

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SERBEST BÖLGELER

Yüksek Lisans Tezi

GÖKHAN GÖKALP

İstanbul, 2013



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi GÖKHAN GÖKALP'nın VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SERBEST BÖLGELER adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 28.06.2013 tarih ve 2013/24-17 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 30.10.2013

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. M. EZHAN DOĞRUSÖZ	
2.	Jüri Üyesi	Doç. Dr. ERKAN AYDIN	
3.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. JALE YALINPALA ÇOKGEZEN	

(Handwritten signatures in blue ink)

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SERBEST BÖLGELER

Yüksek Lisans Tezi

GÖKHAN GÖKALP

Danışman: YRD. DOÇ. DR. M. EZHAN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2013

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Gökhan Gökalg
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. M. Ezhan Doğrusöz
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Ekim 2013
Anahtar Kelimeler	: Serbest Bölge

ÖZET

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SERBEST BÖLGELER

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmasına rağmen, ülke içindeki iktisadi faydaları maksimum kılmak temel amacı ile dış ticaret ve vergi mevzuatının uygulanması açısından gümrük bölgesi dışında sayılan, çeşitli iktisadi faaliyetlerin cereyan ettiği ve bir takım teşviklerin sağlandığı özel sanayi ve ticaret alanlarıdır. İlk çağlarda, temel faaliyeti transit ticareti olan ve “serbest şehir” adı verilen bölgeler, ortaçağda feodal rejimin yıkılışıyla birlikte oluşan gümrük duvarlarına rağmen "gümrük dışı bölge" adı verilen liman şehirlerine dönüşmüştür. Merkantilizmin hâkim olduğu yeniçağda, ciddi gelişmelerin olduğu serbest şehir ve serbest bölge uygulamalarından serbest şehir uygulaması, yakınçağda yerini ağırlıklı olarak serbest bölge uygulamalarına bırakmıştır. Osmanlı Devletinin son dönemlerinde uygulama olanağı bulunan serbest bölgelerin ömrü çok uzun olmamış, 1923-1980 yılları arasında, 'de serbest bölge kurmaya yönelik girişimler bakımından arzu edilen başarılı sonuçlar birçok nedenden ötürü gerçekleşmemiştir. Genel olarak ekonomileri, ihracat, döviz gelirleri, yabancı sermaye ve istihdam artışı ve teknoloji bakımından pozitif, vergi kaybı, transfer fiyatlandırması, kanunsuzluk ve çevre kirliliği bakımından ise negatif etkileyen serbest bölgeler; Türkiye’de, gümrük bölgesi dışında sayılacağına ve vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mevzuatının uygulanmayacağına dair hükümleri içeren ve 15.06.1985 yılında yürürlüğe giren 3218 sayılı SBK ile birlikte hızla yaygınlaşmış, ancak kuruluştaki öngörülen güzide amaçlar, uygulanan sınırsız ve süresiz vergisel teşviklerin bazı kullanıcılar ve işleticiler tarafından istismar edilmesi nedeniyle gerçekleşmemiştir. 5084 sayılı Kanunun 06.02.2004 tarihinde yürürlüğe girmesinden sonra, faaliyette bulunmakta olanların belli bir süre için haklarını koruyan geçiş dönemi istisnaları ile üretim faaliyetlerinde bulunacaklara daha uzun bir süreyle devam edecek olan istisnalar hariç, serbest bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaya başlanmıştır. Bu durum, üretim faaliyetlerinde bulunacaklara uygulanacak istisnaların kapsamını genişleten hükümler içeren ve çok önemli adımların atılmış olduğu, 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5810 sayılı Kanunla devam etmiştir.

GENERAL INFORMATION

Name - Surname	: Gökhan Gökalp
Department	: Public Finance
Programme	: Fiscal Law
Thesis Advisor	: Assist. Prof. Dr. M. Ezhan Doğrusöz
Thesis Type and Date	: Master's Thesis – October 2013
Keywords	: Free Zone

ABSTRACT

FREE ZONES IN TERMS OF THE TAX LAW

Free zones, despite being within the political boundaries of a country, are private industrial and commercial areas that are considered to be outside the customs territory in terms of the implementation of foreign trade and tax legislation with the primary objective of maximizing economic benefits in the country, and where various economic activities take place and a number of incentives are provided. Zones the main activity of which is transit trade and which are called "free city" in ancient times have become known as port cities called "non-tariff zone" in spite of the customs walls arising from the fall of the feudal regime in the middle age. In Mercantilism dominated early modern period, both free city and free zone practices made progress significantly, and in the modern era, free city application has predominantly replaced by free zone practices. Implemented in the last period of the Ottoman Empire, free zones did not last long. Between the years of 1923 - 1980, the desired successful results in respect to attempts to establish a free trade zone in Turkey were not achieved for several reasons. In general, with their positive influence with regard to their economies, export and foreign exchange revenues, foreign capital, employment growth, and technology, but their negative influence in terms of tax loss, transfer pricing, lawlessness, and environmental pollution, free zones spread rapidly in our country along with the Law No. 3218 on free zones which became valid on June 15, 1985 and stated that these areas would be counted outside the customs territory, and no taxes, levies, fees, customs, and exchange regulations would be applied. However, eminent objectives envisaged in establishment were not able to be achieved due to the abuse of unlimited and perpetual tax incentives by some users and keepers. After the entry in to force of the Law No. 5084 of February 6, 2004, except for the exemptions available in the transition period protecting the rights of those who were operating for a period of time, and the exemptions which were going to continue for a longer period for the ones who would run production activities, obligations and duties of the provisions of the legislation were introduced in free zones. This condition has continued with the Law No. 5810 of January 1, 2009 that includes provisions extending the scope of the

exemptions applied to the ones who will run production activities and very important steps taken.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖZET	I
ABSTRACT	II
İÇİNDEKİLER	IV
KISALTMALAR	VIII
TABLO LİSTESİ	IX

GİRİŞ	1
-------	---

I. BÖLÜM

SERBEST BÖLGE KAVRAMI

1. SERBEST BÖLGE TANIMLARI, SERBEST BÖLGELERİN KURULUŞ AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ

1.1 Serbest Bölge Tanımları	3
1.2 Serbest Bölgelerin Kuruluş Amaçları	7
1.3 Serbest Bölgelerin Özellikleri	8
1.4 Serbest Bölgelerin İşlevleri	11
1.5 Serbest Bölgelerde Kuruluş Yerinin Tayini ve Önemi	12

