest Bölgedeki) Bu İşletmede Bir Üretim Faaliyeti Yürütülmelidir	33
c) Bu Üretim Faaliyetinde İstihdam Edilen Personel(ler) Mevcut Olmalıdır	34
d) Üretim Faaliyeti Sonucu Üretilen Ürünler Söz Konusu Olmalıdır	34
e) Bu Şekildeki Üretim Faaliyeti İle Üretilen Ürünlerin En Az %85'i Yurtdışına İhraç Edilmiş Olmalıdır	35
f) Serbest Bölgedeki Üretim Sadece Ambalaj veya Paketlemeden İbaret Olmamalıdır	35
g) Serbest Bölgede Gerçekleştirilen Üretim, "Fason Üretim" Olmamalıdır	36
8. Ara Sonuç	37
C. TARİHİ YORUM	40
1. Genel Olarak	40

2. Serbest Bölgeler Kanunu'nun Zaman İçinde Değişen Yapı ve Hükümlerinin, Bu Değişikliklerde Öne Sürülen Gerekçeler İle Zamansal Olarak Değişiminin İncelenmesi	41
a) 15.06.1985 – 24.04.2003 Tarihleri Arası Dönem	42
b) 24.04.2003 – 06.02.2004 Tarihleri Arası Dönem	42
c) 06.02.2004 – 01.01.2009 Tarihleri Arası Dönem	47
d) İstisna Hükümlerinde Yaşanan Değişimlerin Zaman Çizelgesi İle Karşılaştırılması	50
3. Çıkarılma	53
4. Ara Sonuç	53
D. AMACA UYGUNLUK YORUMU	54
1. Genel Olarak	54
2. Çıkarılma	54
a) Eşyanın Tabiatına Uygunluk Denetimi	55
b) Sosyolojik Yorum	55
3. Ara Sonuç	57
E. SİSTEMATİK YORUM	58
1. Genel Olarak	58
2. Normlar Arasındaki İlişki	59
3. Çıkarılma	60
4. Ara Sonuç	62
F. ANAYASAYA UYGUNLUK YORUMU	62
1. Genel Olarak	62
2. Anayasanın İlgili Hükümleri	63
a) Anayasanın 2. Maddesi	63
b) Anayasanın 13. Maddesi	64
c) Anayasanın 35. Maddesi	64
d) Anayasanın 73. Maddesi	64
3. Çıkarılma	64
4. Ara Sonuç	66
G. SEZGİSEL YORUM	67
1. Genel Olarak	67
2. Çıkarılma	67
3. Ara Sonuç	68
IV. GENEL HUKUKİ SONUÇ	68
A. Ara Sonuçların Değerlendirilmesi	68
B. Nihai Sonuç	69

KISALTMA LİSTESİ

AATUHK	: (6183 sayılı) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AY	: Türkiye Cumhuriyet Anayasası
AYM	: Anayasa Mahkemesi
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
CGK	: Ceza Genel Kurulu
D.	: Daire
Dan.	: Danıştay
E.	: Esas sayısı
Geç. md.	: Geçici Madde
GK	: (4458 sayılı) Gümrük Kanunu
GSYİH	: Gayrisafi yurt içi hasıla
GT	: Genel Tebliğ
GTS	: Güncel Türkçe Sözlük
GVK	: (193 sayılı) Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
K.	: Karar sayısı
md.	: Madde
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
SBK.	: (3218 sayılı) Serbest Bölgeler Kanunu

SSK.	: (6948 sayılı) Sanayi Sicil Kanunu
TBK	: (6098 sayılı) Türk Borçlar Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMK.	: (4721 sayılı) Türk Medeni Kanunu
TTAS	: Türkiye Türkçesi Ağızları Sözlüğü
VDD	: Vergi Dava Dairesi
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VM	: Vergi Mahkemesi
VUK	: (213 sayılı) Vergi Usul Kanunu
Yar.	: Yargıtay
YMM	: Yeminli Mali Müşavir(lik)

I. İNCELEME KONUSU KARAR¹

T.C.

DANIŞTAY

ÜÇÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2011/1877

Karar No : 2014/159

İstemin Özeti: Davacı şirket tarafından, 2009 yılında serbest bölgede istihdam ettiği personele yaptığı ücret ödemeleri ile ilgili olarak tecil edilen gelir (stopaj) vergisinin terkin edilmesi isteminin reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. İzmir 2. Vergi Mahkemesi 10.2.2011 gün ve E: 2010/1503, K: 2011/208 sayılı kararıyla; uyuşmazlığın, davacı firmanın serbest bölge içerisinde faaliyeti kapsamında ihraç ettiği mamulün serbest bölge kapsamında üretilen ürün olarak kabul edilmemesinden kaynaklandığının anlaşıldığı, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda tanımı yapılmayan “ürün” teriminin Türk Dil Kurumunca hazırlanan Büyük Türkçe Sözlükte ve Terimler Sözlüğünde; “Türlü endüstri alanlarında ham maddelerin işlenmesiyle elde edilen şey”; “Üretilen mal ve hizmetler.”; “Bir kimyasal tepkime sonucu oluşan türler”; olarak nitelendirildiği, “üretim” faaliyeti; “Belirli faaliyet ve işlemler sonucu yeni bir mal veya hizmet meydana getirme”; olarak; üretmek fiili ise; “Aynı türden canlıları çoğaltmak”; “Ekonomik bir etkinlik sonucu ürün elde etmek”; “Oluşturmak, yaratmak, meydana getirmek” şeklinde tanımlandığı, davacı firmanın 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu uyarınca bir sanayi işletmesi olarak tescil edilmiş olmasının, sicil ve anılan Kanunun düzenlediği alanlarda hüküm ifade edeceği, 3218 sayılı Kanunun ise işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla düzenlemeler ve bir kısım ihracat faaliyetlerine ilişkin istisnalar getirdiği, dolayısıyla hangi ihracat faaliyetlerinin vergi istisnası kapsamında olduğunun 3218 sayılı Kanun ve anılan Kanun ile verilen yetki doğrultusunda düzenlenen yönetsel işlemler ile belirleneceği, bu durumda; kuru meyvelerin işlenmesi ve paketlenmesi faaliyeti ile iştigal eden davacı firma tarafından faaliyetine ilişkin olarak kuru meyvelerin serbest bölge içerisinde bir takım temizleme

¹ Dan. 3. D., 27.01.2014, E:2011/1877, K:2014/159. (Karar yayımlanmamıştır.)

işlemlerine tabi tutulmasının, ısıt işlemler ve solüsyon tankında bekletilmesinin paketleme faaliyeti kapsamında mevcut bir ürünün korunması için ambalajlanmasına yönelik olduğu, ilgili Kanunun sistematik ve amaçsal yorumu neticesinde aradığı şekilde yeni bir ürün üretiminin söz konusu olmadığı, anılan Kanun ile verilen yetki uyarınca düzenlenen 1 seri nolu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği ile sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümlerinin uygulanmayacağına düzenlenmiş olması karşısında yapılan işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Davacı tarafından, serbest bölgede bulunan tesisleri ile sanayi sicil belgesinde kayıtlı mamulleri ürettiklerini, ürünlerin haşlama ünitelerinden geçirilerek nemlendirildiğini, pastörizasyon ünitesinden geçirildiğini, aromalar ve koruyucu maddeler ilave edildiğini, herhangi bir fason üretim yapmadıklarını, çalıştırdıkları çok sayıda personelin sadece paketlemede çalışamayacağını ileri sürerek kararın bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi: ...

Düşüncesi: Davacı şirketin faaliyet konusu çerçevesinde temin ettiği hammaddenin bantlara girmesi ile birçok safhadan geçerek şekil, tertip ve miktar olarak değişerek mamul haline dönüştüğü, sadece paketleme ve ambalajlama işleminin yapılmadığı, ayıklama, haşlama, nemlendirme, dayanıklılığı artıran koruyucu maddeler ekleme gibi işlemler yapılarak tam bir üretim sürecine tabi tutulduğu sonucuna varıldığından aksi yöndeki mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmüştür.

Savcı: ...

Düşüncesi: ... Serbest Bölgesinde kuru meyve, kayısı, incir, üzüm, hurma, kurutulmuş domates, fındık, fıstık ve sebze işleme, paketleme, tasnif depolama ve alım satım faaliyetinde bulunan davacı şirketin 2009 yılında istihdam edilen personel ücretleri üzerinden hesaplanarak tecil edilen gelir (stopaj) vergisinin kaldırılması

istemiyle yapılan başvurunun reddi yolundaki işleme karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararı temyiz edilmektedir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun Geçici 3/2 inci maddesinde; Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olduğu, bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisinin bulunmadığı, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden müstesna olduğu, bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyeye kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulunun yetkili bulunduğu, yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergilerin cezasız olarak gecikme zammıyla birlikte tahsil edileceği, bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtların damga vergisi ve harçlardan müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinde, serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Dava dosyasının incelenmesinden, davacı şirketin serbest bölge içerisinde muhtelif kuru meyvelerin işlenmesi ve paketlenmesi işi ile iştigal ettiği, istihdam edilen personele ödenen ücretler üzerinden gelir vergisi istisnası uygulanarak, tecil ve terkin talep edildiği, Yeminli Mali Müşavir tasdik raporu düzenlenerek vergi dairesine ibraz edildiği, davacı firmanın terkin istemi ile davalı idareye başvurması üzerine kuru meyve işleme faaliyetinin fason imalat olup olmadığı, yeni bir mamül üretimi olup olmadığı, üretimin tüm aşamalarının bölgede gerçekleştirildiğinin kabulü gerekip gerekmeyeceği hususunda tereddüte düşülerek Gelir İdaresi Başkanlığına sorulması

üzerine verilen cevapta, davacı şirketin kuru meyve işleme ve paketleme faaliyetinde faaliyet konusu ürünün esas olarak bölge içinde üretiminden bahsedilemeyeceği yönünde görüş bildirilmesi üzerine dava konusu işlemin tesis edildiği anlaşılmaktadır.

3218 sayılı Yasa'nın 1. Maddesinde kanunun; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacını taşıdığı belirtilmiştir. Diğer yandan, Yasa'nın Geçici 3. Maddesinin 2. Fıkrası ile gelir vergisi istisnası şartları düzenlenmiştir.

Uyuşmazlık serbest bölgede faaliyet gösteren davacı şirketçe istihdam edilen personele ödenen ücretler üzerinden gelir vergisi istisnası uygulanıp uygulanmayacağından kaynaklanmakta olup, çözümü şirketin faaliyet konusunun ve yapılan işlemlerin tespiti ile mümkündür.

Dava dosyasına ekli YMM tasdik raporu ve tüm bilgilerin birlikte değerlendirilmesinden; davacı şirketin muhtelif kuru meyvelerin işlenmesi ve paketlenmesi işi ile uğraştığı, sanayi odasına kayıtlı ve ...2010 tarih ve ... sayılı kapasite raporuna sahip olduğu, yurt içi ve yurtdışından temin edilen kurutulmuş meyvelerin işlenmesi, paketlenmesi, tasnifi, depolanması ve alım satım işi yaptığı ve ilgili yılda ede edilen ürünlerin toplam FOB bedelinin %85'inin yurt dışına ihraç edildiği tespit edilmiştir.

Olayda hammadde olarak alınan kuru meyvelerin çoklu işlemlerden geçirilmesine müteakip son mamul haline getirildiği, faaliyetin salt paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemleri içermediği, şirket faaliyetinin üretime yönelik olduğu ve iştiğal konusunun "Fason İmalat" kapsamında olmadığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda davacı şirketin serbest bölge içerisinde üretim faaliyetinde bulunduğu sonucuna varıldığından, yukarıda anılan Yasa ve Genel Tebliğ hükümleri uyarınca, istihdam ettiği personele ödediği ücretlerin ilgili dönem itibariyle gelir vergisinden istisna olması gerekmektedir. Öte yandan gelir vergisi istisnasının oluşmadığı yada uygulanamayacağı yönünde başkaca bir tespit de bulunulmadığından davacı şirketin 2009 yılı hesapları ile ilgili tamamlanmış bir inceleme olmadığı

anlaşıldığından davanın reddi yolundaki mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünölmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşölüp düşünöldü:

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5084 sayılı Kanun ile eklenen geçici 3'üncü maddesinde; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlerin 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna olduğu, ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihinin dikkate alınacağı hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanuna 5810 sayılı Kanun ile eklenen fıkra ile Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekteştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden müstesna olduğu, bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu, yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergilerin cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edileceği, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükmüne yer verilmiştir.

1 seri nolu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde; 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 bedellerinin, %85 ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacağı, 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 bedellerinin dikkate alınmayacağı, serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümlerinin uygulanmayacağı hususları düzenlenmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, muhtelif kuru meyvelerin işlenmesi ve paketlenmesi faaliyetinde bulunan davacı firma tarafından 2009 yılında ... Serbest Bölgesinde faaliyeti kapsamında çalıştırdığı personele ödenen ücretler ile ilgili olarak tecil edilen gelir (stopaj) vergisinin terkin edilmesi isteminin reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açıldığı anlaşılmaktadır.

Davacının faaliyet konusu mamullerin ananas, armut, domates, elma, erik, hurma, incir, karışık meyve, kavun, kayısı, mango, şeftali, tropik meyveler, üzümlü karışım ve yağlı kekikli domatesten oluştuğu, temin ettiği kurutulmuş meyve olan hammaddelerin önce ışıklı ayıklama bandından geçirilerek temizliğinin kontrol edildiği, sonra başka bir bant ile haşlama kazanı solüsyon tankına taşındığı, ürün nemlendirme ve dayanıklılığı artıran ısı işlem prosesi ile mamül cinsine göre sıcaklık ve kalacağı süre ayarlarının yapıldığı, içerisinde aroma ve kimyasal koruyucu olan solüsyon tankında tutulduktan sonra sıcak olarak çıkan mamulün çok kefeli tartım terazisine geldiği ve oradan da paketleme bölümünde talebe göre paketlenerek büyük bir kısmının yurt dışına ihraç edildiği, küçük bir kısmının ise yurt içinde satıldığı görülmektedir.

Hammaddenin bantlara girmesi ile başlayan faaliyet sürecinin değerlendirilmesi sonucunda hammaddelerin bir çok safhadan geçerek şekil, tertip ve miktar olarak değişerek mamul haline dönüştüğü, sadece paketleme ve ambalajlama işleminin yapılmadığı, ayıklama, haşlama, nemlendirme, dayanıklılığı artıran koruyucu maddeler ekleme gibi işlemler yapılarak tam bir üretim sürecine tabi tutulduğu, herhangi bir fason imalatının bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle davacının faaliyetinin sadece paketleme ve ambalajlama olduğu kabul edilerek serbest bölgede istihdam ettiği personele ücret ödemeleri ile ilgili olarak tecil

edilen gelir (stopaj) vergisinin terkin edilmemesinde hukuka uyarlık bulunmadığından mahkeme kararının bozulması gerekmiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüyle, İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 10.2.2011 gün ve E: 2010/1503, K: 2011/208 sayılı kararının bozulmasına, yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine 27.1.2014 gününde oybirliğiyle karar verildi.

A. OLAYIN ÖZETİ

İncelenmekte olan karara ilişkin uyuşmazlık, davacı şirket tarafından 2009 yılında serbest bölgede istihdam ettiği personele yaptığı ücret ödemeleri ile ilgili olarak tecil edilen Gelir (Stopaj) Vergisi'nin terkin edilmesi talebinin bağlı bulunduğu Vergi Dairesi tarafından reddi ile ilgilidir.

Davacının, serbest bölgede bulunan tesisinde ana faaliyet konusu, temin edilen kurutulmuş meyve (ananas, armut, domates, elma, erik, hurma, incir, karışık meyve, kavun, kayısı, mango, şeftali, tropik meyveler, üzümlü karışım ve yağlı kekikli domates) şeklindeki hammaddeleri işleme şeklinde olup, ortaya çıkan mamullerin ağırlıklı kısmı yurtdışına satılmaktadır.

Serbest Bölgeler Kanunu (SBK), “*Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.*” (Geç. md. 3) şeklinde olup, davacı şirket bu kapsamda söz konusu faaliyette istihdam ettiği personel ücretleri için hesaplanarak beyan edilen ancak yıl içinde tecil edilerek ödenmeyen Gelir Vergisi tutarlarının, şartları gerçekleştiği gerekçesi ile terkinini talep etmişse de davalı idare bu talebi reddetmiş durumdadır.

Davalı idare, davacı şirketin üretimini yapmış olduğu kuru meyve işleme faaliyetine konu ürünlerin özellikli ürün olması, söz konusu faaliyetin 1 Seri No'lu

SBK Genel Tebliği'nin² (GT) 4. Bölümünde yer alan “*fason imalat*” olarak bölge içinden ve / veya Türkiye’den temin edilen ürünlerin çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeni bir mamul üretilip üretilmediği, üretimin tüm aşamalarının bölgede gerçekleştirildiğinin göstergesi olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda tereddüde düşerek üst makamları ile yazışmalar yapmıştır.

Bu yazışmalara dayalı olarak oluşan görüşe göre davalı idarenin iddiası, “*Şirketin faaliyet konusu olan kuru meyvelerin işlenmesi ve paketlenmesi işinde ürünün esas olarak bölge içinde üretiminden bahsedilemeyeceği ve söz konusu faaliyetin %85’lik yurtdışına ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacağı...*” gerekçesi ile tecil edilen tutarların terkin edilemeyeceği şeklindedir³.

Davacı, “*tecil edilen vergilerin terkin edilmeyeceği*” şeklindeki olumsuz idari işlemin iptali için Vergi Mahkemesi’nde dava açmış, Vergi Mahkemesi davayı reddetmiştir. Karar, davacı tarafından temyiz edilmiş, Danıştay temyiz talebini kabul ederek kararı bozmuş, davalının karar düzeltme talebi ise reddedilmiştir. Bozmaya uyan Vergi Mahkemesi bu kez davayı kabul ederek dava konusu işlemin iptaline karar vermiştir. Karar, davalı idarece temyiz edilmiş ise de reddedilmiş yine davalı idare karar düzeltme talebi de reddedildiğinden uyuşmazlık nihai olarak davacı lehine sona ermiştir.

B. MERCİ KARARLARI

1. İlk Derece Mahkemesi⁴

İlk derece mahkemesi sıfatıyla davaya bakan İzmir 2. Vergi Mahkemesi, uyuşmazlığın konusunu, “*... davacı firma tarafından 2009 yılına ilişkin ... TL stopaj gelir vergilerinin terkinini istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin ...2010 gün ve ...*

² “*Genel tebliğler, vergi kanunlarının uygulanması konusunda Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan ve kanunların açıklanmasını ve yorumlanmasını kapsayan genel nitelikteki direktifleridir.*”. Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara – 2007, s. 104. MUTLUER ise Genel Tebliğleri, bağlayıcı olan ve bağlayıcı olmayan şeklinde ayırlamaktadır. Bkz. M. Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul – 2006, s. 44.

³ Söz konusu yazı alenileşmemiş olup, dava dosyasından temin edilmiştir.

⁴ İzmir 2. VM, 10.02.2011, E:2010/1503, K:2011/208. (Karar yayımlanmamıştır.)

sayılı işlemin iptali istemi ...” ve uyuşmazlığa uygulanacak mevzuatı,

- 1) 3218 sayılı SBK'nin 5084 sayılı Kanun ile eklenen Geçici 3. maddesi,
- 2) 12.03.2009 gün ve 27167 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu 3218 sayılı SBK GT,
- 3) 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu (SSK)

şeklinde tespit etmiştir.

Mahkeme tarafından uyuşmazlıkta dikkate alınan SBK Geç. md. 3 hükmü, *“Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.”* şeklindedir.

Yine Mahkeme, SBK GT'ye yönetsel bir işlem⁵ olarak anlam atfederek, *“... 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. Serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri*

⁵ Yönetsel (veya idari) işlem, *“... idarenin tek yanlı irade açıklaması ile karşı yanın onamı ya da mahkeme kararı gerekmeksizin kişilerin hak ve yükümlülükleri (hukuksal statüleri) üzerinde olmadan sonuç doğurması ve yasalar (ve yasamsılar) çerçevesinde ve yasalara aykırı olmamak üzere kurallar koymasdır.”* Bkz Onur KARAHANOGULLARI, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara – 2022, s. 42. AYM'ye göre ise, *“kamu kurumu ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca verilmiş ve idarenin idare hukuku alanında gördüğü idari faaliyetler ilgili olması”* gereken işlemidir. Bkz. AYM, 25.05.1976, E:1976/1 K:1976/38. Aktaran: Turgut TAN, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, 67. Bası, Ankara – 2017, s. 223. Ayrıca Bkz. Onur KAPLAN, **İdari İşlem Teorisi Açısından İdare Hukukunda Tespit Edici İşlemlerin Yeri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul – 2021, s. 6 vd.

uygulanmayacaktır.” şeklindeki GT⁶ açıklamasını kararına alıntı yoluyla ithal etmiştir.

