



# VERGİ PUSULASI

**4.yıl**

*Maliye Denetim Elemanları Derneği*  
*3 Aylık Yayını*

# VERGİ PUSULASI

**Sayı** 1

**Tarih** Temmuz/2022

**Sahibi** Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı  
Halit İslam EKMEN

**Genel Yayın Yönetmeni** Naciye TAŞKESEN

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü** Ufuk KAYNAR

**Dış İlişkiler Koordinatörü** Mehmet Nazmi TOR

**ve Reklam Sorumlusu**

**Yayın Kurulu** Şenay OTO

Ayfer KAYACAN

Funda ŞAHİN

Fırat DEMİR

Hüseyin PEKMEZCİLER

Sinan UYGUR

Adem YALÇIN

Rıdvan ÖNDER

Nasuh ERDÖNMEZ

**Ankara Temsilcisi** Behiç BARIŞIK

**İzmir Temsilcisi** Kazım ATİK

**Makale Göndermek İçin** [yayin@mded.org](mailto:yayin@mded.org)

**Dizgi ve Görsel Tasarım** Bi'Motion Media

**Yayın Satış Ve Yazışma Adresi** Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi  
Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul  
(212) 909 13 10 [yayin@mded.org](mailto:yayin@mded.org) [www.mded.org](http://www.mded.org)

**Baskı Cilt** Besabes Matbaacılık Yayıncılık LTD. ŞTİ.

Melih Gökçek Bulvarı Eminel İş Merkezi Kat:1 No 18/80

Yenimahalle / Ankara (312) 395 09 34

**Yıllık Abone Bedeli** 300,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da basılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nun veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

## Yazı Danışma Kurulu

ADI - SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EKMEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Pelin ÇOŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Zehra DURKUN	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Naci KAYAÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sibgatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1

# ÖNSÖZ

Değerli Okurumuz,

Maliye Denetim Elemanları Derneği üyelerinin değerli katkıları ile hazırlanan Vergi Pusulası isimli süreli yayınınımızın ilk sayısını okurlarımız ile buluşturmanın gururunu yaşamaktayız. Hazine ve Maliye Bakanlığının önemli ve saygın mensuplarının bünyesinde barındıran Maliye Denetim Elemanları Derneğinin misyonu merkezi denetim elemanı kültürü ile yetişen kıymetli üyelerimiz ve tüm maliye camiasını kucaklamaktır. Bu yolda atılacak en kıymetli adımın üretmek ve paylaşmak olduğunun bilinci ile dergimizin ilk sayısını siz değerli okurlarımızın dikkatine sunuyoruz.

On makaleden oluşan dergimizin ilk sayısında tüm okurlarımız için faydalı olacağını düşündüğümüz soru-cevap, yargı kararları, güncel özelge bülteni, güncel mevzuat bölümlerine ve pratik bilgilere de yer vermekteyiz. Tamamı Sektörel Denetim Daire Başkanlıklarında görevli müfettişler ve akademisyenlerce hazırlanan dergimizin ilk sayısında finans sektörü, kripto paralar, ödeme sistemleri, varlık yönetim şirketleri, yeniden değerlendirme, değerli konut vergisi ve başkaca vergisel konulara ilişkin faydalı bilgiler yer almaktadır.

Dergimizin ilk sayısında emeği geçen tüm yazarlarımız, yazı danışma kurulu üyelerimiz ve kıymetli okurlarımıza teşekkür ederiz. Faydalı olması dileğiyle...