2. SERBEST BÖLGE ÇEŞİTLERİ VE SERBEST BÖLGE BENZERLERİ

2.1 Serbest Bölge Çeşitleri	13
2.1.1 Serbest Liman	14
2.1.2 Serbest Şehir	14
2.1.3 Serbest Ticaret Bölgesi	14
2.1.4 Serbest Bankacılık ve Kıyı Bankacılığı	15
2.1.5 Açık – Kapalı Serbest Bölgeler	15
2.1.6 Gümrüksüz Satış Mağazaları	16
2.1.7 Kıyı ve Sınır Ticareti	16
2.1.8 Serbest Üretim Bölgesi	16
2.1.9 İkiz Fabrikalar	17
2.1.10 İhraç Ürünleri İşleme Bölgesi	17
2.1.11 Serbest İthalat Bölgesi	17
2.1.12 Serbest İhracat Bölgesi	18
2.1.13 Özel Ekonomik Bölge	18
2.2 Serbest Bölge Benzeri Yapılanmalar ve Farkları	19
2.2.1 Transit Bölge	19
2.2.2 Antrepo	20
2.2.3 Yatırım Bölgeleri	20
2.2.4 Serbest Çevre	21
2.2.5 Vergi Cennetleri	21
2.2.6 Vergi Tatili	23
2.2.7 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri	24

3. SERBEST BÖLGELERİN TARİHSEL GELİŞİMİ	
3.1 Dünyada Serbest Bölgelerin Tarihçesi.....	27
3.1.1 İlk Çağda Serbest Bölgeler.....	27
3.1.2 Orta Çağda Serbest Bölgeler.....	30
3.1.3 Yeni Çağda Serbest Bölgeler.....	30
3.1.4 Yakın Çağda Serbest Bölgeler.....	32
3.2 Türkiye’de Serbest Bölgelerin Tarihçesi.....	38
3.2.1 Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Serbest Bölgeler.....	38
3.2.2 Cumhuriyet Döneminde Serbest Bölgeler.....	40
3.2.2.1 1923-1929 Yılları Arasında Serbest Bölgeler.....	40
3.2.2.2 1930-1980 Yılları Arasında Serbest Bölgeler.....	45
3.2.2.3 1980 Yılından Sonraki Dönemde Serbest Bölgeler.....	49
4. SERBEST BÖLGELERİN EKONOMİYE ETKİLERİ	
4.1 Serbest Bölge Faaliyetlerinin Ekonomiye Olası Pozitif Etkileri	56
4.1.1 İhracat Artışı.....	56
4.1.2 İthalat Kolaylığı.....	57
4.1.3 Döviz Gelirleri Artışı.....	58
4.1.4 Yabancı Sermaye ve Teknoloji Katkısı.....	59
4.1.5 İstihdam Artışı.....	59
4.1.6 Transit Taşımacılık Hizmetleri, Serbest Liman ve Kıyı Bankacılığı, Açısından Katkıları.....	60
4.1.7 Diğer Pozitif Etkileri.....	61
4.2 Serbest Bölge Faaliyetlerinin Ekonomiye Olası Negatif Etkileri.....	61
4.2.1 Vergi Kaybı.....	61
4.2.2 Transfer Fiyatlandırması Problemi.....	62
4.2.3 Kanun Dışı Faaliyetlerin Artması.....	62
4.2.4 İthalat Baskısı Oluşturma.....	63
4.2.5 Yurt İçi Sanayi İle Rekabet.....	63
4.2.6 Yatırımların Olumsuz Yönde Dağılması	64
4.2.7 Sosyal Yapıda ve Ücret Dengesinde Bozulmalar	65
4.2.8 Çevre Kirliliği.....	65
4.2.9 Tekelleşme Problemi.....	65
4.2.10 Kuruluş Maliyetlerinin Yüksekliği.....	66
4.2.11 Konjonktürel Olaylara Karşı Kırılganlık.....	66
4.3 Serbest Bölge Faaliyetlerinin Ekonomiye Etkilerinin Değerlendirilmesi.....	67

II. BÖLÜM

SERBEST BÖLGELERDE HUKUKİ, İDARİ VE MALİ SİSTEM

5. SERBEST BÖLGELERDE HUKUKİ YAPI	
5.1 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve Önemi.....	71
5.2 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un, 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununu İlgilendiren Yönü.....	72
5.3 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un, 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununu İlgilendiren Yönü... ..	72
5.4 Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği.....	72

5.5 Diğer Mevzuatlar.....	73
5.6 Serbest Bölgelerde Uygulanmayacak Kanunlar.....	74

6. SERBEST BÖLGELER İLE İLGİLİ MEVZUAT HÜKÜMLERİNİN UYGULAMA USUL VE ESASLARI

6.1 Serbest Bölgelerin İdari Yapısı.....	77
6.1.1 Serbest Bölgeler Koordinasyon Kurulu.....	78
6.1.2 Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü.....	78
6.1.3 Serbest Bölge Müdürlüğü.....	80
6.1.4 Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü.....	81
6.1.5 Serbest Bölge Gümrük Muhafaza Müdürlüğü.....	81
6.1.6 Serbest Bölge Emniyet Amirliği.....	81
6.1.7 Serbest Bölge İşleticisi Şirketler.....	82
6.1.8 Serbest Bölge Kullanıcı Şirketleri.....	82
6.2 Serbest Bölgelerin Yönetimi.....	83
6.2.1 Devlet Tarafından İşletilmesi ve Yönetimi.....	83
6.2.2 Özel Sektör Tarafından İşletilmesi ve Yönetimi.....	84
6.2.3 Karma Yönetimi.....	85
6.3 Serbest Bölgelerin Denetimi.....	85
6.3.1 Fiziki Denetim.....	85
6.3.2 İdari Denetim.....	86
6.3.3 Mali Denetim.....	86
6.4 Serbest Bölgelerdeki Faaliyetler.....	86
6.4.1 Faaliyet Konuları.....	86
6.4.2 Faaliyet Aktörleri.....	87
6.4.3 Faaliyet Ruhsatı Edinme Zorunluluğu.....	87
6.4.3.1 Faaliyet Ruhsatı Edinimindeki Kriterler.....	87
6.4.3.2 Faaliyet Ruhsatı Edinimi ve Geçerlilik Süresi.....	89
6.4.3.3 Faaliyet Ruhsatının İptali.....	91
6.4.4 Faaliyet Tali Unsurları.....	92
6.4.5 Faaliyet Konusunun Değişimi.....	97
6.4.6 Faaliyetin Geçici Olarak Durdurulması.....	98

7. SERBEST BÖLGELERİN MALİ YAPISI

7.1 Serbest Bölgelerin Finansmanı.....	99
7.2 Serbest Bölgeler Özel Hesabı.....	100
7.3 Serbest Bölgeler Özel Hesabının Gelirleri.....	101

III. BÖLÜM

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SERBEST BÖLGELER

8. SERBEST BÖLGELERDE VERGİ HUKUKU UYGULAMALARI

8.1 Serbest Bölgeler Kanunu'nda Vergi Hukukunu İlgilendiren Hükümler.....	110
8.2 Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması.....	113
8.2.1 Serbest Bölgelerde Gelir ve Kurumlar Vergisine İlişkin İstisnalar.....	114
8.2.1.1 Faaliyet Kazancı İstisnası.....	114
8.2.1.2 Üretim Faaliyetlerinden Sağlanan Kazanç İstisnası.....	122
8.2.1.3 Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası.....	126