Mahkeme bu hüküm ve açıklamalardan yola çıkarak uyuşmazlığın özünün, “... davacı firmanın serbest bölge içerisinde faaliyeti kapsamında ihraç ettiği mamulün serbest bölge kapsamında üretilen ürün olarak kabul edilmemesinden ...” kaynaklı olduğu tespitini yaparak, “... 3218 sayılı Yasa’da tanımı yapılmayan ‘ürün’ terimi Türk Dil Kurumu’na hazırlanan Büyük Türkçe Sözlük’te ve Terimler Sözlüğünde konuya ilişkin olarak; ‘Türlü endüstri alanlarında hammaddelerin işlenmesiyle elde edilen şey’; ‘Üretilen mal ve hizmetler.’; ‘Bir kimyasal tepkime sonucu oluşan türler’; olarak nitelendirilmiş; ‘üretim faaliyeti’; ‘Belirli faaliyet ve işlemler sonucu yeni bir mal veya hizmet meydana getirme’; olarak tanımlanmış; üretmek fülü ise; ‘Aynı türden canlıları çoğaltmak’; ‘Ekonomik bir etkinlik sonucu ürün elde etmek’; ‘Oluşturmak, yaratmak, meydana getirmek’ şeklinde tanımlanmıştır ...” yolunda bir değerlendirme yapmıştır.

Mahkeme, bu tanımlamalar ile SSK’nin 1. maddesinde; “... 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 işletmesi) ve buralarda yapılan işler (sanayi işleri) sayılır ...” şeklindeki hükmü bir arada ele almıştır.

Bu değerlendirmeler sonunda Vergi Mahkemesi, dava dosyasında bulunan ve davacı şirket ile ilgili YMM Tasdik Raporu’nda yer alan, “... muhtelif kuru meyvelerin işlenmesi ve paketlenmesi faaliyeti ile iştigal eden davacı firmanın temin ettiği kurutulmuş meyvelerin, üretime girmeden önce ışıklı temizleme bandından geçirilerek ve ısıtma işlemi prosesi ile cinsine göre sıcaklık ve süre ayarı yapılarak içerisinde aroma ve kimyasal koruyucu olan solüsyon tankında tutularak sonrasında paketlenildiği ...”

⁶ Genel Tebliğ, “Maddi anlamda idarenin düzenleyici işlemleri, kaynağını Anayasa’dan ... ya da kanunlardan ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelelerinden alan genel, soyut, sürekli ve kişilik dışı kural koyan işlemlerdir.” Tanımına göre idarenin (genel) düzenleyici işlemlerinden olmaktadır. Düzenleyici işlemler tanımı için Bkz. Bahtiyar AKYILMAZ / Murat SEZGİNER / Cemil KAYA, **Türk İdare Hukuku**, 15. Baskı, Savaş Yayinevi, Ankara – 2022, s. 367.

şeklindeki açıklamaları, faaliyete yönelik bir veri olarak kabul etmiştir.

Mahkeme, bir yandan SSK'nin 1. maddesi hükmünü ve diğer yandan ise SBK'nda kullanılan "ürün" teriminin anlamını ele alarak geldiği noktada ilk olarak, "... Yukarıda yer verilen Yasa maddeleri ve Yasa'nın tanımlara ilişkin kısmında 'ürün' tanımı yapılmamış olmakla birlikte; davacı firmanın 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu uyarınca bir sanayi işletme olarak tescil edilmiş olması, sicil ve anılan Kanun'un düzenlediği alanlarda hüküm ifade edeceği, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun ise işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla düzenlemeler ve bir kısım ihracat faaliyetlerine ilişkin istisnalar getirdiği, dolayısıyla hangi ihracat faaliyetlerinin vergi istisnası kapsamında olduğunun 3218 sayılı Yasa ve anılan Yasa ile verilen yetki doğrultusunda düzenlenen yönetsel işlemler ile belirleneceği açıktır ..." gerekçesine ulaşmıştır.

Bu kısım gerekçe, kararda, "... davacı firmanın ihraç ettiği emtianın 3218 sayılı Yasa uyarınca serbest bölgede yapılan bir üretim sonucu elde edilen bir ürün olmaması ve anılan Yasa ile verilen yetki uyarınca düzenlenen yukarıda yer verilen yönetsel düzenleme ile sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurtdışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri uygulanmayacağına düzenlenmiş olması karşısında davacı firmanın terkin talebinin reddine yönelik dava konusu işlemlerde hukuka aykırılık bulunmamaktadır ..." açıklamaları ile desteklenmiştir.

Bütün bu irdelemeler sonunda esasen Mahkeme kararında varılan sonuç, "... Bu durumda; kuru meyvelerin işlenmesi ve paketlenmesi faaliyeti ile iştigal eden davacı firmanın faaliyetine ilişkin olarak kuru meyveleri serbest bölge içerisinde bir takım temizleme işlemlerine tabi tutulmasının, ısıl işlemler ve solüsyon tankında bekletilmesinin davacı firmanın paketlenmesi faaliyeti kapsamında mevcut bir ürünün korunması ambalajlanmasına yönelik olduğu ilgili Kanun'un sistematik ve amaçsal yorumu neticesinde aradığı şekilde yeni bir ürün üretimi söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır ..." asıl gerekçesine dayalı olup, davanın reddine karar verilmiştir.

2. Danıştay (İlk) Temyiz Bozma Kararı⁷

İlk derece mahkemesi olarak Vergi Mahkemesi tarafından verilen davanın reddine dair karar, davacı tarafından temyiz edilmiştir.

Tam metnine yukarıda yer verilen Danıştay kararında, uyuşmazlık, Vergi Mahkemesi kararında yer alan çoğu açıklama dışarıda bırakılarak münhasıran davacı şirket faaliyetinin “*fason imalat*” ve / veya “*paketleme ve ambalajlama*” ile sınırlı olup olmadığı noktalarından ele alınmıştır.

Danıştay 3. Daire, “... *Hammaddenin bantlara girmesi ile başlayan faaliyet sürecinin değerlendirilmesi sonucunda hammaddelerin birçok safhadan geçerek şekil, tertip ve miktar olarak değişerek mamul haline dönüştüğü, sadece paketleme ve ambalajlama işleminin yapılmadığı, ayıklama, haşlama, nemlendirme, dayanıklılığı artıran koruyucu maddeler ekleme gibi işlemler yapılarak tam bir üretim sürecine tabi tutulduğu, herhangi bir fason imalatının bulunmadığı sonucuna varılmıştır.*” gerekçesi ile bozma yolunda karar vermiştir.

3. Danıştay (İlk) Karar Düzeltme Talebi Red Kararı⁸

Danıştay 3. Daire'nin temyiz aşamasında verdiği bozma kararı davalı idare tarafından kararın düzeltilmesi talebine konu edilmiş ise de bu talep reddedilmiştir.

4. Bozma Sonrası İlk Derece Mahkemesi (Bozmaya Uyma / Kabul) Kararı⁹

Vergi Mahkemesi, bozmaya uyarak Danıştay karar gerekçelerini kararında tekrar etmek suretiyle davanın kabulüne karar vermiştir.

⁷ Dan. 3. D., 27.01.2014, E:2011/1877, K:2014/159. (Karar yayımlanmamıştır.)

⁸ Dan. 3. D., 20.04.2015, E:2014/7562, K:2015/2232. (Karar yayımlanmamıştır.)

⁹ İzmir 2. VM, 06.07.2015, E:2015/849, K:2015/992. (Karar yayımlanmamıştır.)

5. Danıştay (İkinci) Temyiz Onama Kararı¹⁰

Vergi Mahkemesi'nin Danıştay 3. Daire'nin temyiz aşamasında bozmaya dair kararına uyararak verdiği karar davalı idare tarafından temyiz edilmiş olup, Danıştay Daireleri arasında değişen iş bölümü sonucu inceleme bu kez Danıştay 9. Daire tarafından yapılarak temyiz talebi reddedilmiş ve temyize konu karar onanmıştır.

6. Danıştay (İkinci) Karar Düzeltme Talebi Red Kararı¹¹

Danıştay 9. Daire'nin temyiz aşamasında verdiği onama kararı davalı idare tarafından kararın düzeltilmesi talebine konu edilmiş ise de bu talep reddedilmiş ve uyuşmazlık davacı lehine kesin olarak sona ermiştir.

II. ÇÖZÜMÜ GEREKEN HUKUKİ MESELE

Somut olayda çözülmesi gereken hukuki mesele ilk derece Mahkemesi tarafından *“... davacı firmanın serbest bölge içerisinde faaliyeti kapsamında ihraç ettiği mamulün serbest bölge kapsamında üretilen ürün olarak kabul edilmemesi ...”* şeklinde tespit edilmiştir.

SBK' Geç. md. 3'ün olay tarihinde yürürlükte olan hükmü, *“Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. ...”* şeklindedir.

Kararda, *“Davanın Özeti”* kısmında, *“... (şirketin) serbest bölgede kayısı ağacı bulunmadığı ancak kayısının ağaçtan koptuğu haliyle paketlenmediği, pastörizasyon, nemlendirme bir takım işlemlere tabi tutulduktan sonra paketlenme işleminin yapıldığı işlemlerinde üretim olarak kabulü gerektiği...”* şeklindeki davacı savı ile *“Savunma Özeti”* kısmında, *“... serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketlenme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölgede üretilmediğinden...”* şeklindeki davalı savunmasının söz konusu Kanun hükmü

¹⁰ Dan. 9. D., 13.06.2019, E:2016/10580 K:2019/2563. (Karar yayımlanmamıştır.)

¹¹ Dan. 9. D., 30.01.2020, E:2019/6543 K:2020/222. (Karar yayımlanmamıştır.)

çerçevesinde değerlendirilmesi gerekli olmaktadır.

Daha somut ifade ile Kanun “(serbest bölgelerde) *üretilen ürünlerin ...*” “... *FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç...*” etmekten söz ettiğine göre (üretilen) **“ürün” ve “serbest bölgede üretilen” (üretim) kavramları üzerinden Kanun hükmünün olaya uygulanabilirliği** ortaya konulmak durumundadır. Zira ilk derece Mahkeme kararında da yer verildiği üzere SBK’nda bu kavramların tanımına yer verilmemiştir.

Bağlı olarak Kanun’un son fıkrasında yer alan *“Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”* hükmünden yola çıkılarak ilk derece Mahkemesi tarafından **“yönetsel bir işlem” olarak önem atfedilen 1 Seri No’lu SBK Genel Tebliği açıklamalarının olayla ilgili olup olmadığı ve olay ile ilgili ise bağlayıcılığının** da tespiti gerekli olmaktadır.

Bu şekilde ortaya koyduğumuz *“hukuki mesele”*, aşağıda yorum yöntemleri uygulanarak yapılacak inceleme ile çözüme kavuşturulmaya çalışılacaktır.

III.YORUM YÖNTEMLERİ İLE İNCELEME

A. GENEL OLARAK

Yorum, bir düzenlemede mevcut düşüncenin yargıç tarafından klasik değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasıyla ortaya çıkarılması işlemidir. Kanunların kural olarak soyut ve genel olması yanında ayrıca dildeki çok anlamlılık hukukta yorum gerekliliği doğurmaktadır¹².

Yargıtay’ın bir kararında da¹³ ifade edildiği üzere öğretide yorum; bir sözün, bir deyim, bir kanun hükmünün gerçek anlamını araştırmak için yapılan düşünsel bir faaliyettir. Aynı karar gerekçesinden devam edersek; çoğu kez kanunda kullanılan kelimeler veya kanun metninin anlamının tespitinde bir güçlük çıkmaz. Ancak bazen hukuk kuralı belirsiz olabileceği gibi birden fazla anlama da gelebilir. İşte bu gibi

¹² Ali Nazım SÖZER, **Hukukta Yöntembilim**, Beta Yayınları, 7. Baskı, İstanbul – 2020, s.14, 15.

¹³ Yar. CGK, 25.02.2021, E:2019/595, K:2021/58, **Corpus İçtihat Bankası**. Erişim: 04.10.2022.

durumlarda, kanunun uygulanmasını sağlamak için kuralın gerçek anlamını ortaya çıkarmak zorunlu hale gelir. Yorumda bulunan hâkimin görevi, uygulayacağı yasa maddesinin içeriğini ve kapsamını aynı olayda karar verebilecek herhangi bir diğer hâkimin anlaması gerektiği şekilde anlamaktır.

Hukukumuzda yorumun kanuni temeli olarak Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 1. maddesinde yer alan; *“Kanun, sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır. / Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir. / Hâkim, karar verirken bilimsel görüşlerden ve yargı kararlarından yararlanır.”* hükmü esas alınmaktadır.

Bunun dışında ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3. maddesinde; *“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.”* şeklinde yer alan hüküm de yorumun kanuni temellerindedir.

Ancak her iki Kanun hükmü, *“söz ve öz”* ile *“lafız ve ruh”* kavramlarını kullanarak birbirine yaklaşıp da özel hukuk alanını ilgilendiren TMK hükmünde *“Kanunda uygulanabilir hüküm olmaması”* halinde boşluk doldurma müessesesinin bir kamu hukuk dalı olan vergi hukukunda geçerli olmadığına dikkat çekmek isteriz. Bu, çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ortaya konulacak *“vergilerin kanuniliği”* ilkesi (AY md. 73) ile doğrudan bağlantılıdır¹⁴.

Vergi kanunları geniş halk kitlelerini ilgilendirdiği ve devletle kişiler arasında alacak – borç ilişkisi yarattıkları için bunların en iyi bir biçimde anlaşılması gerekmektedir. Özellikle vergi kanunlarının olayımıza konu SBK Geç. md. 3'de görüldüğü üzere, sık sık değişerek yeni müesseseler getirdiği dönemlerde bu önem daha da artmaktadır. Taraflar arasındaki yorum farklılıklarının sonucu olarak vergi

¹⁴ GÖZLER, Anayasanın 73. Maddesine dayalı *“vergilerin kanuniliği ilkesi”*ni incelerken, bunun tarihi süreçte 1808 tarihli Sened-i İttifak ve 1839 tarihli Tanzimat ve 1856 tarihli Islahat Fermanların da yer aldığı ifade etmektedir. Bkz. Kemal GÖZLER, **Türk Anayasa Hukuku**, 4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa – 2021, s. 446.

uyuşmazlıklarının varlığı ve çokluğu zaman içinde değişim göstermektedir¹⁵.

Benzer şekilde ceza hukuku alanında da özel hukuk için uygulanabilir TMK düzenlemesinden farklı bir yaklaşım izlendiği görölmektedir. Nitekim Yargıtay'ın bir kararında¹⁶, “*Ceza Hukuku alanında da yasanın soyut hükümlerinin somut olaylara uygulanması sırasında içeriğinin ve kapsamının belirlenmesi için yorum işleminin uygulanması gerekir. Ceza hukuku alanındaki yorum, suçta ve cezada kanunilik ilkesinin gereklerine uygun olarak yapılmalıdır. Bu nedenle, ceza hukuku normlarının sanığın zararına olarak, kıyas niteliğinde, genişletici biçimde yorumlanması kanunilik ilkesine ters düşer.*” denilerek bu duruma vurgu yapılmıştır. Vergi hukukuna özgü anayasal ilke (Vergilerin kanuniliği) ile ceza hukuka özgü “*suç ve cezalarda kanunilik*” ilkesinin (AY md. 38) anlayış benzerliğine dikkat çekmek isteriz¹⁷.

İncelemekte olduğumuz karar(lar) vergi hukukuna özgü olay ve normlar üzerinden değerlendirme yapmayı gerekli kılmaktadır. Bu nedenle çalışmamızda özellikle yukarıda yer verilen VUK'nin 3. maddesi çerçevesinde hareket edilecektir. Bu nedenle başlangıçta söz konusu Kanun hükmü üzerinde bir değerlendirme yapılması zorunluluk arz etmektedir.

Madde hükmü halen yürürlükteki haline 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişlik sonucu gelmiştir. Söz konusu Kanun, VUK'nin birçok maddesinde değişiklikler yapmış olup, genel gerekçede, “*Günümüz vergiciliğinde başarı, maddi vergi kanunlarının mükemmeliyetinden ziyade, iyi bir uygulamaya bağlıdır. Bu nedenle vergi uygulama prensip ve esaslarını belli eden Vergi Usul Kanunu, vergide adalet, güvenlik ve etkinlik sağlamada özel bir önem taşımaktadır.*” görüşüne yer

¹⁵ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku Temel kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, 6. Baskı, Ankara – 1994, s. 57.

¹⁶ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 25.02.2021, E:2019/595, K:2021/58, **Corpus İctihat Bankası**. Erişim: 04.10.2022.

¹⁷ “*Vergilendirmede kanunilik ya da yasallık ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak Yasama Organı tarafından ve kanunla konulabileceğini, değiştirilebileceğini ve kaldırılabilceğini ifade etmektedir. ... İlkenin burada ulaşmak istediği yegâne hedef, keyfi ve takdire dayalı eylem ve işlemlerin önlenmesidir.*” Ersan ÖZ, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, s. 76.

verilmiştir¹⁸.

VUK'nin "*Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat*" başlığını taşıyan 3. madde gerekçesinin vergi kanunlarının yorumu ile ilgili bölümünde ise, bu düzenlemenin nedenleri şöyle açıklanmaktadır¹⁹.

"...Vergi Usul Kanunu'nda yapılan bu değişiklik tasarısında vergi kanunlarının ne şekilde yorumlanacağı ve uygulanacağını gösterir bir hükme yer verilmesi gerekli görülmüştür. Esasen Türk hukuk alanında ve yabancı memleketlerin vergi hukukunda, yorumlamanın ne şekilde yapılacağını gösteren hükümler kanun maddelerinde açıkça gösterilmiştir. Vergi Usul Kanunu'na vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, hukuk biliminde uygulanan yorum metodları ve Batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve Bilimsel Yorumlama Metodu'nun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metot olduğu sonucuna varılmıştır..."

Madde gerekçesinde belirtildiği üzere burada düzenlenen hüküm tamamen bir "yorum" kuralıdır ve metodun adı "*Bilimsel Yorumlama*" olarak konulmuştur. Yorum, "*Kanun, nizam, karar ve her türlü mukavelelerdeki ibarenin manalarını izah ve tayindir.*" anlamına gelir²⁰ ve buralardaki ibarelerin manaları, 'izah ve tayine ihtiyaç duyarsa' yapılır.

Nitekim bendin ilk cümlesi "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.*" şeklinde olup, kanunun lafzı, onun sözü, açık ifadesi, yani metnin kendisidir. Kanun'un ruhu ise, kanunun bütününde baskın olan esaslara ve maddelerin, hukuk sisteminin ve kanunun tümü içindeki yerlerine ve birbirleriyle olan bağlantılarına göre taşıdıkları anlam demektir. Sözün (lafzın) ve özün (ruhun) birlikte hüküm ifade etmesi, yorumda genel kuraldır. Madde gerekçesinde de uygulamalarda 'ilk olarak' olaya ilişkin hüküm metninin dikkate alınacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Kanun koyucu bu hükmü getirirken kanunun sözü ile özünün her zaman aynı yönde olmayabileceğini, bunlar arasında bir çatışmanın bulunabileceğini öngörmüştür. Kanun'un sözünden ilk

¹⁸M. Tahir UFUK, "*Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas*", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs - 2001, S:101.

¹⁹UFUK, *a.g.m.*

²⁰ **Türk Hukuk Lügati**, Türk Hukuk Kurumu, Yetkin Yayınları, Ankara – 2021.

bakışta bir anlam çıkartılamıyorsa ya da çıkarılan anlam ciddi bir şüphe ve duraksamaya yol açıyorsa kanunun amacı ve ruhu araştırılacaktır²¹.

Bendin ikinci cümlesi ise *“Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”* şeklindedir. Dikkat edilecek olursa bu ikinci cümle sadece lafzın açık olmadığı hallerde söz konusudur. Eğer kanunun sözü, ifadesi açık değilse yukarıdaki durum geçerli olur. Yani hükmün konuluş amacı, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı dikkate alınır. Aslında hükmün konuluş amacı, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı kanunun özünü (ruhunu) ifade eder. Dolayısıyla sözün açık olmaması halinde öze bakılması gerekir. Hangi yorum yöntemi kullanılırsa kullanılsın, vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırları dışına çıkılamayacaktır^{22,23}

İşte bu çerçevede incelediğimiz karar(lar), gerek yukarıda yer verdiğimiz VUK md. 3 hükmü, gerek maddenin ihdasında ortaya konulan gerekçe ve gerekse bunlar ile tamamen paralel olan öğretilerde kabul gören araç / yöntem ve sıralamaya göre aşağıda ele alınacaktır²⁴.