**Vergi Pusulası Dergisi**  
*Yayın Kurulu*

# KOZMETİK ÜRÜNLERİN FASON OLARAK ÜRETİMİ VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Onur AYDIN

*Vergi Müfettişi*

ORCID Numarası: 0000-0001-6435-7728

## ÖZET

Fason üretim, günümüzde çeşitli sektörlerde yaygın olarak tercih edilen bir üretim yöntemidir. Bunun sonucu olarak vergi mevzuatımızda da kendine yer bulan bu üretim yöntemi, kimi zaman yanlış uygulamalar sebebiyle vergi kaybına sebep olmaktadır. Fason üretim şartları sağlanmadığı halde, 4760 Sayılı ÖTV Kanunu'na (ÖTVK) ekli (IV) sayılı listede yer alan kozmetik ürünlerin fason olarak üretildiği iddia edilerek ÖTV hesaplanmadan teslim edilmesi durumu bunlardan biridir. Dolayısıyla bu ürünlerin tesliminde ÖTV hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda fason üretimin tanımı ve şartlarının belirlenmesi önem arz etmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Kozmetik Ürün, ÖTV, Fason Üretim



## 1. GİRİŞ

Bilindiği üzere ÖTV, vergi mevzuatımızda tek aşamalı bir vergi olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla, teslimi üzerinden ÖTV hesaplanan bir malın sonraki safhalarda el değiştirmesi ÖTV açısından önem arz etmemektedir.

Fason kelimesi Türkçe sözlükte, “*Malzemesi marka sahibi tarafından karşılanarak başka bir firmaya yaptırılan mal*” şeklinde açıklanmıştır.<sup>1</sup>

Piyasada gıda, kozmetik, tekstil gibi çeşitli sektörlerde tercih edilmesi sebebiyle, bu üretim yönteminin yasal açıdan da düzenlenmesi ihtiyacı doğmuş ve vergi mevzuatımızda kendine yer bulmuştur. Özellikle yeterli kapasitesi olmayan küçük ve orta ölçekli işletmeler tarafından tercih edilmekte ve teknolojik alt yapıya sahip veya ölçek ekonomisi sebebiyle daha düşük maliyetle üretme imkanı olan işletmeler ile fason üretim anlaşmaları yapılmaktadır. Bu tür anlaşmalar yoluyla sağlanan iş dağılımı ile küçük ve orta büyüklükteki teşebbüsler, büyük şirketlerin sağladığı teknoloji ve teçhizatı kullanarak gerçekleştirdikleri üretim sonucunda kendilerini geliştirme imkânına kavuşmaktadır.<sup>2</sup> Ancak fason olma şartları sağlanmamasına rağmen, üretilen ürünlerin tesliminde mükellefler tarafından ÖTV hesaplanmaması, kimi zaman vergi kaybına sebep olmaktadır.

ÖTV Kanunu’na ekli (IV) sayılı listede yer alan kozmetik ürünlerin fason olarak üretilip teslim edilmesinin ÖTV karşısındaki durumu bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

## 2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU’NUN KAPSAMI VE HÜKÜMLERİ

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde, bu Kanun’a ekli (IV) sayılı listede yer alan malların ithali veya imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışının bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV’ye tabi olduğuna hükmedilmiş, 2’nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) bendinde “*teslim*”; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Ayrıca ÖTV (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nde, teslim ve teslim sayılan hallerin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin (KDV GUT) (I/A/2 ve 3) bölümlerinde yapılan açıklamalara göre değerlendirileceği belirtilmiştir.

ÖTV Kanunu’nun “*Mükellef ve vergi sorumlusu*” başlıklı 4’üncü maddesinde, (IV) sayılı listedeki malları imal veya ithal edenler ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerin ÖTV mükellefi olduğuna hükmedilmiştir.

Kanun’un 11’inci maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca, (IV) sayılı listedeki mallar için verginin matrahı, bu malların teslimi ve ithali ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında, hesaplanan ÖTV hariç KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül etmektedir. Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nin “*Yurt İçi Teslimde Matrah*”

1 <https://sozluk.gov.tr>

2 <https://www.rekabet.gov.tr/Dosya/listeicerik/kilavuz4-pdf>

başlıklı bölümünde, ÖTV matrahına esas alınan KDV matrahının tespitinde, KDV Kanunu'nun 20 ilâ 27'nci maddeleri ile bu maddelere ilişkin KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan açıklamaların dikkate alınacağı belirtilmiştir. Ek olarak; (IV) sayılı listedeki mallar bakımından ÖTV matrahının, işlemin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, teslim edilen mal karşılığında her ne nam adı altında olursa olsun alıcıdan alınan bedellerin, teslim edilen malın ÖTV matrahına dâhil olduğu açıklamalarına yer verilmiştir.