8.2.1.4 Yatırım İndirimi İstisnası.....	137
8.2.1.5 Faiz ve Repo Gelirlerinde istisna.....	139
8.2.1.5.1 Farklı Görüşler–İdare ve Yargının Görüş Ayrılıkları.....	139
8.2.1.5.2 İhtilaflı Bir Yargı Kararının Değerlendirilmesi.....	145
8.2.1.6 Birleşme ve Devir Hallerinde Uygulanacak İstisna.....	163
8.2.1.7 Kar Paylarında Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası.....	164
8.2.2 Serbest Bölgelerde Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	175
8.2.2.1 Transfer Fiyatlandırması Tanımları.....	175
8.2.2.2 Transfer Fiyatı Tespitinde Emsallere Uygunluk İlkesi.....	176
8.2.2.3 Serbest Bölgelerde Uygulama Örnekleri.....	178
8.3 Vergi Usul Kanunu Uygulaması.....	184
8.3.1 Mükellefiyet Tesisi, Defter, Belge ve Kayıt Düzeni.....	184
8.3.2 Bildirimler.....	189
8.4 Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulaması.....	191
8.4.1 Türkiye'nin Diğer Bölgelerinden Serbest Bölgelere Yapılan Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarında Katma Değer Vergisi.....	192
8.4.2 Serbest Bölgeden, Ülke İçine, Ülke Dışına, ve Diğer Serbest Bölgelere Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarında Katma Değer Vergisi.....	205
8.4.3 Serbest Bölge İçindeki Mal ve Hizmet Teslimlerinde Katma Değer Vergisi.....	209
8.4.4 Serbest Bölgede Bulunan Bir Firmaya Fason Hizmet Verilmesi Halinde Katma Değer Vergisi	210
8.4.5 Serbest Bölge İle Diğer Bölgeler Arasındaki Taşımacılık İşlerinde Katma Değer Vergisi.....	216
8.5 Özel Tüketim Vergisi Kanunu Uygulaması	219
8.6 Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uygulaması.....	227
8.7 Banka ve Sigorta Muamele Vergisi Kanunu Uygulaması.....	228
8.8 Özel İletişim Vergisi Kanunu Uygulaması.....	230
8.9 Emlak Vergisi Kanunu Uygulaması.....	231
8.10 Damga Vergisi ve Harçlar Kanunu Uygulaması.....	233
SONUÇ	238
KAYNAKÇA	245

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
BKİ	: Bölge Kurucu İşleticisi
DİE	: Devlet İstatistik Enstitüsü
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DTM	: Dış Ticaret Müsteşarlığı
DVK	: Damga Vergisi ve Harçlar Kanunu
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GK	: Gümrük Kanunu
GVK	: Gider Vergileri Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
SBK	: Serbest Bölgeler Kanunu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1	: Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin Kısım ve Bölümleri.....	73
----------------	---	----

GİRİŞ

Ekonomik bir olgu olan serbest bölgeler, ortaya çıkış nedenleri farklı da olsa, gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde faaliyet göstermeye devam etmektedir. Serbest bölgeleri, sadece ekonomik bir değer olma boyutuyla görmemek, aynı zamanda vergi hukuku boyutunun olduğu gerçeğini de değerlendirmek gerekir.

Sözü geçen konunun seçiliş nedeni, vergi hukuku uygulamalarının serbest bölgeler bakımından nispi önemini ve uygulama süreçlerini ortaya koymaktır. Ayrıca bu çalışmada, sadece Türkiye’de ki serbest bölgelerde vergi hukuku uygulamaları değerlendirilmiş, yabancı ülkelerdeki söz konusu uygulamalar çalışmamızın kapsamı dışında bırakılmıştır.

Bu çalışmanın amacı; serbest bölgelerde vergi hukuku uygulamalarını, ilgili mevzuat değişikliklerini de göz önüne alarak ortaya koymaktır. Bu çalışmada uyguladığımız varsayım, Türkiye’de serbest bölgeler dışında gerçekleşen faaliyetlere tatbik edilen vergi hukuku uygulamalarının, serbest bölgelerdeki faaliyetlerde de geçerli olduğunun belirlenmesidir.

Bu çalışmada kullandığımız araştırma metodu, alan araştırması şeklinde literatür taramasıdır. Kullandığımız literatür de, konu ile ilgili kitaplar, makaleler, süreli yayınlar, tezler, raporlar ve güvenilir internet kaynaklarından oluşmaktadır.

Bu çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel olarak serbest bölge kavramı; değişik tanımlamaları, kuruluş amaçları, özellikleri, fonksiyonları ve türleri itibarıyla ele alınmış, dünyada ve Türkiye’de serbest bölgelerin tarihteki yolculuğu incelenerek, öncelikle ilk, orta, yeni ve yakın çağda dünyada, Osmanlı ve Cumhuriyet sonrası dönemde ise Türkiye’de olmak üzere, serbest bölge denemeleri, söz konusu oluşumların uluslararası ticaretin gelişmesine katkıları, memleketlerin ekonomik ve sosyal yapılarına olumlu veya olumsuz tesirleri ortaya konulmaya çalışılmış, Türkiye özeline inilmeksizin serbest bölgelerin ekonomilerdeki yeri ve önemi genel olarak incelenerek, serbest bölgelerin çeşitli yönlerden ekonomilere

olası pozitif ve negatif etkileri, önemli etki kalemleri itibariyle özlü bir biçimde anlatılmaya çalışılmıştır.

İkinci bölüm, serbest bölgelerde kurulmuş olan hukuki, idari ve mali sistemlerin tanıtılmaya çalışılmasına ayrılmıştır. Bu bölümde öncelikle esas itibariyle idari ve mali sistemin oluşturulmasının temelini teşkil eden hukuki düzenin zemini niteliğinde olan Serbest Bölgeler Kanunu ve Uygulama Yönetmeliği ve konuyla ilgili diğer mevzuatlar ele alınmış, müteakiben serbest bölgeler ile ilgili mevzuat hükümlerinin uygulama usul ve esaslarına değinilmiş ve nihayet serbest bölgelerin mali yapısından söz edilmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise Türkiye’de serbest bölgelerde vergi hukuku uygulamaları ve yargı kararlarına konu olan bazı uygulamalar değerlendirilmiş, ihtilafli bir yargı kararı, gerek tarafların ileri sürdüğü gerekçeler gerekse başka gerekçeler çerçevesinde incelenerek kişisel yaklaşımlarımızı da içerecek şekilde etraflıca tartışılmıştır. Son bölümdeki çalışmamız ayrıca, vergi hukukumuzun serbest bölgelerdeki işlerliğini, çalışmanın elverdiği ölçüde olabildiğince ayrıntılı ve örneklerle desteklenmiş bir biçimde ortaya koymayı hedeflemiştir. Hukuksal problemlerin çözüm merciinin tartışmasız olarak yine hukuk alanı olduğunu hepimiz biliyoruz. Bu itibarla serbest bölgelerde vergi hukuku uygulamaları esnasında oluşan bir takım problemlerin de çözüm alanı hukuk alanlarından biri olan vergi hukuku alanı olmaktadır. Yine son bölümde Türkiye’de ki serbest bölgelerde geçerli olan vergi hukuku uygulamaları ele alınmıştır. Serbest bölgelerimizde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin yürürlükteki vergi mevzuatı karşısındaki durumları, vergi hukuku sistematiki içerisinde yargının, idarenin ve konu ile ilgili tarafların görüşleri çerçevesinde değerlendirilmiştir.