²¹ UFUK, *a.g.m.*

²² “Bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için, çerçevesinin yasa ile belirlenmesi zorunludur. Bu da mali yükümlünün konusunun yükümlüsünün, matrahının ve oranının yasa ile belli edilmesiyle sağlanabilir. Yasa bu öğelerden hiçbirini idarenin takdirine bırakamaz.; vergi yasanın koyduğu ilke ve kurallara göre alınır.”. Bkz. Selim KANETİ / Esra EKMEKÇİ / Gülsen GÜNEŞ / Mahmut KAŞIKCI, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul – 2022, s. 56.

²³ Bir Danıştay kararında her ne kadar başka unsurlar ile ilgili *“karşı oy”* gerekçesi olarak yer almış olsa da, *“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/A maddesinin ikinci fıkrasında; vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, Türk vergi hukukunda deyimsel, tarihi, amaçsal ve sistematik yorum şekillerinin tamamına yer verildiği görülmektedir. / Gerek yargısal içtihatlar ve gerekse bilimsel doktrinde, hukuk kuralı denilen şeyin, bir metinden ibaret olduğu belirtilerek asıl hukuk kuralının, bu metnin kendisi değil, onun anlamı olduğu kabul edilmektedir. Hal böyle olunca, Kanun hükümlerinin sadece lafzına göre değil, hem lafzına hem de ruhuna göre yorumlanması ve kanunun lafzına dayanılarak konuluş maksatlarına aykırı sonuçlara varılmasına meydan bırakılmaması, bu günün hukuk ilminin ve tatbikatının kaideleridir.”* şeklinde yer alan görüş esasen yargının da genel kabulü olarak değerlendirilebilir. Dan. VDDK, 17.01.2018, E:2017/680, K:2018/2, Karşı Oy gerekçesi, **Corpus İctihat Bankası**. Erişim: 05.10.2022

²⁴ KARAKOÇ da *“Kanun koyucu vergi hukukunda, lafzi, tarihi, sistematik ve amaçsal yorum yöntemlerini kabul etmektedir. Lafzi yorum yöntemi dışındakiler, kanun metninin açık olmadığı durumlarda ve vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırları içinde geçerli olmaktadır.”* görüşündedir. Bkz.

B. LAFZİ YORUM

1. Genel Olarak

Yukarıda yer verdiğimiz TMK md. 1’de, “söz” ve VUK’nin 3. maddesinde yer alan “lafız” kavramları ile yorum yöntemi olarak lafzi yoruma işaret edilmektedir.

Anayasa Mahkemesi’nin (AYM), “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 olmayanı yasaya yakıştırmak ve yorum yoluyla yasakoyucunun yerini almak demek olur.” gerekçesini de içeren bir kararı²⁵ bu konuda yargının yaklaşımına somut bir örnek olarak ele alınabilir.

O halde lafzi yorum, kanun metninin (sözün, lafzın) anlamını ortaya çıkarmak için, metinden uzaklaşmadan, metinde yer alan kelimelerin dizilimi, anlamları ve yazım kuralları esas alınarak yapılan yorumdur şeklinde tanımlanabilir. Çünkü iletişim önce metinle kurulur²⁶.

Yorum için kullanılacak doğrudan araçlar kanun metninde yer alanlardır²⁷. Bunlardan ilki ve en önemlisi metindeki sözcüklerdir. Sözcüklerin günlük dildeki

KARAKOÇ, a.g.e , s. 157.

²⁵ AYM, 16.10.1990, E:1990/32 K:1990/25. www.anayasa.gov.tr. Erişim:08.10.2022.

²⁶ SÖZER, a.g.e., s. 41 vd., s. 148. Vergi hukuku özelinde ise “Vergi yasalarında diğer hukuk dallarına ait birçok kavram ve deyim kullanılır. Bu kavram ve deyimler ait oldukları hukuk dallarındaki anlamlarına göre değerlendirilir... Buna karşılık, vergi yasaları bir kısım kavramlara değişik tanım vermişlerse artık bu tanım çerçevesindeki anlamları göz önüne alınacaktır.” açıklaması ile özellikle konumuz ile ilgili olduğundan “Üretim, tüketim, yatırım, özsermaye, amortisman, değerlendirme vb. kavramlar ekonominin ve muhasebenin kavramlarıdır. Yorum sırasında bu kavramlar kendi bilimsel ve teknik anlamlarına göre değerlendirilir.” değerlendirmesine dikkat çekmek isteriz. Mualla ÖNCEL / Ahmet KUMRULU / Nami ÇAĞAN / Cenker GÖKER, **Vergi Hukuku**, 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara – 2021, s. 24.

²⁷ “... bunun sonucu olarak, kanun hükmü büyük önermeyi; vergiyi doğuran olay küçük önermeyi; idare ya da yargı organının kararı sonucu / vargıyı oluşturmaktadır.”, KARAKOÇ, a.g.e., s. 149.

anlamları ile hukuk dilindeki anlamları farklı ise, hukuk dilindeki anlamlarına öncelik verilmesi; Kanunda kullanılan her kelimenin belirli bir anlatım amacının bulunduğunu kabul etmek gerekir. Yorumda 'yasada gereksiz terimler kullanılmaz' varsayımından hareket edilerek kanun koyucunun gerçek iradesine ulaşılmaya çalışılmalıdır. Normun yorumlanmasında 'mantık kuralları' da önem gösterir. Yorum yapılırken normun kanunun sistematigi içindeki yerini dikkate alıp değerlendirmek gerekirse de bu tür yorum yasanın metnine göre yapılan yorumu (lafzi yorumu) tamamlayıcı niteliktedir. Dolayısıyla her durumda lafzi yorum, yorumlamada kullanılması gereken ilk yorum yöntemi olmaktadır.²⁸

Yukarıda alıntı yaptığımız TMK md. 1'de, "*Kanun, sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır. / Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, ...*" ve VUK'nin 3. maddesinde, "*Vergi kanunları lafzi ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde ...*" hükümlerinin bu anlamda emredici nitelikte olduğu açıktır.

Lafzi yorum yapılmasında, (1) ilgili mevzuat, (2) genel kelimelerin anlamı, (3) mesleki kelimelerin anlamı, (4) imla kuralları yardımı ile cümlelerin çözümü, (5) müessese, (6) çıkarsama ve son olarak (7) ara sonuç şeklinde aşamaların takip edilmesinde yarar bulunmaktadır²⁹. Aşağıda bu sıralamaya göre inceleme yapılacaktır.

2. İlgili Mevzuat Hükümleri

a) 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. Maddesi

SBK Geç. md. 3'ün **dava tarihinde yürürlükte olan hükmü**, "*Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekteştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; ... / ... Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme*

²⁸ Kayıhan İÇEL, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Beta, 4. Bası, Ankara, 2017, s.143-146.; M. Emin ARTUK / Ahmet GÖKÇEN, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, 13. Bası, Ankara, 2019, s.182-188.

²⁹ SÖZER, **a.g.e.**, s.66 vd.

zammıyla birlikte tahsil edilir.” şeklindedir.

Çalışmamızın “*Sistematik Yorum*” bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacağı üzere Geç. md.3, 06.02.2004 tarih ve 5084 sayılı Kanunun 9. maddesi ile eklenmiş olup, çalışmamızda irdelediğimiz kavramlar maddenin ikinci fıkrasının 01.01.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 12.11.2008 tarih ve 5810 sayılı Kanunun 7. maddesiyle değişik halinde yer almaktadır.

Maddenin **günümüzde yürürlükte olan hali ise**, 24.02.2017 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 6772 sayılı Kanunun 7. maddesi ile değişik hali olarak, “*Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; ... / Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.*” şeklindedir³⁰.

b) 6948 Sayılı Sanayi Sicil Kanunu'nun 1. Maddesi

“*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 işletmesi, buralarda yapılan işler sanayi işleri ve buraları işletenler sanayici sayılır.*”

³⁰ Maddede yer alan “*Bakanlar Kurulu*” ibaresi, 09.07.2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 192. maddesi ile “*Cumhurbaşkanı*” olarak değiştirilmiştir.

c) 1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği

“4. İstisna Uygulamasında Özellik Gösteren Hususlar

- *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.*

- *Serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketleme ve ambalajlama gibi birtakım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri uygulanmayacaktır.*

- *Serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere 06/02/2004 tarihinden önce veya sonra ruhsat alan mükelleflerden bu Tebliğde belirtilen şartları yerine getirenler de istisnadan yararlanacaklardır...*

- *İstisna şartlarının ihlal edilmesi halinde, yıl içinde işten ayrılan personel dahil uygulanan gelir vergisi tevkifat istisnası nedeniyle tecil edilen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte işverenden tahsil edilecektir.”*

3. Genel Kelimelerin Anlamlarının Çözülmesi

SBK Geç. md. 3'ün olayımıza ilişkin yukarıda yer alan (b) bendinde *“Bu bölgelerde üretilen ürünlerin...”* ibaresi yer alırken aynı maddenin olayımız ile ilgili olmayan (a) bendinde *“Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan...”* ve *“...bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin...”* ibarelerine yer verildiği görülmektedir. O halde aslında mesleki ve teknik bir kavram olma olasılığı yanında daha çok kullanımı genel olduğu için *“üretim”, “imalat”* ve *“ürün”* kavramları üzerinde durmakta yarar

bulunmaktadır.

Söz konusu maddenin son fıkrasında, “*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*” hükmünden hareketle idarenin yayınladığı 1 seri no.lu Genel Tebliğ’de yer alan,

- 1) “*Bölge içinde üretim faaliyetinde bulunan...*”
- 2) “*...üretim için istihdam ettikleri tüm personele...*”
- 3) “*...üretici firmaların ürünlerini...*”
- 4) “*Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen...*”
- 5) “*Bölgedeki işletmelerin fason imalat yanında...*”
- 6) “*Serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen...*”
- 7) “*...bölgede sadece paketlenme ve ambalajlama gibi birtakım işlemlere tabi tutulan ürünlerin...*”
- 8) “*Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen...*”
- 9) “*...dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddelerin...*”

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

Bu noktada Kanunun farklı veya çoğu kez aynı maddelerinde (md. 7, Geç. md. 3 ve 4,) “*imal*” ve bazı maddelerinde ise (md. 1, 6 ve 7, Geç. md. 3) “*üretim*” ve “*ürün*” kavramlarının kullanımının eleştiriye açık olduğunu da belirtmek isteriz. Hatta başlangıçta alıntı yapılan Kanun hükmünde; “*üretim faaliyeti*”, “*imal edilen ürün*” ve “*üretilen ürün*” kavramları kullanılırken GT’de bu kavramlara, “*üretici firma ürünü*”, “*fason imalat*” gibi kavramlar da dâhil edilerek dilde bir karmaşaya neden olunmuş durumdadır.

Bu çerçevede söz konusu kavramları ele alırsak:

Üretim, ayrıntılarına aşağıda girileceği üzere, “*belirli faaliyet ve işlemler sonucu*

yeni bir mal veya hizmet meydana getirme, istihsal, tüketim karşıtı”³¹,

İmalat, “hammadde işlenerek yapılan her türlü mal, işlenerek yapılan üretim”³²,
 ³³,

Ürün, “doğadan elde edilen, üretilen yararlı şey, mahsul”, “Türlü endüstri alanlarında ham maddelerin işlenmesiyle elde edilen şey”, “eser” ve “bir tutum veya davranışın ortaya çıkardığı şey”³⁴,

Ambalaj, “eşyayı sarmaya yarayan mukavva, kâğıt, tahta, plastik vb. malzeme” ve **ambalajlama** ise “bu malzemeleri kullanarak eşyayı sarma”; **paket**, “İçinde bir veya birçok şey bulunan, kâğıda sarılarak veya kutuya konularak bağlanmış, elde taşınacak büyüklükte nesne”, **paketleme** ise “paket yapma işlemi”³⁵,

anlamındadır.

Bu noktada, SSK'nin 1. maddesinde kullanılan bazı ibarelerin de değerlendirilmesi gerekli olmaktadır:

Şekil, “biçim”, “bir nesnenin dış çizgileri bakımından niteliği, dıştan görünüşü, şekil, eşkal...”³⁶; “dış görünüş; bir cismin yapısını ortaya koyan çevre çizgilerinin bütünlüğü...”³⁷,

Hassa, “özellik, hasiyet”³⁸, “iyi, güzel...”³⁹, **özellik**, “bir şeyin benzerlerinden

³¹ TDK GTS. www.tdk.gov.tr Erişim: 08.10.2022.

³² TDK GTS. www.tdk.gov.tr Erişim: 08.10.2022.

³³ 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 ettiğinden üretim, imalatı da kapsayan daha üst bir kavram olmaktadır.

³⁴ TDK GTS. www.tdk.gov.tr Erişim: 08.10.2022.

³⁵ TDK GTS. www.tdk.gov.tr Erişim: 08.10.2022.

³⁶ TDK GTS. www.tdk.gov.tr Erişim: 08.10.2022.

³⁷ TDK Fizik Terimleri Sözlüğü. www.tdk.gov.tr Erişim: 08.10.2022

³⁸ TDK GTS. www.tdk.gov.tr Erişim: 08.10.2022.

³⁹ TDK TTAS. www.tdk.gov.tr Erişim: 08.10.2022

veya başka şeylerden ayrılmasını sağlayan nitelik, hususiyet, spesiyalite”⁴⁰,

Terkib (Türkiye Türkçesi ağzıyla söylenişi “*terkip*”), “*birleşim, birleştirme, bir araya getirme / tamlama...*”, “*iki veya daha çok ögenin bir araya gelerek yeni bir öge oluşturması...*”⁴¹

olarak tanımlanmaktadır.

Kanun burada, “*imal*” ve “*istihsal*” kavramlarını kullanmaktadır ki, yukarıdaki hususlar gerçekleştiğinde, Sözlükte “*hammaddeyi işleyip mal üretme / yapım*” olarak tanımlanan imal ve yine aynı Sözlüğe göre “*çıkarma, elde etme*” olarak tanımlanan istihsal gerçekleşmiş olacaktır⁴².

4. Mesleki ve Teknik Kavramların Anlamalarının Çözümlemesi

Bu bölümde sadece somut uyumsuzlığa uygulanan Kanun hükmünde değil, buna dair idare tarafından çıkarılmış Genel Tebliğ ve ayrıca davaya dair diğer kararlarda kullanılan mesleki ve teknik kavramlar ele alınacaktır.

Serbest Bölge, SBK md. 6’ya göre, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımda⁴³ olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin

⁴⁰ TDK GTS. www.tdk.gov.tr Erişim: 08.10.2022.

⁴¹ TDK GTS. www.tdk.gov.tr Erişim: 08.10.2022.

⁴² TDK GTS. www.tdk.gov.tr Erişim: 08.10.2022.

⁴³ <<“Serbest dolaşımda bulunan eşya” deyimi, tümüyle Türkiye Gümrük Bölgesinde elde edilen ve bünyesinde Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülke veya topraklardan ithal edilen girdileri bulundurmayan veya şartlı muafiyet düzenlemelerine tabi tutulan eşyadan elde edilen ve tabi olduğu rejim hükümleri uyarınca özel ekonomik değer taşımadığı tespit edilen veya Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülke veya topraklardan serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutularak ithal edilen veya Türkiye Gümrük Bölgesinde, yukarıda belirtilen eşyadan ayrı ayrı veya birlikte elde edilen veya üretilen eşyayı>> ifade etmektedir. (GK md. 3/6-a) Bir başka ifade ile, Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyanın serbest dolaşıma girişi; ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ve diğer mali yükümlülüklerin yerine getirilmesi ile mümkündür.

ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir⁴⁴.

FOB, kanunlarımızda tanımı yer almamakla birlikte Uluslararası Ticaret Odası tarafından oluşturulan ve esas itibariyle tacirler arasında malların teslim edilmesi, hasarın geçmesi, masrafların paylaşımı gibi temel konuları düzenleyen, uluslararası ticaret hukukunun yeknesaklaştırılmasında önemli bir yere sahip olan Incoterms⁴⁵ kurallarındandır. FOB, “Free on Board” ibaresinin kısaltması olup, “*Gemide Masrafsız*” anlamına gelmekte olduğundan yalnız deniz ve içsu taşımacılığında kullanılan terimlerdenidir⁴⁶. Bu anlamda sınırlı bir kavram olarak SBK’nin incelediğimiz maddesinde kullanımı doğru olmayıp, tüm taşımacılık türlerine uygun ikinci terim olan “*FCA (Free Carrier - Taşıyıcıya Masrafsız)*”⁴⁷ kavramının kullanılmamasının madde metinde bir zafiyet olarak değerlendirilmesi mümkündür.

Muhtasar Beyanname, GVK’nun 94. maddesinde yer alan düzenleme uyarınca, sayılan kişilere yine belirtilen kişilerce yapılan ödemeler üzerinden kesilen Gelir Vergisi, “*tevkifat*” veya “*stopaj*” olarak adlandırılmakta ve kesilen bu vergiler, vergi sorumlusu (VUK md. 8) sıfatını taşıyan ödeme yapan kişilerce bu beyanname ile beyan edilerek vergi ödemesi yapılmaktadır. Kanuni tanımı, “*Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirmesine mahsustur.*” (GVK md. 84) şeklindedir.

Tahakkuk, vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağın miktar itibariyle tespitine dair

⁴⁴ TAYLAR, “4458 sayılı Gümrük Kanunu’nda serbest bölgenin bir tanımı yapılmaktadır. ... Ancak, Gümrük Kanunu’nun yapmış olduğu bu tanım gümrük işlemleri ve rejimi açısından yapılan bir tanım olup, serbest bölgenin unsurlarını tam olarak kapsamamaktadır.” görüşündedir. Bkz. Yıldırım TAYLAR, **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara – 2008, s. 6. SBK’nin açık ve ayrıntılı düzenlemesi (md. 6) karşısında biz de aynı görüşteyiz.

⁴⁵ Uluslararası Ticaret Odası ve “Incoterms” için Bkz: <https://iccwbo.org> ve ICC Türkiye için Bkz: <https://icc.tobb.org.tr>.

⁴⁶ Hale EZEL, **Uluslararası Ticarete Teslim Şekilleri**, Yüksek Lisans Tezi, İzmir – 2013., <https://tez.yok.gov.tr>, s. 82. Erişim: 07.10.2022

⁴⁷ EZEL, **a.g.e.**, s. 42.

idari muamele (Tarh – VUK md. 20) sonrası yetkili makamlar tarafından mükellefe yazılı bildirim (Tebliğ – VUK md. 21) ile bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi (Tahakkuk – VUK md. 22) anlamına gelmektedir⁴⁸.

Terkin, SBK'nin Geç. 3. maddesinin yürürlükteki halinde yer alsa da dava tarihindeki metninde bu kavram yer almamakta ve onun yerine 'müstesna' kavramı kullanılmaktadır. Ancak gerek istisna sonrası 'terkin' yapılıyor olması ve gerekse GT içeriğinde yer alıyor olması nedeniyle tanımlanmasında yarar vardır. VUK'nin 115 ve AATUHK'nin 105 ve 106. maddelerinde de kullanılan bu terimin tam olarak bir tanımı kanunlarda yapılmamıştır. SBK'nin incelediğimiz maddesine ilişkin GT'de "*İstisna uygulamasından yararlanan mükelleflerin yurt dışı ihracat tutarının toplam satış tutarına oranı, %85 veya üzerinde gerçekleştiğinin YMM faaliyet raporu ile tespit edilmesi halinde, vergi dairesince tecil edilen vergi terkin edilecektir.*" açıklaması yer almaktadır. Buna göre tahakkuk eden ve ödenmesi gereken verginin belirli bir tarihe kadar ödemesinin erteleneceği (tecil) ve daha sonra ödemesi ertelenen bu vergilerin bir anlamda 'silineceği' yani terkin edileceği yolunda tanımlama mümkündür⁴⁹.

İstisna, SBK'nin ele aldığımız hükmünün yürürlükteki halinde yer almasa da dava tarihindeki metinde ("*istisna*") "*müstesna*" şeklinde kullanılmıştır. (Maddenin yürürlükteki halinde bunun yerine, tecilden de söz edilmeden doğrudan 'terkin' kavramına yer verilmiştir) İstisna, genelden ayrı, kural dışı olma, ayrıklık olarak; vergi istisnası da vergiye tabi olması gereken bir iktisadi etkinliğin ya da gelirin kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılması olarak tanımlanabilir. Koyu Arapça bir sözcük olan istisnanın Türkçe tam karşılığı yoktur. İstisnalar, vergi konusunu sınırlamakta ve bu şekilde vergi konusuna giren bazı mal, hizmet ya da işlemler, sosyal, ekonomik, siyasal vb. nedenlerle vergi dışı bırakılmaktadır.⁵⁰

⁴⁸ Tarh, tahakkuk ve tebliğ kavramları konusunda Bkz. S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 4. Baskı, İstanbul – 2009, s. 95 - 111.