### **3. FASON ÜRETİM ŞARTLARININ YASAL MEVZUATTAKİ YERİ VE ÖTV UYGULAMASINA BİR ÖRNEK**

**F**ason üretim konusunda ÖTV mevzuatından ziyade KDV mevzuatında önemli hüküm ve açıklamalara yer verilmiştir. Bunun sebebi, KDV uygulamasında yer alan tevkifat müessesesi ve serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin KDV'den istisna olmasıdır.

ÖTV Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alan malların fason olarak üretildiğinin iddia edilmesi fason üretim şartlarının sağlanması durumunda geçerlilik kazanacaktır. Dolayısıyla bu ürünlerin tesliminde ÖTV hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda fason üretimin tanımı ve şartlarının belirlenmesi önem arz etmektedir. Çünkü fason üretim şartlarının sağlanmadığı durumlarda yapılan teslimler ÖTV'ye tabi olacaktır.

Söz konusu listede yer alan kozmetik ürünlerin fason olarak başka bir firmaya imal ettirilerek teslim edilmesinin ÖTV'ye tabi olup olmadığı

konusunda Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 22/04/2014 tarihli ve 93767041-135[1-2014/31]-63 sayılı özelge aşağıdaki gibidir:

*“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzla, şirketiniz tarafından Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan bazı kozmetik ürünlerinin hammaddesinin şirketinizce temin edilmek suretiyle fason olarak başka bir şirkete imalatının yaptırıldığından bahisle, bu kapsamda şirketiniz adına imal edilen ürünlerin, fason şirket tarafından şirketinize tesliminin ÖTV'ye tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.*

*Bilindiği üzere, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre, Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi, (I), (II) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabi bulunmaktadır.*

*Dolayısıyla, mezkur Kanunun 1 inci maddesi gereğince, ÖTV kapsamı, Kanuna ekli listelerde yer alan mallarla sınırlandırılmış olup, bahse konu listelere göre hizmetler ÖTV'nin konusu kapsamına girmemektedir.*

*Öte yandan, aynı Kanunun 4/1-a maddesinde, Kanuna ekli (IV) sayılı listedeki mallar bakımından ÖTV mükellefinin bu listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler olduğu; 12/1 inci maddesinde ise*



Kanuna ekli listelerde yer alan mallardan karşılığında belirlenen tutar ve oranlarda ÖTV alınacağı hükmüne bağlanmıştır.

Buna göre, ÖTV Kanununa ekli (IV) sayılı listede yer alan bazı grup kozmetik ürünlerinin imalatına ilişkin olarak, hammaddesi şirketinizce temin edilmek suretiyle başka bir

firmadan/mükelleften alınan fason imalat hizmeti ÖTV'nin konusuna girmemektedir. Bu durumda, fason imalatı yaptırılan mezkur Kanuna ekli (IV) sayılı liste kapsamındaki kozmetik ürünlerin şirketinizce tesliminin ÖTV'ye tabi olacağı açıktır.

Öte yandan, şirketiniz adına üretildiği belirtilen söz konusu ürünlerin, hammaddesi dahil tamamen fason üretici firmalar tarafından imal edilmesi durumunda, imalatçı tarafından söz konusu kozmetik ürünlerinin şirketinize teslimi genel hükümler çerçevesinde ÖTV'ye tabi olacaktır."

Söz konusu özelgeden görüleceği üzere, fason imalat şartlarının sağlanması ÖTV hesaplanıp hesaplanmaması yönünden önemlidir. Bu kapsamda, fason imalat yapanlar tarafından ürün tesliminde ÖTV hesaplanmaması için imalata ilişkin gerekli ham maddeleri fason imalatı yaptıranların temin etmesi gerekmektedir.