I BÖLÜM

SERBEST BÖLGE KAVRAMI

1. SERBEST BÖLGE TANIMLARI, SERBEST BÖLGELERİN KURULUŞ AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ

1.1 Serbest Bölge Tanımları

04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 152. maddesine göre serbest bölgeler şöyle tanımlanmıştır: “Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber serbest dolaşımda 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 ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından, Türkiye’nin gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen, serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.”¹

Anayasa mahkemesi de serbest bölgeler ile ilgili vermiş olduğu bir kararında serbest bölgeyi; “... Genellikle ülkenin dış ticaret hacmini geliştirmek, ithalatı, ihracatı kolaylaştırmak, istihdam hacmini, döviz gelirlerini arttırmak, sanayiye canlandırmak ve teknoloji transferini hızlandırmak gibi amaçlarla kurulan serbest bölgeler, milli sınırlar içinde ancak gümrük sınırları dışında kabul edilen ve dış pazara yönelik ekonomik faaliyetlerin gerçekleşmesini temin etmek amacıyla yeterli altyapı imkânlarının sağlandığı ve teşvik tedbirlerinin çoğu kez azami ölçüler içerisinde uygulandığı yerlerdir. ” biçiminde tanımlamıştır.²

Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki gümrük birliğine göre, gümrük mevzuatı yeniden düzenlenirken genel amacı; ihracata dönük yatırımların ve sanayi malları

¹ F.Bahar Özdoğan, **Serbest Bölgeler**, Siyasal Kitabevi, 1. Basım, Ankara, 2006, s.4.

² “14 Mart 1987 Tarih ve 19400 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi Başkanlığı Kararı (Esas Sayısı: 1985/21, Karar Sayısı: 1986/23, Karar Günü: 06.10.1986)”, http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2, (26.09.2011).

ihracatının artırılması, dış ticaret ve yatırımlar ile ilgili bürokrasinin azaltılması, ithalatın daha ucuz ve kolay gerçekleştirilmesi, üretim ve istihdam olanaklarının artırılması ve uluslararası ticarete yeni boyutlar kazandırılması olan serbest bölgeler de yeniden tanımlanmış olup serbest bölgeler; Türkiye'nin gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber serbest dolaşımda olmayan malların herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmamak ve serbest dolaşıma girmemek kaydıyla konulduğu, gümrük vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye'nin gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen, serbest dolaşımdaki malların ise ihracat rejimi hükümlerine tabi tutularak konulduğu yerlerdir.³

İstanbul Ticaret Odası tarafından Ticaret Bakanlığı'na sunulan bir raporda, "Serbest bölgelerin sadece nihai ürün niteliğindeki malların bulundurulacağı bir veya birçok binadan oluşan yerler değil, fakat bütün bir alanın gümrük sınırları dışında tutulmasının mümkün olabileceği yerler olduğu belirtilerek, ulusal sınırlar içinde belirli bir alanda daha geniş faaliyetlerin vergi ödeme yükümlülüğüne konu olmaksızın yürütülmesi amacıyla gümrük sınırı dışında sayılması serbest bölge denilen kuruluşu oluşturur" şeklinde bir tanımlama yapılmıştır.⁴

Birleşmiş Milletler Sınâî Kalkınma Örgütü'nün yayımlarında serbest bölge "Bir ülkenin toprakları üzerinde uluslararası bir deniz veya hava limanı yakınında kurulan, yabancı nakdi sermaye, makine, teçhizat, aksam, parçalar ve hammaddenin gümrük ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine tabi tutulmadan girebildiği alanlardır." şeklinde tanımlanmaktadır.⁵

İşletmelerin çeşitli ithalat ve ihracat kısıtlamalarına maruz kalmaksızın, dünya pazarında yoğun rekabete girebilmesine olanak sağlayan endüstriyel park ve transit yükleme merkezleri olarak vasıflandırılabilen serbest bölgeler,⁶ başka bir tanımda "bir ülkenin siyasi sınırları içinde ancak, gümrük ve vergi sınırları dışında kalan, ticari, sınai

³ M. Vefa Toroslu, **Serbest Bölgeler**, Beta Yayınları, Yayın No: 953, 1'nci basım, İstanbul, Temmuz 2000, s.1.

⁴ İstanbul Ticaret Odası Raporu, **Transit Ticaretin Memleketimiz Bakımından Ehemmiyeti ve İstanbul'da Bir Transit Antrepo Kurulması**, S. 3-4, 1960, s. 42.

⁵ Ömer Köroğlu, **Serbest Bölge**, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 73, İstanbul, 1999, s.67.

⁶ Burak Ali Han Tecim, **Son Düzenlemelere Göre Serbest Bölgelerde Vergisel Uygulamalar**, Mali Pusula Dergisi, Sayı:11, 2005, s.102.

ve hizmet faaliyetlerinin kolaylaştırılması amacıyla devlet müdahalesinin minimum düzeye indirildiği, bir bakıma üçüncü ülke statüsündeki yer” olarak ifade edilmiştir.⁷

Serbest bölgeler, geniş anlamıyla işletmelere dış ticaret ve gümrük kısıtlamalarına maruz kalmaksızın dünya pazarlarıyla yoğun rekabete girme imkânı veren ticaret, üretim, transit ve yükleme merkezleri olarak kabul edilir. Ayrıca serbest bölgeler, ulaşım merkezlerinin yakınında kurulan, ülkenin gümrük alanında özel amaçlarla ayrılmış bir bölgesi içerisinde ithal malların gümrüksüz olarak getirilebildiği, depolanabildiği çeşitli işlemlerden geçirilebildiği, üretim amacıyla kullanılabildiği ve malların uluslararası gümrük alanına girmediği sürece gümrük vergisinin ödenmediği, diğer vergi ve sınırlayıcı faktörlerin en aza indirildiği belirli alanlardır.⁸