⁴⁹ "*Terkin, kelime olarak silinme anlamına gelir. Verginin terkinini, tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş olan bir verginin, tahakkuk kaydının iptal edilmesi yahut da tahsil edilmiş olan verginin mükellefe red ve iade edilmesi suretiyle bu alacağın vergi idaresince ortadan kaldırılması işlemidir.*" Osman PEHLİVAN, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon – 2009, s. 78.

⁵⁰ PEHLİVAN, istisnayı, "... vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun, kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılması ..." olarak tanımlamaktadır. Ayrıca

Gecikme Zammı, SBK’nda yıllık satış tutarı belirli oranın (%85) altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergilerin cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edileceği düzenlenmiş olup, gecikme zammı; AATUHK’nin 51. maddesine göre alacağın ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı belirlenen oranda uygulanan bir zamdır.

Fason (üretim), SBK’nda yer almayan ancak GT ve yargı kararlarında kullanılan bu kavramın Kanunlarda bir tanımı yer almamaktadır. Sözlük anlamı ile “*malzemesi marka sahibi tarafından karşılanarak başka bir firmaya yaptırılan mal*”⁵¹ ifade etmektedir. Vergi mevzuatına dahil 27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’ndeki açıklamalara göre, “... kendi üretimlerine ilave olarak işletme organizasyonunu ve işin riskini üstlenip ham ve yardımcı maddelerini sağlayarak fason ücreti karşılığında ...” bir başkasına yaptırılan üretim olarak tanımlanabilir⁵².

5. İmla Kuralları Yardımı İle Cümlelerin Çözülmesi

Uyuşmazlığa konu olayda uygulanacak dava tarihindeki SBK hükmünün çekirdek ifadesi, “*Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.*” şeklindedir. Söz konusu bent tamamen personel (işçi) ücretlerinden kesilen GV ile ilgilidir⁵³.

Aynı fıkranın bizzat serbest bölgede faaliyet yürüten mükelleflerin kazançlarını ilgilendiren diğer bendinin dava tarihindeki hali ise “*Serbest bölgelerde faaliyette*

Bkz. a.g.e., s.61. Ayrıca bkz. Selahattin TUNCER, **Vergi Hukuku**, Ankara-2003, Sayfa: 136.

⁵¹ TDK Sözlük. www.tdk.gov.tr Erişim: 08.10.2022.

⁵² CEYHAN, “... bir firmanın başka firmaya imalat yaptırmasına ‘fason imalat’ denmektedir... Kanımızca dışa yaptırılan imalatın fason olması için imalat değerinin ve işleminin önemli kısmının dışarıda oluşması gerekir.” görüşündedir. Bkz. Burhan CEYHAN, **Vergi Hukuku Açısından Sanayi Ürünü İhracat İstisnası**, 3. Basım, Denge Yayınları, İzmir – 1987, s. 40, 41. Bu anlamda fason üretim, “*eser sözleşmesi*” (TBK md. 470) ile de ilişkilendirilebilir.

⁵³ YİĞİT ŞAKAR, istisna uygulaması için personelin serbest bölgede fiilen çalışıyor olmasının yeterli olduğunu vurgulamakta ve “Serbest bölgede elde edilen ücretlerin gelir vergisinden istisna olması için, ücretin ödeme yerinin, dövizle yapılıp yapılmamasının, merkezden gönderilip gönderilmemesinin ve kambiyo mevzuatına göre Türkiye’ye getirilip getirilmemesinin bir önemi yoktur.” Değerlendirmesini yapmaktadır. Ayşe YİĞİT ŞAKAR, **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara – 2008, s. 267.

bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar...” şeklindedir.

Her ne kadar iki ayrı bent, iki ayrı kazanç (birinde işçiler açısından ücretlere dair vergi, diğerinde ise işletme açısından kazançta dair vergi) türü ile ilgili görünmekte ise de birbirini etkileyen kavramlar olduğu, aynı fıkra içinde düzenlenmeleri ile de belirgindir.

Gerek maddenin (bugün yürürlükte olan halinde) 13 kez “ve”, 5 kez “veya”, 6 kez “ile”, 1 kez “ya da” ve 1 kez “ancak” şeklinde bağlaçlar kullanılması, gerek farklı geçici maddelerde düzenlenmesi gereken hükümlerin aynı maddede farklı fıkralar halinde düzenlenmesi / zamanla bu maddeye eklenmesi ve gerekse bunların da zaman içinde değiştirilmesi, nedeniyle cümle ve paragraf yapıları dikkate alınarak söz konusu madde hükmünün bir bütün olarak ele alınması gerekli olmaktadır.

Bütün bunların yanı sıra alıntı yapılan Kanun hükmünde; “*üretim faaliyeti*”, “*imal edilen ürün*” ve “*üretilen ürün*” kavramları kullanılırken Genel Tebliğde bu kavramlara bir de “*üretici firma ürünü*”, “*fason imalat*” gibi kavramlar da dâhil edilmiştir. Bu nedenle de cümlelerin gramer yapılarının analiz edilmesi de bir gereklilik olmaktadır. Zira, burada “*imalat*” ve “*üretim*” örneklerinde olduğu gibi kelimelerin belirsiz veya çok anlamlı olması halinde diğer yorum yöntemleri devreye girecektir⁵⁴.

“*Üretim*”, yukarıda tanımladığımız 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.⁵⁵ Bir başka ifade ile “*üretim*” ile “*imalat*” aynı anlamda değildir. Üretim, yeni bir mal ve hizmet meydana getirme iken imalat, hammadde işlenmesi ile sadece mal üretimini ifade eder. Özetle üretim, imalatı da kapsayan daha üst bir kavramdır.

Bu yüzden Kanun metninde, “*Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan...*”

⁵⁴ SÖZER, a.g.e., s. 59, 60.

⁵⁵ TDK GTS. www.tdk.gov.tr Erişim: 08.10.2022.

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.

Diğer yandan fıkranın (a) bendinde, “... *bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları ...*” ve (b) bendinde ise “*Bu bölgelerde üretilen ürünlerin ... yurtdışına ihraç eden...*” ifadeleri kullanıldığından, (a) bendinde işletmenin faaliyet kazancına uygulanan istisnadan farklı olarak (b) bendinde personel ücretleri ile ilgili vergi istisnası için “*yurtdışına ihraç*” şartı arandığı da ortaya çıkmaktadır. O halde, işletmenin vergi yükü anlamında üretim ve (nereye yapıldığı önemli olmayan) satış yeterli iken personel ücretleri vergi istisnası uygulaması için üretimin ve devamla üretilen şeylerin yurtdışına ihracının şart olduğu açık olarak ortaya çıkmaktadır.

6. Hukuki Müessesenin ve Unsurlarının Belirlenmesi

Somut olay bakımından sorun, SBK Geç. md. 3’de yer alan “*Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.*” hükmünün maddi olaya uygulanması kaynaklıdır.

Vergi Mahkemesi ilk (red) kararında uyuşmazlığın özünün, “... *davacı firmanın serbest bölge içerisinde faaliyeti kapsamında ihraç ettiği mamulün serbest bölge kapsamında üretilen ürün olarak kabul edilmemesinden ...*” kaynaklı olduğunu tespit ederek Kanunda yer almayan “*üretim*” ve “*ürün*” kavramlarını lafzi yorumla önce sözlük anlamı ve akabinde de SSK md. 1 çerçevesinde ele alarak çözüne gitmiştir.

Ancak Vergi Mahkemesi, “... davacı firmanın Sanayi Sicil Kanunu uyarınca bir sanayi işletme olarak tescil edilmiş olması, sicil ve anılan Kanunun düzenlediği alanlarda hüküm ifade edeceği, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun ise işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticaret geliştirmek amacıyla düzenlemeler ve bir kısım ihracat faaliyetlerine ilişkin istisnalar getirdiği...” gerekçesi ile “... hangi ihracat faaliyetlerinin vergi istisnası kapsamında olduğunun 3218 sayılı Yasa ve anılan Yasa ile verilen yetki doğrultusunda düzenlenen yönetsel işlemler ile belirleneceği ...” yaklaşımı ile SSK hükümlerini olaya uygulamama noktasından hareket etmiştir.

Mahkeme, ayrıca burada SBK Geç. md. 3'de yer alan yetki hükmüne dayalı (genel düzenleyici) idari işlem nitelikli Genel Tebliğ'de yer alan “... 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. Serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketlenme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri uygulanmayacaktır.” şeklindeki açıklamasına da kararında temas etmiştir.

Vergi Mahkemesi ilk (red) kararında “fason üretim” konusunda bir değerlendirme ve gerekçe yer almamakta olup, daha çok, “... davacı firmanın ihraç ettiği emtianın 3218 sayılı Yasa uyarınca **serbest bölgede yapılan bir üretim sonucu elde edilen bir ürün olmaması** ve anılan Yasa ile verilen yetki uyarınca düzenlenen yukarıda yer verilen **yönetsel düzenleme ile sadece paketlenme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin** daha sonra serbest bölgeden yurtdışına ihraç edilmesinde, **ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden**, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri uygulanmayacağına düzenlenmiş olması karşısında...” gerekçesinde ifade edilen unsurlara dayalı karar verildiği görülmektedir.

Danıştay 3. Daire'nin bozmaya dair kararında ise “... davacı şirketin muhtelif kuru meyvelerin işlenmesi ve paketlenmesi işi ile uğraştığı, sanayi odasına kayıtlı ve ... tarih ve ... sayılı kapasite raporuna sahip olduğu, yurt içi ve yurtdışından temin edilen kurutulmuş meyvelerin işlenmesi, paketlenmesi, tasnifi, depolanması ve alım satım işi yaptığı ve ilgili yılda elde edilen ürünlerin toplam FOB bedelinin %85'inin yurtdışına ihraç edildiği tespit edilmiştir.” ve “Olayda hammadde olarak alınan kuru meyvelerin çoklu işlemlerden geçirilmesine müteakip son mamul haline getirildiği, faaliyetin salt paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemleri içerdiği, şirket faaliyetinin üretime yönelik olduğu ve iştiğal konusunun ‘Fason İmalat’ kapsamında olmadığı ...” gerekçesi ile “... Bu durumda davacı şirketin serbest bölge içerisinde üretim faaliyetinde bulunduğu ...” gerekçesiyle vergi istisnası uygulanması önünde bir engel olmadığı sonucuna varılmıştır.

Her ne kadar Danıştay bozma kararında SSK ile ilgili bir değerlendirme yapılmamış olsa da davacı şirketin Sanayi Odası'na kayıtlı olması yanında ayrıca Kapasite Raporu bulunduğuna vurgu yapılmış olması yanında söz konusu Kanunda yer alan bazı ibarelere yer verilmiş olması, arka planda esasen bu Kanunun dikkate alındığını ortaya koymaktadır.

SBK ve ilgili GT, Vergi Mahkemesi ilk (red) kararı ve Danıştay 3. Daire temyizen bozma kararı birlikte ele alındığında, ancak Kanun hükmünde yer alan “*Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.*” hükmü öncelendiğinde, “**ücretlerin gelir vergisinden istisna edilmesi**” şeklinde tanımlayabileceğimiz hukuki müessese ve unsurları aşağıdaki gibi tespit edilebilmektedir:

- 1) Serbest bölgede bir işletme mevcut olmalıdır.
- 2) (Serbest bölgedeki) Bu işletmede bir üretim faaliyeti yürütülmelidir.
- 3) Bu üretim faaliyetinde istihdam edilen personel(ler) mevcut olmalıdır.
- 4) Üretim faaliyeti sonucu üretilen ürünler söz konusu olmalıdır.
- 5) Bu şekildeki üretim faaliyeti ile üretilen ürünlerin en az %85'i yurtdışına ihraç edilmiş olmalıdır.

Yönetmelik nitelikli GT ve Vergi Mahkemesi'nin ilk (red) kararı ile Danıştay 3. Daire bozma kararı dikkate alındığında, bunların yanına aşağıdaki (olumsuz) unsurların ilave edildiği anlaşılmaktadır:

- 6) Serbest bölgedeki üretim sadece ambalaj veya paketlemeden ibaret olmamalıdır.
- 7) Serbest bölgede gerçekleştirilen üretim "*fason üretim*" olmamalıdır.

7. Çıkarsama

Dava konusu olayda hukuki müessesesinin unsurları yukarıda tespit edilerek sıralanmış olup, her bir unsuru aşağıdaki gibi ele alabiliriz.

a) Serbest Bölgede Bir İşletme Mevcut Olmalıdır

Davaya ilişkin kararlar ve içeriğinde yer alan taraflar sav ve savunmalarına göre davacı firmanın serbest bölgede bir işletmesi olduğu unsuru üzerinde uyuşmazlık yoktur.

b) (Serbest Bölgedeki) Bu İşletmede Bir Üretim Faaliyeti Yürütülmelidir

Taraflar arasında uyuşmazlık bu unsur yönünden mevcuttur. Davalı idare, Vergi Mahkemesi'nin ilk (red) kararında özetle yer aldığı üzere; davacı firmanın ihraç ettiği ürünleri, bölge dışından temin ettiği, bölgede sadece paketleme ve ambalajlama işlemi yaptığını iddia etmektedir.

Davacı taraf ise yine Vergi Mahkemesi ilk (red) kararında özetle yer aldığına göre, bölgedeki tesisinde pastörizasyon, nemlendirme gibi birtakım işlemler yaparak daha sonra paketleme işleminin yapıldığını ve söz konusu işlemlerin de üretim olarak kabulü gerektiğini savunmaktadır.

Vergi Mahkemesi'nin bozmaya konu ilk (red) kararında, YMM Raporu'nda yer alan davacı firmanın temin ettiği kurutulmuş meyvelerin, üretime girmeden önce ışıklı temizleme bandından geçirilerek ve ısıtma işlemi prosesi ile cinsine göre sıcaklık ve süre ayarı yapılarak içerisinde aroma ve kimyasal koruyucu olan solüsyon tankında

tutularak sonrasında paketlenildiği şeklindeki açıklamalar alıntı olarak yer almaktadır. Kararda bu durumun aksine bir tespit bulunduğu dair bir açıklama yer almamaktadır.

Danıştay 3. Daire'nin incelememize konu bozma kararında ise hammadde olarak alınan kuru meyvelerin çoklu işlemlerden geçirilmesine müteakip son mamul haline getirildiği, faaliyetin salt paketleme ve ambalajlama gibi birtakım işlemleri içermediği, şirket faaliyetinin üretime yönelik olduğu tespit ve gerekçesi yer almaktadır.

Vergi Mahkemesi'nin bozmaya uyma sonrası (ikinci) kararında da, Danıştay 3. Daire'nin bozmaya dair kararında yer alan, *“Hammaddenin bantlara girmesi ile başlayan faaliyet sürecinin değerlendirilmesi sonucunda hammaddelerin bir çok safhadan geçerek şekil, tertip ve miktar olarak değişerek mamul haline dönüştüğü, sadece paketleme ve ambalajlama işleminin yapılmadığı, ayıklama, haşlama, nemlendirme, dayanıklılığı artıran koruyucu maddeler ekleme gibi işlemler yapılarak tam bir üretim sürecine tabi tutulduğu, herhangi bir fason imalatının bulunmadığı sonucuna varılmıştır.”* gerekçe ve tespitinin bozma hükmüne benzer ifadelerle karara gerekçe olarak taşındığı ve davanın kabulüne karar verildiği görülmektedir.

Dolayısıyla SBK'nin incelenen olaya ilişkin hükmünde yer verilen *“üretilen (üretim)”* unsuru, olayda tam anlamıyla mevcut durumdadır.

c) Bu Üretim Faaliyetinde İstihdam Edilen Personel(ler) Mevcut Olmalıdır

Davacı şirketin serbest bölgede faaliyette bulunduğu işletmesinde personel (işçi) istihdam ettiği ve davaya konu GV istisna uygulanmasına konu ücretlerin de burada ve bu faaliyette istihdam edilenlere yapılan ücret ödemeleri ile ilgili olduğu konusunda taraflar arasında uyuşmazlık olmadığından bu unsur olayda mevcuttur.

d) Üretim Faaliyeti Sonucu Üretilen Ürünler Söz Konusu Olmalıdır

Olaya ilişkin kararlarda yer alan açıklamalara ve özellikle bozmaya ilişkin Danıştay 3. Daire ve bozmaya uyulması ile ihdas edilen Vergi Mahkemesi kararında ayrıntılı bir şekilde açıklanan üretim süreci sonunda, şirketin yurt içinden *“kurutulmuş meyve”* olarak temin ettiği hammaddeleri üretim aşamaları sonunda şekil, tertip ve miktar olarak değiştirmek suretiyle mamul haline getirdiği ortaya çıkmaktadır. O halde

müessesenin unsurlarından “(Üretilen) *ürün*” unsuru da mevcuttur. Gerek Danıştay bozma ve gerekse bozmaya uymaya dair Vergi Mahkemesi kararlarında yer alan şekil, tertip ve miktar değişikliği vurgusunun, atfı yapılmamış da olsa SSK md. 1 lafzı ile ilgili olduğunun anlaşıldığını ifade etmek isteriz.

e) Bu Şekildeki Üretim Faaliyeti İle Üretilen Ürünlerin En Az %85’i Yurtdışına İhraç Edilmiş Olmalıdır

Davacının ilgili yılda gerçekleştirdiği ihracat tutarının belirlenen orandan fazla olduğu konusunda taraflar arasında bir uyuşmazlık ve aksine bir tespit yoktur. Varlığı tartışmasız ve açık olan bu unsur üzerinde irdeleme yapmak anlamlı olmayacaktır.

f) Serbest Bölgedeki Üretim Sadece Ambalaj veya Paketlemeden İbaret Olmamalıdır

Esasen bu unsur SBK lafzında yer almamakta ve Kanun tarafından verilen yetkiye dayalı yönetsel bir işlem olarak GT’de ifade edilmektedir⁵⁶. Hal böyleyken gerek davanın reddi gerek bozma ve gerekse bozmaya uyma ile davanın kabulü kararlarının tamamında bu unsurun yine de ele alındığı ve gerekçeye taşındığı görülmektedir.

Yukarıda irdelenen ve Kanun lafzında da yer alan “*ürün*” ve “*üretim*” gibi kavramların anlamları dikkate alındığında mahkemelerin yaklaşımı anlaşılır ve doğru olmaktadır. Zira sadece ambalajlama veya paketleme işi bir “*üretim*” olmadığı gibi, bu işlemlere konu edilen ürün, “*ambalajlama / paketleme*” sonrası “*yeni bir ürün*” haline de gelmemektedir.

Yine yukarıda alıntılar ile ortaya koyduğumuz üzere davacı şirket faaliyetinin bir üretim olduğu, üretim süreçleri de ayrıntıları ile anlatılarak kararlara taşınmış ve

⁵⁶ Olayımızda SBK’nun ilgili hükmünde de gördüğümüz şekilde Kanunlarda idareye verilen usul ve esasları belirleme yetkisinin bir yönetsel işlem olan Genel Tebliğ’ler ile kullanımı, öğretilerde çok sayıda yazar tarafından eleştirilmektedir. Örneğin ÖZ bu konuda “*Yürürlükteki vergi kanunları incelendiği takdirde devletin mali açıdan tüzel kişiliğini temsil eden Maliye Bakanlığı’nun hemen hemen her kanunda usul ve esasları belirlemeye yetkili kılındığı alanlara sahip olduğu görülmektedir. ... Hatta Bakanlık usul ve esaslara ilişkin bu yetkilerini çoğu zaman zorlama yorumlarla yetkisinin dışında kullanmakta, hatta bazı vergi kanunlarında da verginin temel öğelerini belirlemeye ilişkin alanlarda da yetki kullanımlarına gittiği görülmektedir.*” Şeklinde görüş bildirmektedir. Bkz. ÖZ, **a.g.e.**, s.204.

faaliyetin sadece “*ambalajlama / paketleme*” ile sınırlı olmadığı ortaya çıkmıştır. O halde olumsuz bir unsur olan bu unsurun olayda mevcut olmadığı söylenebilir.

g) Serbest Bölgede Gerçekleştirilen Üretim, “*Fason Üretim*” Olmamalıdır

Bozmaya konu ilk (red) Vergi Mahkemesi kararında, SBK’de yer almayan “*sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin*” şeklindeki açıklama ile oluşturulan olumsuz unsurun dayanağının GT olduğu, GT’den bir kısım açıklamaların karara taşınması sırasında “*fason imalat*” kavramında değinildiği, ancak davanın reddine dair ilk hükme bunun olarak gerekçe alınmadığı görülmektedir.