KDV yönünden ise fason üretim konusunda verilmiş birçok özelge bulunmaktadır. Daha önce de belirtildiği üzere, KDV uygulamasında özellikle kısmi tevkifat yönünden fason imalat şartlarının sağlanması önemlidir. Nitekim fason olma şartlarını sağlamayan bir üretim işi tevkifata tabi olmayacak veya istisna hükümlerinden faydalanamayacaktır. Bu sebeple KDV Genel Uygulama Tebliği'nde fason imalatın temel şartı aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

"Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana ham madde başta olmak üzere ham maddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir."

Anılan Tebliğ'in fason imalatın şartlarını açıklayan bölümlerinin bir kısmına aşağıda yer verilmiştir:

"2.1.3.2.7. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri

Bu çerçevede, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarılama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak; boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır

4. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler

#### 4.1. İstisnanın Kapsamı

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanunun (12/3) üncü maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için;

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

- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması, şartları birlikte gerçekleşmelidir.

Ayrıca, söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir.

*Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade eder.*

*Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurtiçinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir."*

Görüleceği üzere, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde fason imalatın şartları açıkça belirtilmiştir. Bu şart, imal edilecek mal ile ilgili ana ham madde başta olmak üzere ham maddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir. KDV tevkifatı yapılıp yapılmayacağı konusunda talep edilen özelgelere de aynı doğrultuda açıklamalar yapılmıştır. Bu özelgelerin bir kısmına aşağıda yer verilmiştir:

**Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 21.10.2013 tarih ve 64597866-130[9-2014]-164 sayılı özeldes:**

*"Yukarıdaki hüküm ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir.*

*Bu itibarla, firmanızca sağlanan likra hammaddesinin mamul içerisinde miktar ve tutar olarak, yardımcı madde sayılmasını gerektirecek kadar cüzi yer tutması durumunda, yapılan işin fason işi olarak değerlendirilip tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Bu durumda tarafınızdan sağlanan likra hammaddesi ve fason işçilik için ayrı ayrı değil tek bir fatura düzenlenerek, tevkifatın bu faturada yazan bedel üzerinden hesaplanması gerekmektedir.*

*Ancak, şirketinizce yapılan iplik imalatı işinde işi sipariş eden işletmeler tarafından temin edilen naylon hammaddesi yanında, firmanızca tedarik edilen likranın mamul içerisinde ana hammadde olarak ve miktar ve tutar itibarıyla ağırlıklı yer tutması halinde, fason imalattan bahsetmek mümkün olmayacağından, bu imalatlarınızın üzerinden tevkifat uygulanmasına gerek bulunmamaktadır."*

**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 22.04.2014 tarih ve 84974990-130[9-2013/61]-437 sayılı özeldes:**

*"Buna göre, çadır üretiminde kullanılan malzemelerin tamamının tarafınızca temin edilerek, sadece çadırların dikimine yönelik olarak ilgili firmadan alınan işçilik hizmeti, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.7.) başlıklı bölümüne göre fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu hizmet bedellerine ait KDV tutarı üzerinden Kurumunuzca (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır"*

Görüleceği üzere, KDV yönünden verilmiş özelgelerin de bir ortak noktası bulunmaktadır. İster KDV tevkifatı açısından olsun, ister serbest bölge istisnası açısından olsun, üretimde yer alan ham maddelerin fason işi yaptıranlar tarafından tedarik edilmesi şart olarak sunulmaktadır. Ancak ham maddelerin bir kısmının bizzat fason iş yapanlarca temin edilmesi durumunda ise bu ham maddelerin mamul içerisinde ana ham madde olarak ağırlıklı yer tutmaması, diğer bir deyişle mamul içerisinde cüzi miktarda yer alması gerekmektedir.