Devlet müdahalesinin olmadığı veya asgariye indiği bir ekonomik ortamda, gerek ticaretin ve gerekse yatırımların daha da gelişeceği ileri sürülebilir. Bu görüş ışığında serbest bölgeler; bir ülkenin ulusal egemenlik sınırlarına dâhil olmakla birlikte, dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatı uygulamaları bakımından gümrük hattı dışında sayılan, ülkede cari olan dış ticaret ile diğer mali ve iktisadi alanlara ilişkin devlet düzenlemelerinin tamamen ortadan kaldırıldığı veya kısmen uygulandığı, burada yapılan sınai ve ticari faaliyetler için ülkenin diğer yörelerine göre daha geniş muafiyet ve teşviklerinin tanındığı, çeşitli ticari, endüstriyel ve hizmet faaliyetlerinin yapıldığı ve nihayet ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak da ayrılan yerlerdir.⁹

Başka bir tanım da şöyle yapılabilir: Serbest bölge, bir ülkenin siyasi sınırları içinde yer almasına karşın, çeşitli iktisadi gayelerle dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatının uygulanması açısından gümrük bölgesi dışında kabul edilen, üretim, montaj, işleme, depolama, ambalajlama, sergileme, sigortacılık, bankacılık gibi iktisadi

⁷ Atilla Bağrıaçık, **Türkiye’de Belgelerle Uygulamalı Serbest Bölgeler ve Avantajları**, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1999, s.1.

⁸ Haluk Erdem, **Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Türkiye’de Serbest Bölgeler Rejimi**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Yeterlilik Etüdü, İstanbul, 1992, s.5.

⁹ Cem Alpar, **Dünyada ve Türkiye’de Serbest Bölgeler**, Dost Kitabevi Yayınları, Ankara, 1985, s.13.

faaliyetlerin vukuu bulduğu, özel statüye tabi olup sınırları kanunla belirlenmiş olan ve genellikle işlek limanlar çevresinde kurulan özel sanayi ve ticaret alanlarıdır.¹⁰

Literatürde pek çok serbest bölge tanımı yer almaktadır. Ancak söz konusu tanımlar esnek olup, kurulan serbest bölge çeşidi ile erişilmek istenilen gayelere uygun olarak rahatlıkla değiştirilebilir. Nitekim muhtelif ülkelerde kurulmuş olan serbest bölgelerin, bulunduğu ülkenin siyasi sınırları içersinde olduğu halde mevzuat uygulamaları açısından gümrük sınırları dışında sayıldığı ve tamamında özel teşviklerin uygulandığı görülmektedir. Serbest bölge uygulamaları bakımından genel olarak ülkelerin ekonomi ve ticaret politikalarının yanında, sosyal, siyasal, coğrafi ve demografik durumlarına göre de bazı farklılıklar bulunmaktadır. Serbest bölge uygulamaları arasındaki söz konusu farklılıklar bu konudaki terminolojik yapıda da kendini göstermektedir. Zira serbest bölge olarak bilinen kavramı niteleyen otuza yakın alt kavram bulunmaktadır. Bu kavramları şöylece sıralamak mümkündür: yatırım teşvik bölgesi, dış ticaret bölgesi, gümrüksüz bölge, gümrük serbest bölgesi, ihraç ürünleri işleme bölgesi, kıyı bankacılığı–serbest bankacılık, ortak girişim bölgesi, özel ekonomik bölge, sanayi bölgesi, gümrüksüz havaalanı, gümrük vergisiz ihraç ürünleri işleme bölgesi, serbest bölge, ihracat serbest bölgesi, serbest ekonomik bölge, serbest liman, serbest ticaret bölgesi, ikiz fabrika, serbest üretim bölgesi, vergisiz bölge, vergisiz ticaret bölgesi, ortak girişim serbest bölgesi, endüstriyel serbest bölge, yatırım bölgeleri, teknoparklar, ayrıcalıklı ihracat bölgesi, gümrüksüz satış mağazaları, sanayi ürünleri ihraç bölgesi.¹¹

Nihayet, serbest bölgeler, “bir ülkenin genellikle uluslararası transit yolları üzerinde bulunan gelişmiş kara, deniz, demir ve hava ulaşım imkânlarına sahip olan bölgelerinde; ülkenin makro ekonomik göstergelerinde sağlaması beklenen iyileşme yoluyla iktisadi büyümeye katkı sağlamak amacıyla kurulan ancak ülkenin ulusal egemenlik sınırlarına dâhil olmakla birlikte, dış ticaret, kambiyo ve gümrük mevzuatı uygulamaları bakımından gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen, dış ticaret ile diğer mali ve iktisadi alanlara ilişkin devlet düzenlemelerinin tamamen ortadan

¹⁰ Yıldırım Taylar, **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.8.

¹¹ Engin Erdoğan, **Serbest Bölgeler ve Türkiye’de bir Model Denemesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:110, Eskişehir, 1985, s.6.

kaldırıldığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için ülkenin diğer yörelerine göre daha geniş muafiyet, istisna ve teşviklerin tanındığı ve ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak ayrılan parçası üzerinde, iktisadi faktörlerin biraraya gelmesi sonucu iktisadi faaliyetlerin cereyan ettiği, adeta üçüncü ülke statüsünde olan yerlerdir” biçiminde bir tanımlama yapılabilir.

1.2 Serbest Bölgelerin Kuruluş Amaçları

Serbest bölgelerin kuruluş amaçları, kuruldukları ülkelerin gelişmişlik seviyelerine ve iktisadi yapılarına göre farklı olsa da ülke içindeki iktisadi faydaları maksimum kılmak esas amacını teşkil etmektedir.¹²

Özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomileri açısından dış ticaret işlemlerinin bir hayli önem arz ettiği gerçeği göz önüne alınacak olursa, söz konusu ülkelerin kendi üretimine dayalı ihracatını artırma çalışmalarına olan teşviklerin yanında ihraç edecekleri ürünlerde ithal malı kullanan üreticiler için de uygun ithalat olanaklarının meydana getirilmesi aynı değerde önem kazanmıştır. Serbest bölgeye getirilen yabancı sermaye ve yeni teknoloji, üretimin artmasını sağladığı gibi bu üretime bağlı olarak ülke içerisinde hammadde ve yardımcı malzeme ihracatını artırması sebebiyle de ülke ekonomisinde bir katma değer meydana getirecektir.¹³

Serbest bölgelerin kurulmasıyla ulaşılmak istenen genel amaçları şöyle sıralamak mümkündür;¹⁴

-Toplam ihracatı, İhracata yönelik sanayilerin gelişmesini teşvik ederek artırmak,

-Yerli üreticilerin üretimde kullandıkları girdileri dünya piyasalarında oluşmuş fiyatlardan temin etmelerini sağlayarak uluslararası rekabet güçlerini artırmak,

¹² Toroslu, s.1.

¹³ Yafes Pehlivan, **Serbest Bölgelerin Tanımı, Kurulma Amaçları ve Buradan Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi**, Diyalog Dergisi, Sayı: 182, 2003, s.160.

¹⁴ Yüksel Akça, **Serbest Bölgeler ve Serbest Bölge Faaliyetlerinin Esasları**, Dış Ticaret Dergisi, Sayı:9, 1998, s.5,6.