Bir başka deyişle GT’den blok halinde yapılan alıntının aslında sadece “*paketleme ve ambalajlama*” kısmı irdelenmiş ve olayda varlığı araştırılmış iken bu alıntı içinde yer alan “*fason imalat*” üzerinde Mahkemece durulmamıştır. Anlaşıldığına göre zaten davalı idarenin “*fason imalat*” yapıldığı yönünde bir iddia ve tespiti de yoktur.

İlginç bir şekilde “*fason imalat*” unsurunun bozmaya ilişkin Danıştay 3. Daire kararına da taşındığı ve “*Hammaddenin ... mamul haline dönüştüğü, sadece paketleme ve ambalajlama işleminin yapılmadığı, ... tam bir üretim sürecine tabi tutulduğu ...*” yolundaki gerekçenin sonunda Daire’nin “*... herhangi bir fason imalatının bulunmadığı sonucuna varılmıştır.*” ifadesini ekleme ihtiyacı hissettiği görülmektedir. Doğal olarak bozmaya uyma sonrası Vergi Mahkemesi tarafından verilen davanın kabulü yönündeki karar gerekçesinde de aynı ifadeler ve “*... herhangi bir fason imalatının bulunmadığı sonucuna varılmıştır.*” vurgusu yer almaktadır.

Dolayısıyla, üretimin “*fason üretim*” olmaması yolunda bir unsur mevcut ise olayda bu unsur gerçekleşmiş demektir. Ancak belirtmek isteriz ki kararlarda bir şekilde yer alan bu unsurun bir unsur olarak tartışılması hukuken anlamlı değildir. Bu konuda açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

Münhasıran serbest bölgede “*fason üretim*” yaptığı iddiası ile vergi idaresince işleme muhatap alınan bir başka firma tarafından açılmış iptal davasında, Vergi Mahkemesi davacı şirket üretim faaliyetinin fason üretim olup olmadığını incelemiş

ve fason üretim olmadığı sonucuna vararak davacı şirket davasını kabul etmiştir⁵⁷. Karar istinaf aşamasında hukuka uygun bulunmuştur⁵⁸.

Davacı temyizi üzerine Danıştay 9. Daire, “*Olayda, davacının serbest bölgede gerçekleştirdiği faaliyetin imalat kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle, işçilerin ücretlerinden kesilip ödenen gelir (stopaj) vergisinin ret ve iadesi talebiyle yapmış olduğu başvurunun reddedildiği görülmüş ise de, istisnayı düzenleyen Yasada; imalat faaliyetinin hangi yöntemle yapılacağına ilişkin düzenleme bulunmaması, Yasa'nın öngörmediği bir sınırlamanın tebliğ ve dava konusu işlemle belirlenmesinin Anayasanın 73. Maddesinde yer alan 'vergileirmede kanunilik ilkesine' aykırılık oluşturması nedeniyle ...*” şeklindeki “*farklı gerekçe*” ile kararı onamıştır⁵⁹.

Dolayısıyla her ne kadar, incelediğimiz yargı kararlarına bir şekilde taşındığı için burada bir unsur olarak ele alınmış olsa da “*üretimin, fason üretim olmaması*” veya bu anlama gelen başka bir ifadenin Kanun lafzında yer almaması nedeniyle bunun, gerçek anlamda bir unsur olmadığını belirtmek isteriz.

8. Ara Sonuç

Somut olay bakımından hukuki mesele, SBK Geç. md. 3'de yer alan “*Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.*” hükmünün maddi olaya uygulanıp uygulanamayacağı şeklinde olup, hukuki müesseseyi unsurlarına ayırarak değerlendirdiğimizde varılan (ara) sonuç aşağıdaki gibidir:

⁵⁷ İzmir 3. VM, 18.10.2017, E:2017/309 K:2017/1196. (Karar yayımlanmamıştır.)

⁵⁸ İzmir BİM 1. VDD, 18.01.2018, E:2017/2322, K:2018/50. (Karar yayımlanmamıştır.)

⁵⁹ Dan. 9. D., 15.10.2018, E:2018/1187, K:2018/6263. (Karar yayımlanmamıştır.) Dan. 9. D.'nin söz konusu kararı sonrası derece mahkemelerinin de gerekçelerini değiştirerek, karardaki gerekçelere göre “*kabul*” yönünde karar ihdas ettikleri görülmektedir. İzmir 3. VM, 07.10.2020, E:2020/530, K:2020/1153 ve istinaf aşamasına dair İzmir BİM 1. VDD, 23.12.2020, E:2020/1235, K:2020/1186 buna dair örneklerdendir. Nitekim bu ‘yeni’ gerekçe ile verilen kararlar, Dan. 9. D., 09.12.2021, E:2021/909 K:2021/6279 ile onanmıştır. (Kararlar yayımlanmamıştır.)

ÜCRETLERİN GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLMESİ			
	UNSUR	OLAYA UYARLAMA	MEVCUDİYET
U1	Serbest bölgede bir işletme mevcut olmalıdır.	Serbest Bölgede, SBK uyarınca ilgili kurumlardan 'Faaliyet Ruhsatı' olarak faaliyet gösteren bir işletme mevcuttur.	+
U2	(Serbest bölgedeki) Bu işletmede bir üretim faaliyeti yürütülmelidir.	İşletmenin SBK uyarınca aldığı 'Faaliyet Ruhsatı', 'İmalat' konulu olup, ayrıca işletme SSK uyarınca Sanayi Sicili'ne kayıtlı ve Sanayi Sicil Belgesi ve Kapasite Raporu'na sahiptir.	+
U3	Bu üretim faaliyetinde istihdam edilen personel(ler) mevcut olmalıdır.	İşletmenin sahip olduğu Ruhsat ve Belgeler çerçevesinde yürüttüğü faaliyete ilişkin işletmede İş Sözleşmesi ile istihdam ettiği personeller (işçiler) mevcuttur.	+
U4	Üretim faaliyeti sonucu üretilen ürünler söz konusu olmalıdır.	Usulüne uygun alınmış Ruhsat ve Belgeler uyarınca işletmede yürütülen imalat faaliyeti sonucu üretilen ürünler mevcuttur.	+
U5	Bu şekildeki üretim faaliyeti ile üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'i yurtdışına ihraç edilmiş olmalıdır.	SBK ve ikincil mevzuat uyarınca aranılan YMM Tasdik Raporu ve ekindeki belgeler ile mevzuatın belirlediği oranda ihracatın gerçekleştiği ortaya	+

		çıkıştır.	
U6	Serbest bölgedeki üretim sadece ambalaj veya paketlemeden ibaret olmamalıdır.	Somut olayda uyumsuzluk bu konuya ilişkin olup, SSK uyarınca işletmede gerçekleşen üretimin sınai üretim ve üretilenin de ürün olduğu, faaliyetin ambalaj veya paketleme ile sınırlı olmadığı saptanmış durumdadır.	+
U7	Serbest bölgede gerçekleştirilen üretim “fason üretim” olmamalıdır. (Bu unsurun bir şart olarak aranması konusunda tartışma, metin içinde yapılmıştır.)	İşletmenin gerçekleştirdiği üretimin kendi adına ve risk ile organizasyonu kendisi yüklenerek gerçekleştirildiği, olayda ‘fason üretim’in söz konusu olmadığı ortaya çıkmıştır.	+
HS	Somut olay bakımından tüm koşullar mevcuttur. Bu nedenle SBK Geç. md. 3’de yer alan “ <i>Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.</i> ” hükmünün maddi olaya uygulanması gerekir.		+

Müessesenin koşulları somut olayda mevcut olup, bu kapsamda davaya konu olayın mükellefin yani serbest bölgedeki işletmesinde üretim ve ihracat faaliyeti yürüten işverenin, burada – bu faaliyette istihdam ettiği işçilere ödediği ücretler üzerinden hesaplanarak (tahakkuk eden) GV için öncelikle tecil ve şartları sağlandığından terkin imkanından yararlanabileceği sonucuna varılmıştır⁶⁰. Lafzi

⁶⁰ Dava tarihinde yürürlükte olan SBK’nun ilgili madde hükmü, “*Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB*

yorum metodu ile varılan sonuç Danıştay 3. Daire'nin bozma ve akabinde bozmaya uyan Vergi Mahkemesi kararı, bunun tekrar temyizi sonucu Danıştay 9. Daire tarafından verilen karar ile aynıdır.

C. TARİHİ YORUM

1. Genel Olarak

Bir normun metni, yapılan lafzi yorum sonucu uygulama için gerekli şartları sağlıyor olabilir. Ancak bunu genelleyemeyiz. Kaldı ki belirlenen lafzi anlam konusunda tereddütler de doğabilir. Bu tereddütleri gidermek için tarihi yoruma başvurmak gerekir⁶¹. Bir kanun metninde bulunmayan açıklık aslında (bazen) yasama çalışmalarını sırasındaki faaliyetlerin incelenmesi ile elde edilebilir⁶².

Bu yorum yönteminde ilk görüş “*sübjektif görüş*” şeklinde olup, bu görüş sahipleri kanunun çıktığı dönemdeki kanun koyucunun iradesini ön plana alırken, “*objektif görüş*” şeklinde adlandırılan ikinci görüş sahipleri ise düzenlemenin edebi ve sistematik yapısını esas almaktadır⁶³.

bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.” şeklinde olduğundan, istisna edilen vergilerin (ücret geliri yönünden) gerçek mükellef olan işçilere mi yoksa bu vergilerin ödenmesi yönünden vergi sorumlusu konumunda olan işverene mi ait olacağı yolunda tartışmalar çıkmıştır. Ancak daha sonra, 24.02.2017 tarihinde yürürlüğe giren 6772 sayılı Kanununun 7. Maddesi ile bu hüküm değiştirilerek “*Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.*” şekline getirilmiş ve tartışmalar da sona ermiştir. Önceki dönem uygulaması ile ilgili olarak Yargıtay 9. HD, 09.10.2019, E:2019/6784 K:2019/17637 kararında yer alan “...*serbest bölgelerde istihdam edilen işçilerin ücretlerine yönelik verginin mükellefi işçiler olduğundan, bunun doğal sonucu olarak aksi yönde bir düzenleme olmadıkça bu vergi muafiyetinden de işçilerinin yararlanması gerekir, ayrıca iş ilişkisinde tarafların sözleşmede ücreti net olarak kararlaştırması da vergi mevzuatındaki vergi sorumlusu ve mükellefiyeti sıfatını değiştirici etkisinin bulunmadığı da açıktır.*” gerekçesi örnek verilebilir Karar **Corpus İctihat Bankası**. Erişim: 07.10.2022. Konumuzla doğrudan ilgili olmadığından burada ayrıntıya girilmeyecektir.

⁶¹ SÖZER, a.g.e., s. 72.

⁶² ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, “*Demokratik parlamenter rejimlerde yasa koyucunun sübjektif iradesi karmaşık bir görünümde olduğundan tarihi yorum elverişli bir yöntem değildir.*” örüşündedir. Bkz. a.g.e., s. 25.

⁶³ SÖZER, a.g.e., s. 72, 73.

Bu şekilde var olan iki ayrı görüş sahiplerinin tartışmaları sonucu günümüzde bunları birleştiren “*objektif tarihi yöntem*” ortaya çıkmıştır. Bu yöntemde, sadece kanun koyucunun iradesini ön plana alan görüş terkedilmiş, yorumcunun, kanun koyucunun düşüncesini ancak geçen zaman ile birlikte dikkate alabileceği, doğuş tarihi dışında ayrıca tüm yaşam sürecini bilmesi gerektiği kabul edilmektedir⁶⁴

Yine günümüzde “*zamana uygun objektif yorum yöntemi*” olarak ifade edilen, yasama faaliyetine katılan kişilerin subjektif görüşleri ve o dönemdeki hukuk politikasına ilişkin gayretleri değil, bunların yerine yasanın sistematığı, kullanılan kelimeler, yasanın “*kabulünden sonra*”, yorumu anında genellikle değişmiş olan düşünceleri esas alan bir görüş de mevcuttur⁶⁵.

Buna göre, bir kanun maddesinin yorumlanmasında, objektif tarih yöntemi yetersiz kalıyorsa onun yerine zamana uygun objektif yorum yöntemi tercih edilmelidir⁶⁶.

Aşağıda bu yöntemle göre normlar ve kararlar ele alınacaktır.

2. Serbest Bölgeler Kanunu'nun Zaman İçinde Değişen Yapı ve Hükümlerinin, Bu Değişikliklerde Öne Sürülen Gerekçeler İle Zamansal Olarak Değişiminin İncelenmesi

Somut olaya uygulanan, dava tarihindeki SBK'nin Geç. 3. maddesi, Kanunun kabul edilen ilk halinde mevcut olmayıp, daha sonra Kanuna eklenmiş ve zaman için de değişikliklere uğramıştır. Söz konusu maddenin ihdası bir ihtiyaç ile ortaya çıkmış ve bu ihtiyaç, Kanunun kapsamında yaşanan değişiklikten kaynaklanmıştır⁶⁷. Dolayısıyla söz konusu Geç. md. 3 ile ilgili değerlendirme yapılabilmesi için Kanunun kabul edilen ilk halinden dava tarihindeki metnine kadar yaşanan sürecin gerekçeleri ile birlikte ele alınması gerekmektedir. Her madde bir kez daha 09.02.2017 tarih ve 6772 sayılı Kanunun 7. maddesi ile değişikliğe uğramış ise de dava tarihi sonrası

⁶⁴ SÖZER, a.g.e., s. 76.

⁶⁵ SÖZER, a.g.e., s. 78.

⁶⁶ Halis YAŞAR, “*Objektif Zamana Uygun Yorum İle Objektif Tarih Yorum Arasındaki Farklar*”, **Leges Hukuk Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 38, Şubat 2013, s: 23 – 39, 33.

⁶⁷ SBK'nin Geçici 3. maddesinde zaman içinde çeşitli Kanunlar ile yapılan değişiklikler hakkında diğer ayrıntılar için Bkz. TAYLAR, a.g.e., s. 103 vd.

yaşanan bu değişime çalışmada girilmeyecektir.

a) 15.06.1985 – 24.04.2003 Tarihleri Arası Dönem

SBK, 06.06.1985 tarihinde kabul edilerek, 15.06.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Kanunun “*Muafiyet ve Teşvikler*” başlıklı 6. maddesi,

“Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır.

Bu bölgelerde vergi, resim, harç gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir.

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzelkişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, Gelir ve Kurumlar Vergileri'nden muaftır.”

şeklindedir.

Madde hükmü, gerek serbest bölgeleri gümrük hattı dışında saydığından ve gerekse buralarda vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı öngörüldüğünden vergi kanunlarında serbest bölgelere dair bir hüküm yer almadığı halde her türlü vergi için (Gelir, Kurumlar, Emlak, KDV, ÖTV, vs...) bu bölgelerde istisna / muafiyet uygulaması söz konusudur.

b) 24.04.2003 – 06.02.2004 Tarihleri Arası Dönem

29.01.2004 tarih ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 8. maddesi ile SBK'nin yukarıda yer verdiğimiz 6. maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.”

Yayın tarihi olan 06.02.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren bu değişiklik ile birlikte, yine aynı tarihte yürürlüğe girmek üzere Kanunun 9. maddesi ile SBK’na;

“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin

bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.”

şeklinde Geç. 3. madde eklenmiştir.

Yapılan değişikliklere ilişkin gerekçeler incelendiğinde, 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin;

“Vergiler ve vergi teşvikleri, ekonomik ve sosyal politika araçlarının en önemlileri arasındadır. Diğer ülkelere bakıldığında, genel olarak eğilimin, teşvik uygulamalarının artık eski önemini kaybetmesi ve oldukça sınırlandırılması yönünde ise de, özellikle bölgesel teşviklerin hala geniş ölçüde yer bulduğu ve küçük işletmelerin desteklendiği görülmektedir.

Ülkemizde de son yıllarda vergi istisna ve muaflıklarının daraltılması yönünde adımlar atılmış olup, Tasarıda bu eğilim serbest bölgelerde uygulanmakta olan vergileme rejiminde yapılması öngörülen düzenlemeler ile devam etmektedir.”

şeklinde gerekçelendirildiği⁶⁸, vergi teşviklerinin serbest bölgelerde daraltıldığı, ancak diğer hükümlerle, GSYİH miktarı diğer illere göre düşük illerde yeni vergi – sigorta primi teşviki, enerji desteği, yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi tahsisi gibi yöntemlerle yatırımların başka bölgelere yönlendirilmesinin amaçlandığı görülmektedir.

Yine gerekçede, *“Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, geçiş döneminde yararlanabilecekleri vergi düzenlemeleri yapılmaktadır.”* şeklinde yer aldığı üzere⁶⁹, bu bölgelerdeki vergi teşvikleri için geçiş döneminde uygulanacak hükümler öngörülmüştür.

Bu şekilde gerekçeler içeren 5084 Sayılı Kanunun tam adı *“Yatırımların ve*

⁶⁸ TBMM, www.tbmm.gov.tr Erişim: 08.10.2022

⁶⁹ TBMM, www.tbmm.gov.tr Erişim: 08.10.2022

İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” olup, adından dahi bu Kanunun tümüyle **yatırımları** ve bu yatırımlar vesilesiyle **istihdamı** teşvike yönelik olduğu ortaya çıkmaktadır. Ancak kanun koyucu, müteşebbisi yatırıma teşvik etme amacı gütmekte ise de anlaşılan bu yatırımların artık serbest bölgeler dışında ve özellikle GSYİH miktarı düşük olan illerde yapılmasını arzu etmektedir. Bu amaçla artık serbest bölgelerdeki bazı vergisel teşvikler daraltılmakta / kaldırılmakta / zamanla ortadan kaldırılması planlanmaktadır.

Nitekim yine gerekçede;

*“...Bu geçici maddeyle, **bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatı bulunan mükelleflerin** bu ruhsatlar üzerinde yazılı süre boyunca dolaysız vergilere yönelik haklarının korunması amaçlanmıştır.*

İstihdam edilen personelin ücretlerine yönelik gelir vergisi istisnasından yararlanma hakları, faaliyet ruhsatlarında maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kalan süre 5 yıldan uzun olsa dahi, 5 yıllık süre ile sınırlı tutulmuştur...”

şeklinde yer alan ifadeler⁷⁰ yanında;

“...Ayrıca genel olarak ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak ve serbest bölgelerin istihdam yaratan alanlar olmasını teşvik edebilmek için serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin...”

ifadesi⁷¹ ile esasen kanun koyucunun bir yandan serbest bölgelerdeki yatırımları başka bölgelere kaydırma amacı yanında, serbest bölgelerin istihdam yaratıcı özelliklerini koruma endişesi ve hatta bu yönde faaliyetlerin artması amacıyla serbest bölgelerdeki imalat faaliyetlerine özel bir önem atfettiği ortaya çıkmaktadır⁷².

Görüldüğü üzere SBK md. 6’da yer alan ve “*sınırsız*” diyebileceğimiz istisnalar

⁷⁰ TBMM, www.tbmm.gov.tr Erişim: 08.10.2022

⁷¹ TBMM, www.tbmm.gov.tr Erişim: 08.10.2022

⁷² Akın Gencer ŞENTÜRK, “*Serbest Bölgelerde İstisna Uygulanan Ücretlere Ait (Stopaj) Gelir Vergisi İşçiyeye mi / İşverene mi Aittir?*”, **İzmir SMMMO Dayanışma Dergisi**, Aralık -2014, S:121, s. 106-118.

kaldırılmış, ancak eklenen Geç. md. 3 ile de değişikliğin yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Ruhsatı almış olan mükelleflerin,

- 1) Kazançlarına ilişkin Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnalarının, Faaliyet Ruhsatlarının geçerlilik süresi sonuna kadar,
- 2) Bu mükelleflerin istihdam ettikleri personele ilişkin ücretler üzerindeki Gelir Vergisi istisnasının ise 31.12.2008 tarihine kadar,

istisna kalması temin edilmiştir.

Böylece serbest bölgede faaliyette bulunan ve bir anda istisnaların kaldırılması nedeniyle vergi yüküyle karşı karşıya kalan mükelleflerin, bizzat kendi kazançları üzerinden hesaplanan Gelir ve Kurumlar Vergisi yüküne maruz kalarak kazanılmış haklarının ihlal edilmesi önlenmiş, aynı zamanda personel ücretleri üzerindeki vergi yükü için de 31.12.2008 tarihine kadar bir istisna öngörülerek 4 yıllık bir süreç içinde yumuşak geçiş amaçlanmıştır.