Konuyu bir örnek üzerinden açıklamak gerekirse;

(A) firması, kendi imkanları ile üretmediği,

ÖTV Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alan saç spreyinin üretimini fason olarak (B) firmasına yaptırmak istemektedir. (B) firması ise yeterli üretim kapasitesine sahip, halihazırda saç spreyi üreten ve piyasaya satışını gerçekleştiren bir firmadır. İki firma şartlar üzerinde anlaştıktan sonra (A) firması üretilecek saç spreyinin yaklaşık olarak %5'ine tekabül eden (esans, polimer vb.) ham maddeleri (B) firmasına göndermiştir. Fason üretimi yapacak olan (B) firması ise ürünün yaklaşık %95'ini (alkol, lpg, teneke, koli vb.) kendisi tedarik etmiştir. Saç spreyini üreten (B) firması, ürettiği saç spreylerini ÖTV hesaplamadan (A) firmasına teslim etmiş, (A) firması da ÖTV ödemediği teslim aldığı saç spreylerini, ÖTV hesaplamadan yurt dışına ihraç etmiştir.<sup>3</sup>

Örnek olayda görüleceği üzere, ÖTV Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alan saç spreyinin üretimi için gerekli maddelerin büyük çoğunluğu aslında üretimi gerçekleştiren (B) firması tarafından temin edilmiş ve ürün hazır hale getirilerek ÖTV hesaplanmadan (A) firmasına teslim edilmiştir.

Böyle bir durumda, fason üretimin temel şartının ihlal edildiğini söyleyebiliriz. Çünkü (B) firmasının kendi kapasitesi dahilinde üretim yapan bir saç spreyi üreticisinden farklı olduğunu söylemek mümkün değildir. Aslında örnek olayda, (B) firması neredeyse tamamen kendi imkanlarıyla saç spreyi üretmiş ve (A) firmasına teslim etmiştir. Diğer taraftan, (A) firması ise yalnızca ürün içerisinde önemsiz denebilecek miktarda yer alan ham maddeleri (B) firmasına göndermiştir. Bu durum, ürünün fason olarak üretilmediğini ve ÖTV Kanunu'na

ekli (IV) sayılı listede yer alması sebebiyle tesliminin ÖTV'ye tabi olması gerektirdiğini göstermektedir. Ancak iki firma da fason üretim yapıldığını düşündüğünden, ÖTV'yi göz ardı etmişlerdir.

Örnek olayımızda (A) ve (B) firmasının sebep olduğu vergi kaybı yalnızca ÖTV değildir. Çünkü teslimi üzerinden hem ÖTV hem de KDV hesaplanması gereken bir ürünün ÖTV hesaplanmadan teslim edilmesi aynı zamanda KDV matrahının da eskik tespit edilmesine sebep olmaktadır. KDVK'nın "*Matraha Dahil Olan Unsurlar*" başlıklı 24'üncü maddesinde, teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile **vergi**, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğuna hükmedilmiştir. Dolayısıyla ÖTV'ye tabi malların satışında, ÖTV tutarı satış bedeline ilave edilmek suretiyle KDV matrahı tespit edilmektedir. Bu durumda saç spreyini üretilen (A) firmasına ÖTV hesaplamadan teslim eden (B) firması, hem ÖTV hem de KDV yönünden vergi ziyana sebep olmuştur.

## 4. SONUÇ

Günümüz piyasasında oldukça yaygın hale gelen fason üretim, yasal düzenlemeler açısından da önemli bir konu hale gelmiştir. Bu nedenle vergi mevzuatımızda fason üretim konusunda özellikle ÖTV yönünden şartların

<sup>3</sup> ÖTV Kanunu'nun 5. maddesi uyarınca, şartların gerçekleşmesi kaydıyla ihracat teslimleri ÖTV'den müstesnadır.

net olarak belirlenmesi gerektiği görüşündeyiz. Aksi durumda, örnek olayda da belirtildiği gibi, fason üretim yaptığını düşünerek ÖTV hesaplamadan ürün teslimini gerçekleştiren mükelleflerin, eksik veya hatalı uygulamaları sebebiyle hem ÖTV hem de KDV yönünden vergi tarhiyatı ve vergi ziyası cezası ile karşılaşma ihtimali bulunmaktadır.

## KAYNAKÇA

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste  
Uygulama Genel Tebliği

KDV Genel Uygulama Tebliği

<https://www.rekabet.gov.tr> (S.E.T. 06.04.2022)

<https://sozluk.gov.tr> (S.E.T. 01.04.2022)