-Ülkeye yabancı sermaye akışını hızlandırmak ve bu suretle ülkeye getirdikleri gelişmiş üretim ve yönetim sistem ve teknikleri sayesinde ekonomik standartları, kalite ve verimliliği yükseltmek,

-Yeni iş imkânları meydana getirerek işsizlik oranının düşürülmesine katkıda bulunmak,

-İthalatı kolay ve ucuz hale getirmek,

-Transit taşımacılık hâsılatını ve döviz girişini artırmaktır.

Bazı ülkelerin bir gümrük rejimi olarak, diğerlerinin ise bir ekonomi ve dış ticaret politikası aracı olarak kullandıkları serbest bölgeler, hem gelişmiş hem az gelişmiş ve hem de gelişmekte olan ülkelerde varlıklarını sürdürmektedir. Gelişmekte olan ülkelerdeki serbest bölgeler büyük çapta üretim ağırlıklı “ihraç ürünleri işleme bölgeleri” iken, gelişmiş ülkelerdeki serbest bölgeler ise ticaret ağırlıklı “serbest ticaret bölgesi” şeklinde kurulmuştur.¹⁵

Özet olarak serbest bölgeler, esasta ülkenin dış ticaretini geliştirmek amacıyla kurulmuşlardır. Bu anlamda serbest bölgelerin kuruluşunda, ülkenin döviz gelirlerini artırmak, ülkedeki sanayi üretimine kolay ve ucuz girdi sağlamak, ihracatı ve ithalatı artırmak hedeflenmiştir. Ülkenin dış kararlara duyarlılığını azaltmak, reeksport gibi özel dış ticaret işlemlerini gerçekleştirmenin yanında ülkelerin kendilerine özgü özel amaçları da bulunabilmektedir.¹⁶

1.3 Serbest Bölgelerin Özellikleri

Her ülke serbest bölgelerden beklediği sosyal ve ekonomik amaçlara göre, bir serbest bölge mevzuatı oluşturmuş olup faaliyetler, bu mevzuat çerçevesinde cereyan eder. Hükümetler serbest bölgelerde yapılacak olan faaliyetleri uygulayacakları programlarına göre sınırlandırabilecekleri gibi tamamen serbest de bırakabilirler.¹⁷

¹⁵ Akça, s.3.

¹⁶ Mustafa Karakuzey, **Serbest Bölgeler ve İlgili Mevzuat**, 1.Baskı, Ünal Kitabevi, İstanbul, 2003, s.2.

¹⁷ Ömer Köroğlu, **Serbest Bölge Türleri ve Ortak Özellikleri**, Yaklaşım Dergisi, Sayı.74, İstanbul, 1999, s.1.

Farklı düzeyde gelişmişlik derecesine sahip ülkelerde farklı biçimlerde serbest bölge uygulamaları görülmektedir. Söz konusu farklılık bazı ülkelerde serbest bölgelerin sadece ticaret bölgesi olarak yapılandırılmasına rağmen bu ülkelerde bu bölgelerin hem ticaret hem de sanayi bölgesi olarak görülmesinden kaynaklanmaktadır. Serbest bölgelerin sahip olduğu bir takım genel özellikler zaman içinde kendiliğinden oluşmuş ve bu serbest bölgelerin yerleşik özelliklerini tayin etmişlerdir. Buradan da anlaşılacağı üzere serbest bölgelerin tanımının ve içerdiği özelliklerin ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile ilgisi yoktur.¹⁸

Serbest bölgelerin kurulduğu ülkelerde uygulanan gümrük mevzuatı, dış ticaret rejimi ve çeşitli kanunlar söz konusu bölgelerin faaliyetleri bakımından kısmen veya tamamen geçersiz hale gelir. Mal giriş ve çıkışı açısından serbest bölgeler yabancı ülkeler statüsündeymiş gibi işlem görür. Serbest bölgeler ülkenin siyasi sınırları içinde kalmakla birlikte gümrük sınırları dışında sayıldığından, buraya gelen mallar için gümrük vergisi borcu doğmadığı gibi ev sahibi ülkeden serbest bölgeye gönderilen mallar söz konusu ülkeden ihraç edilmiş hükmündedir. Serbest bölgeden ülke içine gönderilen mallar ise ev sahibi ülke açısından ithalat sayılarak, ithalat işlem ve vergilerine tabi tutulur. Serbest bölgeden ev sahibi ülke dışındaki diğer ülkelere gönderilen mallar için de herhangi bir gümrük işlemi söz konusu değildir.¹⁹

Serbest bölgelerde yabancı firmalar genellikle belirli bir süre her türlü vergiden muaf tutulurlar. Kambiyo kısıtlamaları olmaması nedeniyle, firmalar serbest bölgelerde herhangi bir engelleme olmaksızın uluslararası ödemelerini ve kar transferlerini gerçekleştirebilirler. Serbest bölgeler ülke sınırları içinde olmakla beraber, o ülkede geçerli olan dış ticaret ve gümrük mevzuatının dışında olduklarından firmalar, üretimleri için ihtiyaç duydukları makine, hammadde, teçhizat gibi imalat girdilerini gümrük vergisi ödemeksizin serbest bölgeye ithal edebilmektedir.²⁰ Üstelik serbest

¹⁸ Özdoğan, s.9.

¹⁹ İstanbul Ticaret Odası, **Serbest Bölge**, Ekonomi Yayınları Dizisi, No:14, İstanbul, 1993, s.11.

²⁰ Erdem, s.7.

bölgeye gelen mallar ev sahibi ülkeye de ithal edilmiş sayılmamakta ve gümrük ithalat işlemlerinden muaf tutulmaktadır.²¹

Ancak bir kez daha vurgulamak gerekirse serbest bölgeden ülke içine alınan mallar bu kez ithalat sayılmakta ve ithalat işlemleri söz konusu ülkede uygulanan gümrük mevzuatı, dış ticaret rejimi ve çeşitli kanunlar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Serbest bölgeden diğer ülkelere gönderilen mallar için de herhangi bir gümrük işlemi söz konusu değildir. Serbest bölgeler hem hükümet tarafından hem de resmi kurumlar ve gerçek ve tüzel kişiler tarafından da işletilebilirler.²²

Serbest bölgelerde işlemler yabancı para birimi kullanılmak suretiyle yapılmakta, bu bölgelerde ikamet ve konaklama yapılmamaktadır.²³ Serbest bölgeler ikamet alanı değildir. Bu bölgelerde, çalışanların temel ihtiyaçlarını karşılayan görevliler ile güvenlik görevlileri dışında devamlı yerleşime izin verilmemektedir. Bu bölgelere dış ülkelerden gelenlerin pasaportları genellikle kontrole tabi tutulmamaktadır. Buna karşılık ev sahibi ülkeden serbest bölgeye giren serbest bölgede görevli kimselerin giriş ve çıkışları denetime tabidir. Bunların ayrıca resmi giriş belgesine sahip olmaları gerekmektedir.²⁴