SBK'de 06.02.2004 tarihinde yürürlüğe giren bu değişiklikler ile 06.02.2004 tarihi bir milat olarak kabul edilmiş, bu tarihten önce Faaliyet Ruhsatı alanlar için geçerlilik süresi sonuna kadar, faaliyet türü ne olursa olsun bu faaliyet alanından elde edilmiş kazançlar için istisna uygulanması öngörülmüşken (birinci fıkra), bu tarihten sonra Faaliyet Ruhsatı alacaklar için farklı bir düzenleme öngörülmüştür.

Buna göre, 06.02.2004 tarihinden sonra Faaliyet Ruhsatı alacak mükellefler öncelikle, (1) bölgede imalat yapacaklar ya da (2) başka işlerle uğraşacaklar olarak ayrılmış ve imalat dışında başkaca bir alanda faaliyet gösterecekler için kazanç yönünden Gelir veya Kurumlar Vergisi istisnası öngörülmemiştir.

Bölgede imalat yapacaklar için ise, bu bölgede imal ettikleri ürünlerin satışından elde edilen kazançlar için Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnası öngörülmüş olup, madde metninde *“bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları”* şeklinde yer aldığı üzere bu istisna, imalat ve imal edilen ürünün satışına bağlanmış, ancak satışın ihracat olması şartı aranmamıştır.

Burada öngörülen ve kazanca uygulanan Gelir veya Kurumlar Vergisi istisnası

uygulama süresi sonu, 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Ruhsatı alanlardan farklılaştırılmış ve (Ruhsatların daha önce sona ermemesi kaydıyla) Avrupa Birliği'ne tam üyelik tarihine kadar geçerli kalması öngörülmüştür.

Her durumda 06.02.2004 tarihinden sonra Faaliyet Ruhsatı alanlar, ister imalat isterse başkaca faaliyet gösterebilirler, 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Ruhsatı alanlardan farklı olarak istihdam ettikleri personel için Gelir Vergisi uygulamakla yükümlü tutulmuşlardır. Oysa 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Ruhsatı alanlar için, faaliyet türü ne olursa olsun bu istisna uygulaması 31.12.2008 tarihine kadar devam edecektir.

c) 06.02.2004 – 01.01.2009 Tarihleri Arası Dönem

Yukarıda açıklandığı üzere 06.02.2004 tarihine kadar konu vergi ve muafiyet / istisna olduğunda esas norm SBK'nin 6. maddesi iken, bu tarihten itibaren aynı Kanununun Geç. 3. maddesi olmuştur.

Geç. 3. maddenin yukarıda yer verdiğimiz ilk halinde;

- 1) 06.02.2004 tarihi öncesi Faaliyet Ruhsatı alanlar için, faaliyet türleri ne olursa olsun bu Ruhsatların geçerlilik süresi sonuna kadar faaliyetlere ilişkin kazancın GV ve KV'den istisna; istihdam ettikleri personel ücretlerinin de 31.12.2008 tarihine kadar GV'den istisna olduğunu,
- 2) 06.02.2004 tarihinden sonra Faaliyet Ruhsatı alanların bu faaliyetlerinin ancak imalat olması halinde imal ettikleri kazançların GV ve KV'den istisna olduğunu, ancak ücretliler için GV yönünden bir istisnanın söz konusu olmadığını,

hatırlayarak, ancak 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Ruhsatı alanların istihdam ettikleri personele ilişkin ücretler için öngörülen GV istisnasının son bulma tarihi olan 31.12.2008 tarihinin de yaklaşmakta olduğunu vurgulayarak devam edelim:

İşte bu noktada, 12.11.2008 tarihinde 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kabul edilmiş bulunmaktadır. Kanununun 7. maddesi ile SBK Geç. md. 3 ilgili fıkrası;

“Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın GVK'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

şeklinde değiştirilmiştir.

5810 sayılı Kanun gerekçesinde yer aldığı üzere; *“Tasarı ile; serbest bölgelerin yirmi yıllık geçmiş faaliyetleri değerlendirilerek, kuruluş amaçları tekrar ele alınmış ve serbest bölgelerin vizyonu; **ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek...**”* amacı çerçevesinde yeni düzenlemeler yapılma yoluna gidilmiştir. Genel olarak tasarı, gerekçeler ve kanunlaşan metin ele alındığında, kanun koyucunun 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonucu cazibesini yitirmekte olan ve 31.12.2008 tarihi itibarıyla gerçekleşeceği olası (serbest bölgelerden) kaçışı önleme amacı ile bir kısım teşviklerde yeniden düzenlemeler yapma yoluna gittiği ortaya çıkmaktadır.

Gerekçede; *“3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası değiştirilerek, **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 muafiyetlerin üreticiler için Avrupa Birliğine üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır.” şeklinde yer alan ifadeler⁷³, taşınan endişenin ve yaşanacak sorunlar için çözüm arayışının somut göstergesi olmaktadır.

Yapılan değişiklik ile, değişiklik öncesi ikinci fıkrada yer alan, “Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.” şeklindeki hükmün, değişiklik sonrasında; “Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar” ve “a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.” şeklinde küçük bir ifade farkıyla ancak neredeyse birebir muhafaza edildiği görülmektedir.

O halde yapılan bu değişikliğin, serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara ilişkin GV ve KV istisnası yönünden bir etkisi yoktur ve önceki hükümde yer alan 06.02.2004 tarihinden önce veya sonrasında Faaliyet Ruhsatı alanlar için nasıl bir ayırım yapılarak düzenleme yapılmış ise bu düzenleme halen daha geçerli kalmaya devam etmektedir.

Peki, değişiklik ile hukuk alanında ne olmuştur? Her şeyden önce bu değişiklik 01.01.2009 tarihinde yürürlüğe girmektedir. O halde yapılan değişiklik ve yürürlük tarihi dikkate alındığında, 31.12.2008 tarihinde ücretliler için artık Gelir Vergisi istisnası uygulanmayacağına göre burada yeni bir düzenleme vardır.

Bu düzenleme, 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Ruhsatı alanların istihdam ettikleri personel ücretleri için münhasıran bunlara uygulanan istisnanın sona ermesi ile yeni bir istisna getirmekte ve bu kez 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere Faaliyet Ruhsatı ne zaman alınmış olursa olsun, serbest bölgede imalat yapan mükelleflerin burada ürettikleri ürünlerin en az %85’inin ihraç edilmesi şartıyla üstelik

⁷³ TBMM, www.tbmm.gov.tr Erişim: 08.10.2022

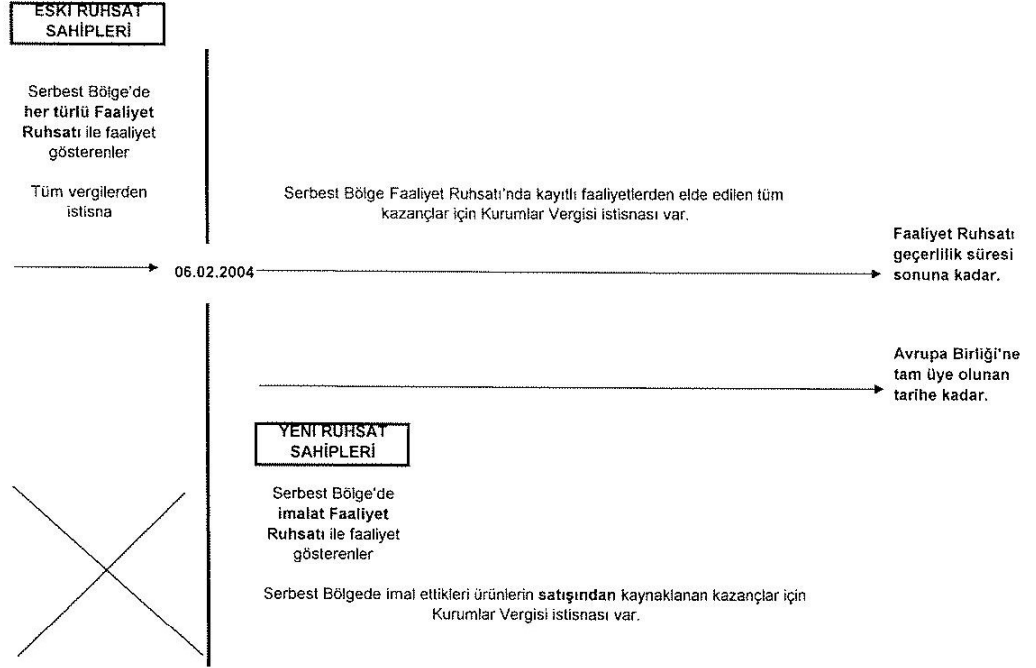
Avrupa Birliği'ne tam üyelik gerçekleşinceye kadar uygulanmak üzere ücretliler için yeni bir istisna getirmektedir.

Yeni getirilen ve sadece imalat faaliyeti yapan mükelleflerin istihdam ettikleri personel ücretlerine yönelik, imal edilen ürünün ihracı ve bu ihracın da en az %85 oranında olmasının, mükellef kazancı ile ilgili Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnası ile bir ilgisi yoktur. Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin kazançlarına yönelik olarak; (1) 06.02.2004 tarihi öncesinde Faaliyet Ruhsatı alanlarda faaliyet türü için özel bir tanımlama yapılmadan Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnası uygulandığı halde, (2) 06.02.2004 tarihinden sonra Faaliyet Ruhsatı alanlar için bu istisna, sadece imalat ve imal edilen ürünün satışından kaynaklanan kazanç için uygulanmaya devam edilecektir.

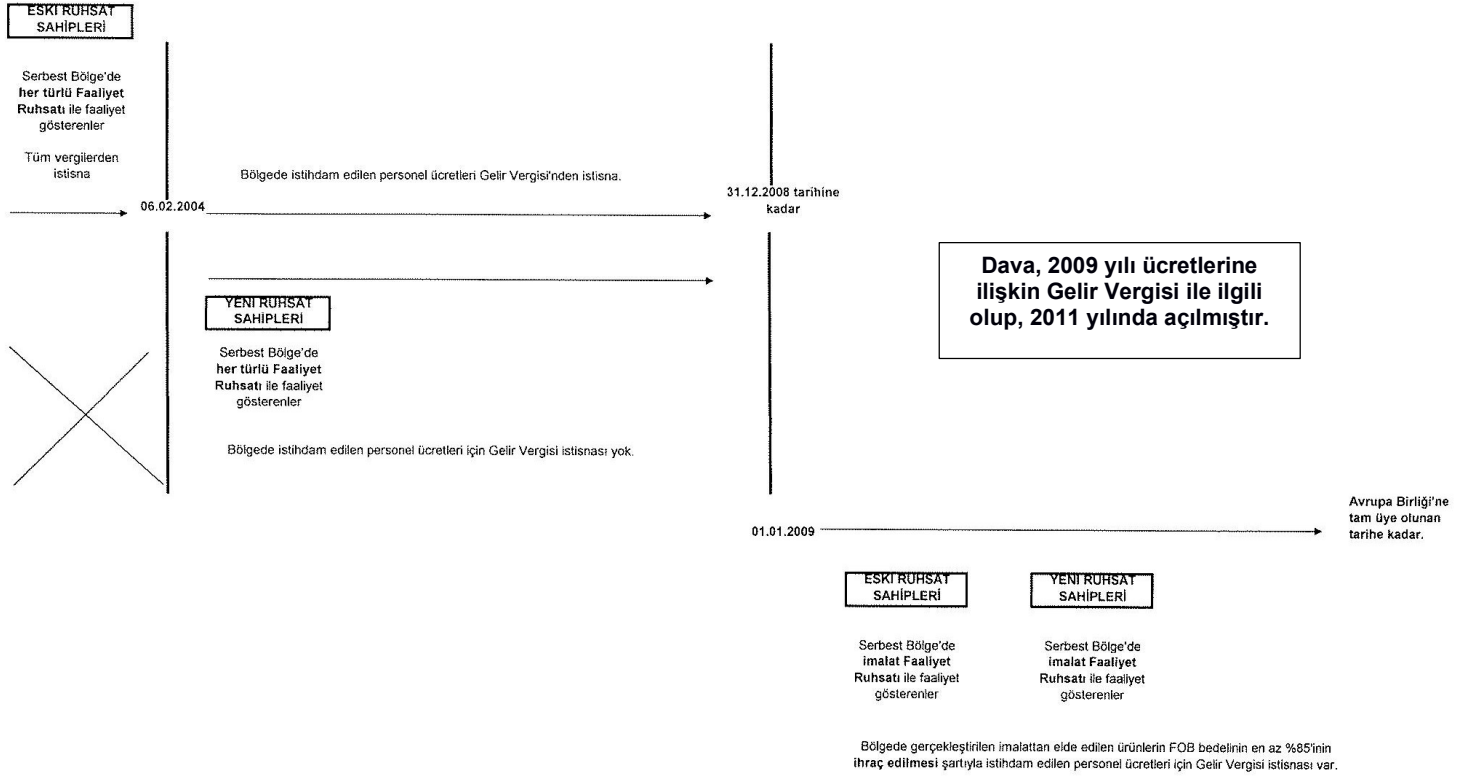
d) İstisna Hükümlerinde Yaşanan Değişimlerin Zaman Çizelgesi İle Karşılaştırılması

Yukarıda yer verdiğimiz normlar ve değişikliklerin serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin kazançlarına yönelik GV ve KV yönünden karşılaştırmalı analizi aşağıdaki çizelgede yer almaktadır⁷⁴.

⁷⁴ Akın Gencer ŞENTÜRK, “Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükellefler İle İstihdam Ettikleri Personele Yönelik İstisnalar Farklı Düzenlenmiştir”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2012, Sayı:97, s. 299 -305.



Aynı yöntemin bu kez ücretliler için uygulanan Gelir Vergisi istisnası yönünden uygulanması ile oluşan durum aşağıdaki gibidir.



3. Çıkarsama

Kararlara konu hukuki müessese ile ilgili normların tarihi yorum metodu ile ele alınması sonucu gerek SBK ve gerekse bu Kanun'da değişiklikler getiren 5084 ve 5810 sayılı Kanunların tümüyle birer (iktisadi anlamda) teşvik düzenlemesi olduğu açıktır. Zaman içinde kanun koyucu bu teşvikleri,

- a) Her türlü faaliyeti teşvikten imalat faaliyetini teşvik,
- b) İmalat faaliyeti için ihracatı teşvik,
- c) İmalat ve ihracat faaliyeti için yatırımları teşvik

şeklinde yönlendirme yoluna gitmiştir.

Bir yandan ülkenin diğer yerlerine de (ve özellikle gelir düzeyi düşük illere) yatırımları yönlendirme amacı güden kanun koyucu bir yandan da mevcut yatırımların çıkışını ya da yeni yatırımların gelmeme olasılığını önleme anlamında zaman zaman daralttığı (serbest bölge) teşviklerini en azından imalat / ihracat / yatırım faaliyetlerine münhasır tekrar cazip hale getirme çabası içinde davranmıştır.

4. Ara Sonuç

SBK'nin kabul edilen ilk halinde yer almayan ve daha sonra değişen şartlar nedeniyle oluşan ihtiyaca istinaden Kanuna eklenen Geç. md. 3 düzenlemesinde yer alan;

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

şeklindeki ifadelerin lafzi yorumunu müteakip, Kanun metinlerinin tarihi yoruma tabi tutulması ile şu ara sonuca ulaşılmaktadır:

Kanun ile öngörülen teşvikler ve bununla ilgili düzenlemeler yukarıda ifade ettiğimiz amaca hizmet için ihdas edilmiş, zaman içinde değişime uğrasa da amaç dışına çıkılmamıştır. Buraya kadar ortaya konulan olgulara göre, kanun koyucu;

öncelikle ihracatı, ama her ihracatı değil üretimden ihracatı bir başka ifade ile üretimi ama her üretimi değil ihracata dönük üretimi teşvik etmek yapılan yatırımlarla istihdamı teşvik etmektedir. Böylece tarihi yorum yöntemi ile varılan ara sonuç ile lafzi yorum yöntemine göre ulaşılan ara sonuç örtüşmektedir.

D. AMACA UYGUNLUK YORUMU

1. Genel Olarak

Amaca uygunluk yorumu hukuki temelini TMK'nin 1. maddesinde yer alan *“Kanun sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır.”* hükmünden almaktadır. VUK'nin 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 gözönünde tutularak uygulanır.”* hükmü de burada hukuki temel olarak kabul edilebilir⁷⁵. Zira her ne kadar çalışmamıza konu norm SBK'nin Geç. 3. maddesi ise de, yine VUK'nin 3. maddesi *“Bu Kanunda kullanılan “Vergi Kanunu” tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.”* şeklinde olduğundan SBK'nin söz konusu maddesi bir *“Vergi Kanunu”* niteliği taşımaktadır.

Dolayısıyla VUK özelinde, norm metnin önce lafzına (sözü / TMK veya lafzına / VUK) bakılacak ise de bu tek başına bir anlam ifade etmeyecek ve amacına da (özü / TMK veya ruhuna / VUK) inmek gerekecektir. Söz (lafız) ve öz (ruh) arasında farklılık tespit ediliyor ya da lafız (söz) açıklık içermiyorsa işte o zaman diğer yorum yöntemlerine yani *“hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı”*na gidilecektir.

2. Çıkarılma

Eşyanın tabiatına uygunluk, çözümde konunun özelliğinin dikkate alınması ve

⁷⁵ *“Amaçsal yorumla maliye ve yükümlünün karşılıklı çıkarları tartılır, değerlendirilir. Ancak yorum yapılırken yasanın metninden sapılmamalıdır; aksi halde vergi hukukunun temel ilkelerine aykırı, istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilir.”* görüşü için Bkz. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, a.g.e., s. 26.

sosyolojik yorum ise toplumsal değer yargılarına ve onlarda meydana gelen değişimlere değer atfedilmesi anlamındadır⁷⁶. Aşağıda bu iki husus olayımız özelinde ayrı ayrı ele alınmıştır.

a) Eşyanın Tabiatına Uygunluk Denetimi

SBK, 1. maddesinde belirtildiği üzere amaç ve kapsam olarak, “...*ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları ...*” içermektedir.

Bölgede faaliyet gösteren firmaların yurt dışı müşteri ya da tedarik ilişkileri nedeniyle gelişmiş batı ülkeleri standartlarında çalışma ortamları hazırlamaya çalıştıkları, gerek ücret ve gerekse sosyal sigorta primleri yönünden belli bir gerçeklik içinde faaliyet göstermeleri nedeni ile bölgede istihdam edilen işçiler yönünden bir cazibe yanında bölge dışındakiler için de bir emsal yarattıkları da düşünülebilir.

Kanunun ihracatı, ama üretimden ihracatı teşviki ve bu çerçevede istihdamda bir artış sağlamaya yönelik düzenleme yapması dışında bu şekilde olumlu etkileri de ortaya çıkardığı kabul edilebilir.

b) Sosyolojik Yorum

Olayda “*sosyolojik temel*”, tümüyle bir “*teşvik*” üzerinden ele alınmalıdır. Teşvik bir özendirme, özendirerek yönlendirme ve bunun için de bir ödüllendirme içermektedir.

Bölgede faaliyet gösteren işletmelerin ağırlıklı olarak ihracata yönelik üretim yapmaları ve dolayısıyla yurtdışı ile ilişkilerinin yoğun olması yanında bizzat yabancı sermayenin de bölgede yatırım yapması nedeni ile ülkemizin ve sanayicinin küresel ölçekte dünya ile entegre olmasının yolu açılmıştır. Müteşebbislerimiz yurtdışı müşteri

⁷⁶ SÖZER, a.g.e., s. 87.

veya tedarikçilerle olan iletişim ve iş birliği sonucunda yeni kazanımlar elde etmektedir. Aynı zamanda yurtdışı ilişkiler nedeniyle gelişmiş batı dünyasının kendi işçileri için aradığı / sağladığı standartların ülkemiz özelinde de standartları yükselttiği görüşündeyiz. İç hukukumuzda öteden beri var olan çalışma hayatında işçi lehine olan düzenlemelerin, örneğin sosyal tesisler, kreş gibi uygulamaların bölgede daha somut uygulandığı da gözlemlenebilmektedir.

Gerek bizzat SBK ve gerekse bu Kanun'da değişiklikler getiren 5084 ve 5810 sayılı Kanunların tümüyle birer (iktisadi anlamda) teşvik düzenlemesi olduğu açıktır. Tarihi yorum ile ilgili olarak yaptığımız değerlendirmede de ortaya koyduğumuz üzere kanun koyucu zaman içinde bu teşvikleri,

- Her türlü faaliyeti teşvikten imalat faaliyetini teşvik,
- İmalat faaliyeti için ihracatı teşvik,
- İmalat ve ihracat faaliyeti için yatırımları teşvik

şeklinde yönlendirme yoluna gitmiştir.