Serbest bölgelere malların giriş ve çıkış şekilleri birtakım ortak özellikler taşır. Genellikle serbest bölgeye girecek olan mallar miktar, malın menşei ve bölgede kalma süresi açısından kısıtlanamaz.²⁵ Serbest bölgeler, genellikle uluslararası transit yollar üzerinde bulunan gelişmiş kara, deniz, demir ve hava ulaşım imkânlarına sahip olan bölgelerde kurulurlar.²⁶ Bu bakımdan serbest bölgeleri, çeşitli ticaret, üretim ve transit faaliyetlerinin yoğunlaştığı ve odaklandığı yerler olarak nitelendirmek yanlış olmayacaktır. Sağlanan teşvik ve avantajlarla mal imalatı ve ihracatı düşük maliyetli

²¹ Koray, Başol, **Yeni Bir Döviz Kaynağı: Serbest Bölgeler**, Düşünceler Dergisi, Ege Üniversitesi, Basın Yayın Yüksekokulu, Yıl:1, Sayı:1, İzmir, 1987, s.76.

²² Toroslu, s.9,10.

²³ Karakuzey, s.3.

²⁴ Engin Erdoğan, **Serbest Bölgeler ve Türkiye**, Anadolu Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, Eskişehir, 1985, s.181.

²⁵ Akça, s.2.

²⁶ Toroslu, a.g.e., s.9,10.

olarak gerçekleştirilebilir. Serbest bölgelerde genellikle yabancı şirketler ve bankalar şube açabilirler, çeşitli yatırımlarda bulunabilirler. Bunların bir kısmı özel izne tabidir.²⁷

Serbest bölgeler sınırlandırılmış alanlardır. Kesin sınırları belirlenerek bulunduğu ülkeden fiziki olarak ayrılmakta, kara ve denizden sınırlandırılmaktadır. Kara sınırları, kaçakçılığı önlemek amacıyla tel örgü veya beton duvarlarla çevrilmekte, bunların belirli yerlerinde kontrol altında tutulan giriş-çıkış kapıları bulunmaktadır. Benzer biçimde deniz tarafı da aynı amaçlarla zincirli şamandıralar, gümrük muhafaza karakolları ve benzeri yollarla kontrol altına alınmaktadır.²⁸

Görüldüğü gibi serbest bölgeler bulundukları ülkenin gümrük sınırları dışında sayılmalarına rağmen gümrük yetkililerinin direkt ve endirekt kontrolü altındadırlar ve kaçakçılığın önlenmesi için etrafı duvar ve parmaklıklarla çevrilmiş ve polisiye tedbirler alınmıştır.²⁹

1.4 Serbest Bölgelerin İşlevleri

Serbest bölgelerin faaliyet konuları geniş olmasına rağmen, fonksiyonellik açısından değerlendirildiğinde üç temel fonksiyon dikkati çekmektedir.³⁰

Serbest bölgelerin birinci fonksiyonu, serbest bölgelerde reeksport (yeniden ihraç) imkânlarının bulunmasıdır. İthalatı gümrük vergisine bağlı mallarda tarife duvarlarının dışında kalması bakımından serbest bölgeler; reeksport konusunda yasal cennetleri oluşturmaktadır. Çünkü ithalatçı ya da ihracatçıların bu bölgelerde alım satımını yaptıkları malları bir başka ülkeye göndermeleri halinde, gümrük vergisi ithalatı yapan son ülkede ödenmesinden dolayı teke inmektedir. Aksi halde mal kaç alım-satım işlemi geçirmiş ise, o kadar ülkeyi dolaşmış olacağından ödenecek ithalat vergileri de o kadar artacaktır. Bu nedenle reeksport işlemleri serbest bölgelerin en önemli fonksiyonunu oluşturur.

²⁷ İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, **Vergi, Muhasebe ve Dış Ticaret Uygulamaları Açısından Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.6.

²⁸ A.M. Yavuz, **Türkiye’de Serbest Bölgeler**, İzmir Ticaret Odası Dergisi, Sayı:6, İzmir, 1983, s.14.

²⁹ Işık ve Çabuk, s.6.

³⁰ Özdoğan, s.10.

Serbest bölgelerin ikinci fonksiyonu ise kolaylaştırarak ithalat halkasını oluşturmaktır. Mamullerin sergileme ve benzeri gösterim imkânları çerçevesinde ithalatı kolaylaşmaktadır. Ayrıca mal türlerinin çokluğu, yakında depolanmış olması, ulaşım süresinin en aza indirgenmesi gibi nedenlerle serbest bölgelerin bulunduğu ülke pazarına ithalat, artış eğilimi gösterebilmektedir.

Nihayet serbest bölgelerin üçüncü fonksiyonu, dağıtım kanalı halkasını oluşturmaktır. Serbest bölgelerde üretim yapılması halinde ise dağıtım kanalı halkasını oluşturmaya daha çok önem kazanmaktadır. Her ne kadar depolama, reeksport ve montaj gibi çalışmalar, dağıtım kanalının bir halkası olarak merkezi dağıtım-pazarlama faaliyetlerinde yer almakta ise de, üretim söz konusu olduğunda konu farklı bir boyut kazanabilmektedir. Çünkü üretimi yapılan malların hem iç pazara hem de dünya pazarlarına dağıtım zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, üretimin hangi pazarlara yakın serbest bölgede gerçekleştirileceği önem kazanmaktadır.

1.5 Serbest Bölgeler de Kuruluş Yerinin Tayini ve Önemi

Kurulacak bir serbest bölgeden etkin olarak yararlanılabilmesi için serbest bölgenin kurulacağı yerin rasyonel bir biçimde tespit edilmesi gerekmektedir. Serbest bölgeler uluslararası ticaret ilişkilerine konu olduğundan kuruluş yeri ulaşım ve haberleşme hizmetleri ile doğrudan bağlantılıdır. Dış pazarlarla düzenli bir temasta bulunabilmek için uluslararası ulaştırma kolaylıklarının yanı sıra faks, telefon ve posta hizmetleri altyapısının gelişmiş ve aksamadan sürdürülebiliyor olması zorunludur.³¹

Ayrıca ne tür ulaştırma kolaylıklarının gerektiği, işçi sayısı ve niteliğinin belirlenmesi, fiziksel ve ekonomik çevrenin özellikleri, serbest bölgenin kuruluş yeri seçimini ve hangi malların faaliyet konusu olabileceğini etkilemektedir. Uygun yer seçimi sonucu oluşturulan serbest bölgelere gelen yabancı sermaye kuruluşlarında, hem

³¹ A. Hakan Atik, “**Serbest Bölge ve Türkiye’de Serbest Bölgeler**”, Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. Araştırma Müdürlüğü Yayınları, GA/98-1-1, Ocak 1998, Ankara, <http://www.kalkinma.com.tr/data/filer/raporlar/ESAGA1998-GAGA-98-01-0>, (26.08.2013) .