Vergi kanunlarının yorumunda yine VUK'nin 3. maddesinde yer alan ve "İspat" vurgusu sonrasında "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." şeklindeki hükmün de "ekonomik yaklaşım"⁷⁷ zemininde yorumlamada dikkate alınması önünde bir engel yoktur⁷⁸.

Yapılacak amaca uygunluk yorumu da bu zeminde olmak durumundadır. Nitekim yukarıda yer verdiğimiz SBK ve değişiklik yapan Kanunlara dair gerekçelerde de kanun koyucu sürekli bu amaca vurgu yapmıştır.

⁷⁷ "Çoğu kez vergi hukuku ile özdeşleştirilmiş biçimde kullanılan ve vergi hukukuna özgü olduğu vurgulanan 'ekonomik yaklaşım', vergi normları anlamlandırılırken ve vergiyi doğuran olay saptanıp, nitelenirken biçimlerin ötesine geçilerek özün -iktisadi boyutun- esas alınmasını öngörmektedir.". Mustafa AKKAYA, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Mali Akademi Yayınları, 2. Bası, Ankara, s. 32.

⁷⁸ "Vergi hukukunda amaca göre yorumun bir uzantısı olarak 'ekonomik yaklaşım' ile karşı karşıya kalınmaktadır. Ekonomik yaklaşıma VUK'nun 3/B-1 maddesi geçit vermektedir. Kanunun ilgili normu 'vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.' şeklindedir.". ŞENYÜZ – YÜCE -GERÇEK, **a.g.e.**, s. 49.

3. Ara Sonuç

İncelenen olayda Vergi Mahkemesi ilk (red) kararında “...*ilgili Kanun’un sistematik ve amaçsal yorumu neticesinde aradığı şekilde yeni bir ürün üretimi söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır ...*” gerekçesi asıl gerekçe olarak hükme esas alınmıştır. Dolayısıyla çalışmamızın amaca uygunluk yorumu ile ilgili bu kısmı aynı zamanda söz konusu karara yönelmiş bir eleştiri olarak da değerlendirilmelidir.

Yukarıdaki bölümlerde alıntılar ve açıklamalar ile ortaya konulduğu üzere SBK’nin Geç. 3. maddesi, “*b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.*” şeklinde olup, bir yandan “*ürün*” ve “*üretim*” kavramlarının Kanunda tanımlanmamış olmasına vurgu yapan Vergi Mahkemesi’nin diğer yandan “*sistematik*” (buna aşağıda ayrıca değinilecektir) ve “*amaçsal*” yorum yaptığını öne sürerken “*eşyanın tabiatı*” ve “*sosyolojik gerçekleri*” göz ardı ettiği açıktır.

SBK’nin daha 1. maddesinde ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek ve işletmeleri ihracata yönlendirmek amaçları işaret edilmişken, serbest bölgelerde yatırım yapan işletmeler bu amaçla ve verilen teşvikleri dikkate alarak yatırımlarını yönlendirmişken kavram (ürün / üretim) belirsizliğinden yola çıkılarak tanımlamalara başvurulurken amacın gözden kaçması yorum kurallarına ve bizzat Kanunun “*söz / öz*” – “*lafız / ruh*” vurgusunu yok saymakla eşdeğerdir.

Bu noktada amaca uygunluk yorumu bizi, serbest bölgede üretim yapan, bu üretim için yatırım yapmış, ürettiği ürünleri ihraç ederek yurda döviz getiren ve bir yandan bu faaliyette çok sayıda işçi çalıştırarak istihdama da katkı yapan davacının faaliyetinin Kanuna uygun olması nedeniyle vergi istisnasından yararlanması gerektiği sonucuna ulaştırmaktadır. Bu yöntemle varılan sonuç aynı zamanda, lafzi yorum ve tarihi yorum yöntemleri kullanılarak varılan sonuçlarla da birebir örtüşmektedir.

E. SİSTEMATİK YORUM

1. Genel Olarak

Bir normun anlamı hakkında onun ilgili kanun, ait olduğu hukuk dalı ve tüm hukuk sistemi içindeki sistematik yeri dikkate alınarak değerlendirme yapılmasına sistematik yorum denilmektedir. Münferit normlar birbiri yanında, bağlantısız bir şekilde bulunmazlar. Bir başka ifade ile kurallar tek başlarına değildir.⁷⁹.

Danıştay bir kararında⁸⁰, “*Vergi yargısında bir dava hakkında hükme ulaşılrken metodolojik bakımdan sırasıyla uyumsuzluk konusu maddi olay ve maddi olaya özgü kanun hükmü belirlenerek yorum yapılmalıdır.*” tespitini yaptıktan sonra “*213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde de belirtildiği üzere vergi kanunları lafzi ve sistematik olarak yorumlanmalı ve uygulanmalıdır. Sistematik yorum, hukuk normlarının tek başına değil bulunduğu sistem, düzenlendiği kanun veya tüm hukuk düzeni içindeki yeri dikkate alınarak yorumlanmasıdır.*” şeklinde açıklama ile bu yorum yöntemine işaret etmiş durumdadır. Aynı kararda, “*Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin en önemli ilkelerinden olan hukuk güvenliği, belirliliği zorunlu kılmaktadır.*” şeklindeki ifade bu yöntemin kullanılmasının aynı zamanda bir zorunluluk olduğunu da vurgulamaktadır. Kaldı ki kararda da atıf yapılan VUK'nin 3. maddesi, (her ne kadar sadece VUK için geçerli bir şekilde ifade edilmiş olsa da) bu yorum yöntemini kanuni bir zorunluluk olarak düzenlemiş durumdadır.

İncelememize konu olayda Vergi Mahkemesi'nin ilk (red) kararında, “*...ilgili Kanun'un sistematik ve amaçsal yorumu neticesinde aradığı şekilde yeni bir ürün üretimi söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır ...*” asıl gerekçesine yer verildiğinden aşağıdaki değerlendirmelerimiz aynı zamanda kararın bu kısmına yönelik bir eleştiri de olacaktır.

⁷⁹ SÖZER, a.g.e., s. 104. Sistematik yorum ile ilgili “... bir vergi yasası hükmünün bir yandan söz konusu yasa içindeki konumu, diğer yandan da Türk Vergi Sistemini oluşturan diğer yasa hükümleri ile bağlantısı açısından anlamı araştırılacaktır.” açıklaması için Bkz. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, a.g.e., s. 24.

⁸⁰ Dan. 4. D., 13.03.2019, E:2015/10595, K:2019/1868. **Corpus İctihat Bankası**. Erişim: 08.10.2022.

2. Normlar Arasındaki İlişki

Somut olaya uygulanan temel norm SBK'nin Geç. 3. maddesinde yer alan *“Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.”* hükmüdür. Söz konusu madde metninde yer alan *“Bu bölgelerde üretilen ...”* (üretim) ve *“ürün”* kavramları uyumsuzluğun çözümünde önem arz etmektedir. Nitekim Vergi Mahkemesi de ilk (red) kararında, *“... 3218 sayılı Yasa'da tanımı yapılmayan 'ürün' terimi ...”* şeklinde ifade ettiği tespiti sonrasında yorumlamaya başvurmuş durumdadır.

Gerçekten de SBK içeriğinde (ve hatta yönetsel işlem olan ilgili Genel Tebliğ'de de) söz konusu kavramlar tanımlı değildir. Bu durumda bizzat SBK içeriğinde bulunamayan kavramlara ilişkin tanımlamaların başkaca normlarda yer alıp almadığı araştırılmak durumundadır.

Konu *“üretim”* ve *“ürün”* kavramları üzerinden ilerlediğine göre bunları tanımlayan bir başka norm olarak SSK ele alınabilir. Nitekim Vergi Mahkemesi de ilk (red) kararında *“... Kanun'un sistematik ve amaçsal yorumu neticesinde ...”* şeklinde ifade ettiği üzere sistematik yoruma başvurduğunu ortaya koymuş ve SSK'nin 1. maddesinde; *“... Bir maddenin vasıf, şekil, hassa veya terkibini 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 işletmesi) ve buralarda yapılan işler (sanayi işleri) sayılır ...”* şeklindeki hükmü değerlendirerek maddeyi kararına aynen ithal etmiştir. (Madde metninde geçen kavramlar, çalışmamızın lafzi yorum ile ilgili bölümünde ele alındığından burada tekrara girilmeyecektir.)

Ancak Mahkeme devamında da, bir yandan SSK'nin 1. maddesi hükmünü ve diğer yandan ise SBK'nda kullanılan *“ürün”* teriminin anlamını ele alarak geldiği noktada ilk olarak, *“...davacı firmanın 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu uyarınca bir sanayi işletme olarak tescil edilmiş olması, sicil ve anılan Kanun'un düzenlediği alanlarda hüküm ifade edeceği, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun ise işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla düzenlemeler ve bir kısım*

ihracat faaliyetlerine ilişkin istisnalar getirdiği, dolayısıyla hangi ihracat faaliyetlerinin vergi istisnası kapsamında olduğunun 3218 sayılı Yasa ve anılan Yasa ile verilen yetki doğrultusunda düzenlenen yönetsel işlemler ile belirleneceği açıktır ...” gerekçesine ulaşarak, uyguladığını ifade ettiği “sistemik yorum” a, tam anlamı ile ters düşmüştür.

Danıştay 3. Daire’nin temyizen bozma kararında, her ne kadar SSK anılmamış olsa da *“Hammaddenin bantlara girmesi ile başlayan faaliyet sürecinin değerlendirilmesi sonucunda hammaddelerin bir çok safhadan geçerek şekil, tertip ve miktar olarak değişerek mamul haline dönüştüğü, sadece paketlenme ve ambalajlama işleminin yapılmadığı, ... tam bir üretim sürecine tabi tutulduğu ... sonucuna varılmıştır.”* şeklindeki gerekçe aslında sistemik yorum yönteminin uygulandığına ve Vergi Mahkemesi’nin aksine Danıştay’ın başka bir Kanuna yani SSK’na önem atfettiğini ortaya koymaktadır⁸¹.

3. Çıkarılma

Somut olayda SBK’nin metninde kullandığı ancak tanımlamadığı *“ürün”* ve *“üretim”* kavramları yanında elimizde bir başka Kanun yani SSK bulunmaktadır. Sorun, Vergi Mahkemesi’nin ilk (red) kararında yer alan,

- 1) 6948 sayılı SSK’nin düzenlediği alanlarda hüküm ifade edeceği,
- 2) 3218 sayılı SBK’nin ise işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla düzenlemeler ve bir kısım ihracat faaliyetlerine

⁸¹ AYM de bir kararında, *“Sistemik yorum yöntemi gereğince, herhangi bir hukuk kuralının tek başına değil, içinde bulunduğu metnin tümü göz önünde tutularak yorumlanması gerekir. Bu nedenle bir kuralın anlamı, kuralın kanunda yer aldığı kısım ve bölümler, diğer kurullarla ilişkisi, kanunun plan ve sistematiği içerisindeki konumu dikkate alınarak belirlenmelidir. Ayrıca amaçsal yorum yöntemi de kuralın anlamına, düzenlemenin amacına ya da temel gerekçesine, kanunun çıkarılış nedenine göre yorumlanmasını gerekli kılar.”* demektedir. AYM, 10.07.2013, E:2012/104, K:2013/87. AYM’nin bu kararında yer alan sistemik yorum yöntemine ilişkin açıklamalar ile 05.10.2012 tarih ve E:2011/1142 K:2013/52 sayılı kararında, *“Bilindiği üzere yasaların lafzi yorumunda dahi kısım, bölüm, madde, fıkra, bent, alt bent silsilesi ve bütünlüğü büyük bir önem taşımaktadır. Bir alt bendin ilgili olduğu bent, bendin ilgili olduğu fıkra, fıkranın ilgili olduğu madde, maddenin ilgili olduğu bölüm, bölümün ilgili olduğu kısım bağlamında değerlendirilmesi genel kuraldır.”* şeklinde yer alan lafzi yorum yöntemine ilişkin açıklamaların oldukça benzer olduğu dikkat çekmektedir. www.anayasa.gov.tr. Erişim:08.10.2022.

ilişkin istisnalar getirdiği,

şeklinde ifade edilen önermenin⁸² doğru olup olmadığının tespitini gerekli kılmaktadır.

Her iki Kanun (1) kendi amaç ve konularına göre münhasıran uygulama alanı çizmiş midir, (2) değilse Kanunlar çatışma halinde midir, (3) yoksa bunlar birbirini tamamlamakta mıdır? İşte ancak bu soruların cevaplanması ile sonuca gidilebilecektir ve bu da tamamen sistematik yorumun kullanılmasını gerektiren bir husus olarak karşımızdadır.

Burada özellikle Vergi Mahkemesi'nin ilk (red) kararında her iki Kanunu farklı alanlarda hüküm içerik şeklinde yorumlayıp SSK'nu uyumsuzluğun dışında bırakmasına rağmen "... hangi ihracat faaliyetlerinin vergi istisnası kapsamında olduğunun 3218 sayılı Yasa ... ile verilen yetki doğrultusunda düzenlenen yönetsel işlemler ile belirleneceği açıktır." şeklinde gerekçelendirdiği üzere yönetsel bir işlemle Kanun'dan daha fazla anlam yüklediğine, bir başka ifade ile normlar hiyerarşisi dışına çıktığına da dikkat çekmek isteriz.

Kaldı ki uyumsuzlukta hiç gündeme getirilmediği anlaşılan 18.05.2004 tarih ve 5174 sayılı Türkiye Odalar Ve Borsalar Birliği İle Odalar Ve Borsalar Kanunu Kanun'un 5. maddesinde, "*Tezgâh, cihaz, makine gibi muharrik kuvvet kullanarak ham madde, yarı ve tam mamulleri, özellik, içerik, bileşim veya şeklini kısmen veya tamamen değiştirmek amacıyla 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 yer almakta ve ayrıca aynı maddede kimlerin sanayici sayılmayacağı da düzenlenmiş bulunmaktadır. Sistematik yorumun yapılmasında bu Kanunun da dikkate alınmamış olması bir eksiklik olarak görülmelidir⁸³.

⁸² "*Mantıksal anlamda hukuk kuralı bir önermedir. Şayet bir somut olay normda yer verilen soyut olayı (yasal unsur) gerçekleştiriyorsa (tipikse), bunu bir hukuksal sonuç takip etmelidir.*". Hakan BİRSENOĞUL, **Vergi Hukukunda Yorum**, Yetkin Yayınları, Ankara – 2019, s. 59.

⁸³ 5174 sayılı Kanun (md. 103) ile yürürlükten kaldırılan 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" Kanun'da da (md. 3) benzer bir hüküm yer

Ele aldığımız hususlar, ara sonuç olarak aşağıda özetlenecektir.

4. Ara Sonuç

Uyuşmazlığın özünü oluşturan, “ürün” ve “üretim” kavramlarının ilgili SBK içeriğinde tanımlanmadığı konusunda tam bir ittifak bulunmaktadır. Ancak her ne kadar “ürün” ve “üretim” kavramına yer vermemiş ve bunun yerine “sanayi” kavramını tercih etmiş SSK’nin yok sayılması ya da farklı alanda uygulanabilir kabul edilerek olaya uygulanmaması kabul edilebilir değildir. Zira hukukun bütünlüğü içinde hele ki ortada çatışan ve / veya özel – genel ya da önceki / sonraki kanun gibi ayrımların olmadığı bir durumda ilgili iki Kanun hükmünün birbirini tamamladığı kabul edilmek durumundadır.

Bu anlamda “sanayi” kavramı, “üretim” kavramını da içine aldığından “çoğun içinde az da vardır” kabulü ile sanayi olan her yerde üretimin de olacağını ve ortaya konulan şeyin de “ürün” olduğunu kabul etmek gerekir.

Bu şekilde vardığımız ara sonuç yukarıda açıklanan diğer yorum yöntemleri ile varılan ara sonuçlar ile de birebir uyumludur.

F. ANAYASAYA UYGUNLUK YORUMU

1. Genel Olarak

Adından da anlaşılacağı üzere bu yorum yönteminde, diğer yorum yöntemleri ile ortaya çıkan sonuçların Anayasaya uygunluğu denetlenmektedir. Tamamlayıcı bir

almaktadır. Nitekim, söz konusu 5590 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde Sanayi Odaları çok sayıda işletmeyi re’sen Oda’ya kaydetmiş ve bunlar tarafından iptal yönünde davalar açılmıştır. Örneğin bir üzüm ve incir işletmesi tarafından açılan davada Danıştay, “... üreticiden aldığı üzüm ve incirin, çöplerinin ve haşerelerinin ayıklanması, yıkanması, standart ölçülere göre ayrılıp sterilize edilerek özel ambajlara konulması, cins, nev’i ve kalitesine göre piyasaya ve ihracata arz edilmesi ameliyelerinin...” yapılması ile iştigal eden firmayı sanayici sayarak Oda’ya re’sen kaydını hukuka uygun bulmuştur. Dan. 8. D., 16.12.1974, E:1974/2909 – 2988, K:1974/4419. Diğer yandan, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Genel Müdürlüğü’nün 26.08.1981 tarih ve 5.03.SS-37507 sayılı yazısında da bu şekildeki kuru üzümün sanayi ürünü sayıldığı; Maliye Bakanlığı’nın (mülga 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi istisnası ile ilgili olarak) 22.03.1983 tarih ve KVK/22123 – 297/18783 sayılı yazısında ise çeşitli işlemlere tabi tutulan kuru kayısının sanayi ürünü kabul edileceği belirtilmektedir. Karar ve yazıları aktaran: CEYHAN, a.g.e., s. 86, 87, 88 ve 93.

yöntem olarak kullanılan bu yöntem, yorum çalışması sonuçlandığı ortaya çıkan sonuçlar arasında seçme yapmaya hizmet etmektedir⁸⁴. Anayasaya uygunluk yorumu, sistematik yorumun özel bir hali olarak hukuk düzeninin birliği, Anayasanın üstünlüğü ve kurallar hiyerarşisi anlayışının bir sonucudur⁸⁵.

Yorum yönteminin hukuki temeli Anayasanın 11. maddesinde, “*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. / Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.*” şeklinde yer alan hükme dayanmaktadır.

Anayasaya uygunluk yorumu, (1) İlgili kanun hükmünün yorumlanması, (2) İlgili Anayasa hükmünün yorumlanması, (3) İlgili kanun hükmünün yorumlarından hangisinin Anayasaya uygun olduğunun belirlenmesi ile uygun yorumun seçimi, (4) Norm Anayasaya aykırı bulunmuşsa (a) Anayasa Mahkemesi’ne başvuru yapılması ve (b) kararın belirli süre içinde verilmemesi durumunda kanuna aykırı yargıç hukukuna özgü işlemlerin yapılması şeklinde aşamalar takip edilerek yapılmaktadır⁸⁶.

2. Anayasanın İlgili Hükümleri

Yukarıdaki bölümlerde açıklanan yorum yöntemlerinin uygulanması sırasında temel olarak SBK’nin ilgili Geç. 3. maddesi üzerinde değerlendirmeler yapılmış olup, burada tekrarına gerek bulunmamaktadır.

Olaya dair temel Anayasa düzenlemesi ise Anayasanın 2, 13, 35 ve 73. maddeleri olmaktadır.

a) Anayasanın 2. Maddesi

“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı

⁸⁴ “Bir kanun hükmünün lafzının çeşitli yorumlara elverişli olması ve bu yorumlardan bazılarının anayasa ile bağdaşmaması halinde, anayasaya uygun olan yorumun seçilmesine...” anayasaya uygun yorum denilmektedir. Yüksel METİN, **Anayasanın Yorumlanması**, Asil yayınları, Ankara – 2008, 2. 154. (Aktaran: Mehmet BATUN, **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, Seçkin Yayıncılık, Ankara – 20212, s. 49)

⁸⁵ SÖZER, **a.g.e.**, s. 138, 139.

⁸⁶ SÖZER, **a.g.e.**, s. 141.

inde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”

b) Anayasanın 13. Maddesi

“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”

c) Anayasanın 35. Maddesi

“Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. / Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. / Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.”

d) Anayasanın 73. Maddesi

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. / Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. / Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. / Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

3. Çıkarışama

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında da⁸⁷ yer aldığı üzere Anayasanın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında *“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”* denilmek suretiyle verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne

⁸⁷ AYM, 24.12.2020, E:2020/15, K:2020/78. www.anayasa.gov.tr. Erişim:08.10.2022.

ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır⁸⁸. Verginin kanuniliği ilkesi vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetleri de kapsamaktadır⁸⁹. Bu, aynı zamanda temel haklardan olan mülkiyet hakkına Devlet tarafından yapılan müdahalenin de meşru olmasının kaynağıdır.

(Hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik kapsamında ele alınması gereken) Vergilemede belirlilik ilkesi ise, vergi yükümlülüğünün hem kişiler hem de idare yönünden belirli ve kesin olmasını, kanun metnlerinin, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Buna göre matrah, tarh ve tahsil zamanı ve yöntemi, verginin tarh ve tahsiline yetkili idare ile muafiyet ve istisna hükümleri gibi vergi ve benzeri diğer kamu alacaklarının esaslı unsurlarına ilişkin düzenlemeler makul bir düzeyde öngörülebilir nitelikte olmalıdır⁹⁰. Bu ilke, Anayasanın Cumhuriyetin nitelikleri arasında saydığı Hukuk Devleti olmanın bir gereği olarak kabul edilmektedir⁹¹.

Uyuşmazlığa konu olaya uygulanan SBK'nin Geç. 3. maddesi ile ilgili hukuki sorun, norm metninde yer alan “*üretim*” ve “*ürün*” kavramlarının bizzat norm tarafından tanımlanmaması ile ilgilidir. Bu durumda söz konusu Kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı değil, Kanunda tanımlanmayan bu kavramların yorumlanması ile varılan sonucun Anayasaya aykırı olup olmadığı oluşturmaktadır.

⁸⁸ “1961 Anayasasında olduğu gibi (m. 5), 1982 Anayasasında da (m. 7), yasama yetkisinin devredilemeyeceği öngörülmüyor. ... Anayasada, kanun ile düzenleneceği belirtilen konular, başkaca bir organ tarafından yerine getirilemez.” açıklamaları için Bkz. Erdoğan TEZİÇ, **Anayasa Hukuku**, 25. Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul – 2021, s. 21.

⁸⁹ AYM, 29.03.2017, E:2016/1, K:2017/81. www.anayasa.gov.tr. Erişim:08.10.2022.

⁹⁰ AYM, 19.09.2019, E.2019/53, K.2019/75 ve 11.09.2014, E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014. www.anayasa.gov.tr. Erişim:08.10.2022.

⁹¹ ŞENYÜZ -YÜCE – GERÇEK'in Anayasanın 73. Maddesi ile ilgili olarak “*Maddede esasen verginin temel ilkelerine yer verilmiştir. Vergi devlete kaynak sağlamak amacıyla alınsa da, bir hukuk devletinde vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergi kanunlarında bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve böylece hukuki güvenliğin sağlanması gerekir.*” değerlendirmesi esasen bu anlamda da dikkate alınabilir. Doğan ŞENYÜZ – Mehmet YÜCE – Adnan GERÇEK, **Vergi Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa – 2010, s. 16.

4. Ara Sonuç

Yukarıda açıklanan ve yer verilen olaya uygulanabilir normların Anayasaya uygun olduğu ancak özellikle Vergi Mahkemesi'nin ilk (red) kararında lafzi yorum yanında sistematik ve amaçsal yorum yaptığını ifade ederek bir yandan SSK'nu dışlaması⁹², diğer yandan var olan bir Kanun mevcutken ve üstelik Anayasanın emredici hükümleri ortada iken münhasıran yönetsel işleme yani GT'e dayanması⁹³ bu yorumu Anayasaya aykırı kılmaktadır⁹⁴.

Oysa, Danıştay 3. Daire temyizen bozma kararında açıkça atıf yapmamakla birlikte kullandığı "... Hammaddenin ... şekil, tertip ve miktar olarak değişerek mamul haline ..." ifadesi ile SSK'na dayalı yorumlama yaptığını ortaya koymuştur. Her ne kadar söz konusu kararda da Genel Tebliğ ile ilgili açıklamalar yer almakta ise de Daire'nin bunları gerekçe olarak dikkate almadığını görmekteyiz⁹⁵.

Bir ara sonuç olarak, Vergi Mahkemesi'nin ilk (red) kararı hariç Danıştay 3.

⁹² Karar gerekçesinde bu durum, "... davacı firmanın 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu uyarınca bir sanayi işletme olarak tescil edilmiş olması, sicil ve anılan Kanun'un düzenlediği alanlarda hüküm ifade edeceği, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun ise işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla düzenlemeler ve bir kısım ihracat faaliyetlerine ilişkin istisnalar getirdiği ..." şeklinde ifade edilmiştir.

⁹³ Kararda, "... dolayısıyla hangi ihracat faaliyetlerinin vergi istisnası kapsamında olduğunun 3218 sayılı Yasa ve anılan Yasa ile verilen yetki doğrultusunda düzenlenen yönetsel işlemler ile belirleneceği açıktır ..." şeklinde yer alan gerekçe bu durumu ifade etmektedir.

⁹⁴ TEZİÇ, "Kanun ile düzenlenecek konularda, yasama organının asli kuralları koymakla yetinerek, bunun yanı sıra tali ve uygulayıcı kuralları idari düzenleyici işlemlere bırakması mümkündür." görüşündedir. Bkz. TEZİÇ, a.g.e., s. 21. TANÖR ve YÜZBAŞIOĞLU ise "... devredilemeyen yasama yetkisinin, kanun yapma yetkisi olduğu kuşkusuzdur. Bunun doğal sonucu olarak da, şekli kanunla yapılması zorunlu olan bir düzenleme başka bir organ ya da kuruma bırakılamaz." görüşündedir. Bkz. Bülent TANÖR / Necmi YÜZBAŞIOĞLU, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 7. Bası, Beta Basım yayım, İstanbul – 2005, s. 262. Tüm yazarlar, yasa ile belirli çerçevede yürütme organına düzenleme yetkisi verilebileceği konusunda ittifak içindedir. Olayımızda GT açıklamalarının yazarlar tarafından belirtilen yasa ile düzenlenmiş sınırlar dışına çıktığı görüşündeyiz.

⁹⁵ Bir başka şirketin benzer bir davasında, VM'nin davayı kabul yönünde verdiği kararın istinaf aşamasında onanmasına dair kararı, Dan. 9. D.'nin 15.10.2018 tarih ve E:2018/1187, K:2018/6263 sayılı kararı ile "... Yasada; imalat faaliyetinin hangi yöntemle yapılacağına ilişkin düzenleme bulunmaması, Yasa'nın öngörmediği bir sınırlamanın tebliğ ve dava konusu işlemlerle belirlenmesinin Anayasanın 73. Maddesinde yer alan 'vergilemede kanunilik ilkesine' aykırılık oluşturması nedeniyle, işçi ücretlerinden kesilen gelir (stopaj) vergisinin red ve iadesi talebi ile yapılan başvurunun kabul edilmesi gerekirken reddedilmesinde isabet bulunmayıp, Bölge İdare Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla usul ve yasaya aykırılık görülmemiştir ..." şeklinde farklı gerekçe ile onamıştır. (Karar yayımlanmamıştır.) Anayasaya uygunluk yorumu yönünden bu karar daha isabetli olup, bu husus gerekçede açık bir şekilde yer almaktadır.

Daire'nin bozma kararı ve sonrası kararların dava konusu olaya dair hukuki müessese ile ilgili olarak anayasaya uygunluk yorumu yönünden doğru bir sonuca vardıkları ve bu sonucun diğer yorum yöntemleri ile varılan sonuçlarla da örtüştüğü görülmektedir.

G. SEZGİSEL YORUM

1. Genel Olarak

Hâkim, bir insan olarak, aklının yanında duygularıyla da hareket edecektir. İkinci olarak, kelimelerin de akli anlamının dışında duygusal yönü bulunmaktadır. Üçüncü ve son olarak, yargılama ortamı fevkalade duygusaldır⁹⁶.

Dolayısıyla hakimler, mantıkları yanı sıra duyguları ile de hareket etmektedirler. Ancak bu duygusallığın da bir sınırı vardır ve o da bu yorum yönteminin hukuki temelini oluşturan Anayasanın 138. maddesinde yer alan, “*Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler.*” Hükmünde belirtilmiştir. Buna göre “*vicdani kanaat*”e göre karar verilmesinde sınır “*Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun*”luk olmaktadır. Anayasanın bu hükmü aynı zamanda ele aldığımız yorum yönteminin hukuki dayanağını da oluşturmaktadır⁹⁷.

2. Çıkarsama

Somut olayda ilk derece mahkemesi olarak Vergi Mahkemesi ilk (red) kararında, sadece SBK'nin ilgili hükmünde yer alan “*ürün*” ve “*üretim*” kavramlarının Kanunda tanımlanmamış olmasından hareket ederek bunların tanımında kullanılacak SSK'nin ilgili hükmünü “*düzenleme alanı farklılığı*” gerekçesi ile yok sayarak yönetsel bir işlem olan Genel Tebliğ'e dayalı bir yorum ve değerlendirme ile davacının davasını reddetmiştir. Mahkemeye göre, davacının serbest bölgede, bu bölgeye ilişkin yetkilendirilmiş Bakanlıktan “*Üretim – Faaliyet Ruhsatı*” almış olması ve ayrıca tesisin “*Sanayi Sicili*”ne kayıtlı olması bir önem arz etmemektedir. Bu karara göre

⁹⁶ SÖZER, a.g.e., s. 141.

⁹⁷ “*Vergi hukukunda hâkimin hukuk yaratmasının sınırları, diğer tüm hukuk dallarında olduğu gibi, Anayasadan kaynaklanır.*”. İdris Hakan FURTUN, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma – Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara – 2009, s. 194.

burada istihdam edilen işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nin terkin edilmemesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Söz konusu karar, adalet duygularını zedeleyici niteliktedir. Zira öncelikle serbest bölgede faaliyet gösteren diğer birçok firmada söz konusu belge ve ruhsatlara dayalı olarak faaliyet göstermekte, işçi ücretlerine dair Gelir Vergisi terkinini şeklindeki istisnadan yararlanmaktadır. Diğer yandan, kararlarda yer alan üretim süreçleri ve makine parkları dikkate alındığında sadece “tarım ürünü” yani “kurutulmuş meyve”nin hammadde olarak kullanılmasının tam kavranılamaması nedeniyle davacı faaliyetinin “üretim” ve bu faaliyetten elde edilen şeyin “ürün” kabul edilmemesinin hakkaniyete uygun bir izah tarzı da bulunmamaktadır.

Buna göre Danıştay 3. Daire'nin bozma kararı ile de somutlaştığı üzere Vergi Mahkemesi'nin ilk (red) kararı sezgisel yorum yöntemine uygun değildir.

3. Ara Sonuç

İncelenen olayda, olay ve Danıştay 3. Daire temyizen bozma kararı sezgisel yorum yöntemi kullanılarak yorumlandığı varılan sonuç ile gerek başta lafzi yorum ve gerekse ayrıca diğer yorum yöntemleri ile varılan sonucun aynı olduğu ortaya çıkmaktadır.

IV. GENEL HUKUKİ SONUÇ

A. Ara Sonuçların Değerlendirilmesi

Olaya dair hukuki müessesesinin çeşitli yorum yöntemleri kullanılarak somut olayda yorumlanması ile varılan ara sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Lafzi yorum: SBK'nin ilgili hükmünde kullanılan “bu bölgede üretilen” ve “ürün” kavramlarının tanımlanmadığı gerekçesiyle yapılan yorumda ulaşılan sonuca göre Danıştay bozma karar gerekçesi ile de örtüşür şekilde davacının Kanun ile kendine tanınmış terkin / istisna hakkından yararlanabileceği sonucuna varılmıştır.

Tarihi yorum: SBK'nin ilk kabulünden dava tarihinde yürürlükte olan haline kadar

yaşanan değişiklikler ve her birinin gerekçesi ele alındığında lafzi yorum ile ulaşılan aynı sonuca varılmıştır.

Amaca uygunluk yorumu: SBK'nin uyuşmazlık ile ilgili hükmünü, serbest bölgede üretim ve bu üretim için yatırım yapılması, üretilen ürünleri ihraç edilerek yurda döviz kazandırılması; diğer yandan da bu faaliyette çok sayıda işçi çalıştırarak istihdama katkı yapılması amacını güttüğü ve davacının faaliyetinin Kanuna uygun olması nedeniyle vergi istisnasından yararlanabileceği sonucuna varılmıştır. Bu yöntem ile varılan sonuç, önceki iki yöntemde ulaşılan sonuçlar ile aynıdır.

Sistematik yorum: Olaya dair SBK'nin Geç. 1. maddesi, aynı Kanunun 1. maddesi yanı sıra, SSK'nin 1 ve 5174 sayılı Kanun'un 5. maddesi birlikte ele alındığında, bunların tamamının birlikte uygulanacağı, birbirlerini tamamlayan "*kümülatif normlar*" oldukları sonucuna varılmıştır. Bu yöntem ile varılan ara sonuç, diğerleri ile varılan ara sonuçlarla aynıdır.

Anayasaya uygunluk yorumu: Anayasanın 2, 13, 35 ve özellikle 73. maddeleri dikkate alınarak yapılan yorumda, özellikle Vergi Mahkemesi'nin ilk (red) kararında, "*kümülatif normların*" dikkate alınması yerine "*yönetmelik olarak Genel Tebliğ*" açıklamalarına dayanılması nedeniyle "*vergilerin kanuniliği*" şeklindeki anayasal ilkeye aykırı değerlendirmeler yapılarak gerekçe oluşturulup, davanın reddedildiği görülmektedir. Oysa anayasaya uygunluk yöntemi ile SBK'nin ilgili hükmünü yorumladığımızda, davacının söz konusu hükümdeki teşvik unsurundan yararlanabileceği şeklinde ara sonucu ulaşılmış olup, bu diğer ara sonuçlarla örtüşmektedir.

Sezgisel yorum: İlgili bölümde ele alındığı üzere bu yorum yöntemi ile davacının SBK'nin ilgili hükmünden yararlanabileceği şeklinde ulaşılan ara sonuç, "*adalet*" ve "*hakkaniyet*" duyguları ile çelişmemektedir. Bu yöntem ile de diğer yöntemlerle varılan sonuca ulaşılmıştır.

B. Nihai Sonuç

Somut olayda uyuşmazlık SBK'nin ilgili hükmünde, bölgede imalat yapan ve bu faaliyetler ile ortaya konulan ürünün belirli bir oranda ihraç edilmesi şartına bağlanan

işçi ücretlerine dair Gelir Vergisi teşvikinden davacının yararlanıp yararlanamayacağı noktasında yoğunlaşmaktadır.

Temel olarak, SBK'nin kullandığı “*bölgede üretilen*” ve “*ürün*” kavramlarının bu Kanun içeriğinde tanımlanmamış olması kaynaklı uyumsuzlukta derece mahkemesi olarak Vergi Mahkemesi ilk (red) kararında bu kavramları tanımlama yoluna giderek karar ihdas etmiştir.

Mahkemenin, davacı faaliyetini, yetkili kamu kurumları tarafından verilmiş ve işletmenin sanayi işletmesi olduğuna dair sicilde kayıtlı olduğunu gösterir “*Sanayi Sicil Belgesi*” ve “*Üretim – Faaliyet Ruhsatı*” gibi belgeleri ve bunlara dayanak diğer Kanun hükümlerini dikkate almadığı, yönetsel işleme Anayasaya aykırı olarak fazla anlam yüklediği, “*kurutulmuş meyve*” şeklindeki hammaddenin nasıl olup da bir “*mamul / sınai ürün*” haline geldiğini tam kavrayamadığı ortaya çıkmaktadır.

Nitekim Danıştay 3. Daire'nin bozma kararında temel olarak açıkça atıf yapılarak belirtilmemiş olsa da işletmenin “*Sanayi Sicili*”ne kayıtlı olduğunu gösterir “*Sanayi Sicil Belgesi*”ne dayanak SSK'nda yer alan tanıma dayanarak ve işletmenin üretim sürecini irdeleyerek ifade ettiği gerekçe ile bozma kararı verdiği görülmektedir.

Danıştay bozma kararında, çalışmamızda ele alınan diğer yorum yöntemlerinin uygulandığına dair bir emare bulunmamaktadır. Ancak bir kararda bir gerekçe yer alabileceği yolundaki genel kabulden hareket edildiğinde bu şaşırtıcı değildir.

Bu çerçevede tüm yorum yöntemlerinin ayrı ayrı uygulanması ile vardığımız ara sonuçların birbiri ile aynen örtüştüğü dikkate alındığında; nihai sonuç olarak davacının ilgili SBK hükmündeki teşvikten yararlanması gerektiği ve bunun da Danıştay 3. Daire temyizden bozma kararı ile temin edildiği anlaşıldığından bozma kararına katılıyoruz.

KAYNAKÇA

AKKAYA, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Mali Akademi Yayınları, 2. Bası, Ankara.

AKYILMAZ, Bahtiyar / **SEZGİNER**, Murat / **KAYA**, Cemil: Türk İdare Hukuku, 15. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara – 2022.

BATUN, Mehmet: Vergi Hukukunda Yorum ve İspat, Seçkin Yayıncılık, Ankara – 2012.

BİRSENOĞUL, Hakan: Vergi Hukukunda Yorum, Yetkin Yayınları, Ankara – 2019.

CEYHAN, Burhan: Vergi Hukuku Açısından Sanayi Ürünü İhracat İstisnası, Denge Yayınları, İzmir – 1987.

EZEL, Hale: Uluslararası Ticarete Teslim Şekilleri, Yüksek Lisans Tezi, İzmir – 2013., <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>, s. 82. Erişim: 07.10.2022

FURTUN, İdris Hakan: Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma – Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Yetkin Yayınları, Ankara – 2009.

GÖZLER, Kemal: Türk Anayasa Hukuku, 4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa – 2021.

KANETİ, Selim / **EKMEKÇİ**, Esra / **GÜNEŞ**, Gülsen / **KAŞIKCI**, Mahmut: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul – 2022.

KAPLAN, Onur: İdari İşlem Teorisi Açısından İdare Hukukunda Tespit Edici İşlemlerin Yeri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul – 2021.

KARAHANOGULLARI, Onur: İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara – 2022.

KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara – 2007.

KIRBAŞ, Sadık: Vergi Hukuku Temel kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, 6. Baskı, Ankara – 1994.

METİN, Yüksel: Anayasanın Yorumlanması, Asil yayınları, Ankara – 2008.

MUTLUER, M. Kâmil: Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul – 2006.

OKTAR, S. Ateş: Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 4. Baskı, İstanbul – 2009.

- ÖZ**, Ersan: Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara 2004.
- PEHLİVAN**, Osman: Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Derya Kitabevi, Trabzon – 2009.
- SÖZER**, Ali Nazım: Hukukta Yöntembilim, Beta Yayınları, 7. Baskı, İstanbul – 2020.
- ŞENTÜRK**, Akın Gencer: “Serbest Bölgelerde İstisna Uygulanan Ücretlere Ait (Stopaj) Gelir Vergisi İşçiye mi / İşverene mi Aittir?”, İzmir SMMMO Dayanışma Dergisi, Aralık -2014, S:121, s. 106-118.
- ŞENTÜRK**, Akın Gencer: “Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükellefler İle İstihdam Ettikleri Personele Yönelik İstisnalar Farklı Düzenlenmiştir”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ocak 2012, Sayı:97, s. 299 -305.
- ŞENYÜZ**, Doğan –YÜCE, Mehmet –GERÇEK, Adnan: Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa – 2010.
- TAN**, Turgut: İdare Hukuku, 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara – 2017.
- TANÖR**, Bülent / **YÜZBAŞIOĞLU** Necmi: 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, 7. Basım, Beta Basım Yayım, İstanbul – 2005.
- TAYLAR**, Yıldırım: Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara – 2008.
- TEZİÇ**, Erdoğan: Anayasa Hukuku, 25. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul – 2021.
- TUNCER**, Selahattin: Vergi Hukuku, Ankara-2003.
- UFUK**, M. Tahir: “Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs - 2001, S:101.
- YAŞAR**, Halis: “Objektif Zamana Uygun Yorum İle Objektif Tarih Yorum Arasındaki Farklar”, Leges Hukuk Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 38, Şubat 2013, s: 23 – 39, 33.
- YİĞİT ŞAKAR**, Ayşe: Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara – 2008.
- Türk Hukuk Lügatı**, Türk Hukuk Kurumu, Yetkin Yayınları, Ankara – 2021.

Corpus İçtihat Bankası: www.corpus.com.tr

T.C. Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Dil Kurumu: www.tdk.gov.tr

T.C. Anayasa Mahkemesi: www.anayasa.gov.tr

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi: www.mevzuat.gov.tr

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı: www.gib.gov.tr

Türkiye Büyük Millet Meclisi: www.tbmm.gov.tr

Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi: tez.yok.gov.tr