yönetimsel hem de teknik açıdan istihdam edilen kalifiye insan gücüne ihtiyaç duyulmaktadır.³²

Ancak kalifiye yabancı personelin serbest bölgelerde çalışabilmesi için eğitim, sağlık hizmeti ve sosyal hizmetler tesislerinin kullanıma sunulması gerekmektedir. Uygun koşulların sağlanmasıyla, hem firmalar ihtiyaç duyduğu kalifiye elemanı kolaylıkla sağlamakta, hem de yerli idari ve teknik personelin eğitilmesi, tecrübe kazanması sağlanmaktadır. Bu etkenler yanında, serbest bölgeler ulusal ve uluslararası ticaretin yoğunlaştığı bölgelerde kurulmalıdır. Serbest bölgeler ulusal ve uluslararası kara, deniz, hava ve demir yolları üzerinde kurulmalıdır. Serbest bölgelerin kurulacağı limanların, iç bölgelerdeki sanayi ve ticaret bölgelerini besleme ve bu bölgelerden beslenme imkânlarına sahip geniş bir hinterlandının olması gerekmektedir. Serbest bölgelerin kurulacağı yerlerde gelişmiş altyapı tesisleri (yol, su, elektrik, haberleşme vb) bulunmalıdır. Serbest bölgelerin kurulacağı yerlerde bankacılık ve sigortacılık gibi faaliyetler yeterince gelişmiş olmalıdır. Bölgenin tanıtım kolaylıklarına sahip olması gerekmektedir.³³

2. SERBEST BÖLGE ÇEŞİTLERİ VE SERBEST BÖLGE BENZERLERİ

2.1 Serbest Bölge Çeşitleri

Değişik ülkelerdeki serbest bölgelerin, gümrük hattı dışında sayılmaları ve bu bölgelere özel teşviklerin sağlanması gibi uygulamaları arasında ortak özellikler bulunmasının yanında, bu ülkelerin hem uyguladıkları ekonomi ve ticaret politikalarının etkisinde ve hem de sosyal ve siyasal durumlarına göre de bu kez serbest bölge uygulamalarında bazı farklılıklar mevcut olabilmektedir. Serbest bölge uygulamaları arasındaki bu farklılıklar nedeniyle serbest bölge ile ilgili terminolojide büyük bir çeşitlilik bulunmaktadır.³⁴

³² Hüsnü Erkan, Rezan Tatlıdıl, **Serbest Bölgelerde Uygulanacak Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi**, TOBB Yayınları No:175, Ankara, 1990, s.13.

³³ Toroslu, s.14.

³⁴ Meltem Özçelik, Bahadır Yadıkar, **Dünü, Bugünü Ve Geleceği İle Serbest Bölgelerimiz**, DTM Dergisi, Özel Sayı, Ankara, 2003, s.1.

2.1.1 Serbest Liman

Serbest liman, kullanılmak, yerel olarak tüketilmek veya tekrar satılmak üzere, yabancı menşeli malların gümrük vergilerine tabi olmaksızın veya en düşük tarifeye tabi olarak girdiği limanlardır ki bu serbest limanlar tüm limanın etrafını çeviren veya bir bölgesini içine alan kısmı da olabilir. Bazı hallerde, alkollü içkiler ve tütün gibi seçilmiş mallar yüksek gümrük uygulamasına tabi olur.³⁵

Serbest limanlar, ülkenin belli bir limanının ithalat, ihracat, transit ticaret, taşımacılık ve reeksport işlemleri açısından serbest hale getirilmesiyle kurulan serbest bölgelerdir. Bu itibarla serbest limanların uygulamaları serbest ticaret bölgelerinde ki uygulamalara benzediğinden, serbest limanları serbest ticaret bölgelerinin dar kapsamlı örneği olarak vasıflandırabiliriz.³⁶

2.1.2 Serbest Şehir

Serbest Bölgenin bütünüyle bir şehri kapsamaması durumunda serbest şehir söz konusu olmaktadır. Çin'de üç adet bulunmakla birlikte, bugün dünyanın en büyük serbest şehirleri; Hong Kong, Dubai ve Bahreyn'dir.³⁷

2.1.3 Serbest Ticaret Bölgesi

Bir ülkede dış ticarete uygulanan mevzuatların kısmen ya da tamamen geçersiz hale getirilmesiyle, dış ticaret açısından serbest hale getirilen bir alanı ifade eden serbest ticaret bölgesi, çoğunlukla uluslararası ticaret yolları üzerinde kurulan, ev sahibi ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak ayrılarak, polis kontrolü altında bulunan ve ikamet ve konaklamanın yasak olduğu bölgelerdir. İthalata veya ihracata yönelik olarak faaliyette bulunabilen serbest ticaret bölgelerine getirilen mallar için, ev sahibi ülkenin gümrük alanına sokulmadığı sürece gümrük vergisi ödeme gereği ortaya çıkmayacağı gibi bölgeden diğer ülkelere ihracatında da bir gümrük vergisi borcu meydana gelmez. Serbest ticaret bölgeleri uluslararası ticaretle uğraşanlara, sınaî

³⁵ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvik ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2001, s.172.

³⁶ Taylar, s.14.

³⁷ Mehmet Emin Erçakar, **Serbest Bölgeler: Teorik Yaklaşım**, İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt 6, Sayı 1, s.5.

faaliyetlerin dışında kalmak şartıyla, mallarını belli sınırlar içinde muhafaza esnasında geliştirmelerine, ticari faaliyet için gereken sergileme, karıştırma, harmanlama, numune alma, ayırma ve paketleme gibi işlerin gümrük tarifelerini değiştirmeden yapmalarına izin verir.³⁸

2.1.4 Serbest Bankacılık ve Kıyı Bankacılığı

Kıyı bankacılığı, serbest bölgelerde bankacılık veya off-shore bankacılık olarak tanımlanabilir. Kıyı bankacılığı, bankaların döviz cinsinden mevduat toplama, bankacılık işlemleri, faiz ve kanuni ihtiyatlar bakımından; kendi ülkelerinde öngörülen vergi, resim, harç ve döviz rezerv karşılığı tutma yükümlülüklerinin bu bölgelerde en aza indirilmiş olması bakımından önem taşımaktadır. Kıyı bankacılığı yerel vergilerden, yedek akçe ve diğer hukuki kısıtlamalardan kurtulmak, yabancı para ve sermaye piyasalarına girebilmek ve uluslar arası bankacılık hizmetlerini genişletmek bakımından önem taşımakta olup işlemleri, milli bankacılık sisteminin kapsamı dışında tutulmaktadır.³⁹

Uluslararası piyasalardan yabancı sermayeyi çekebilmek, kaliteli bir müşteri ilişkileri yönetimi çerçevesinde yurtdışında iş yapan müşterilere yakın olmak, ucuz krediyle finansman olanaklarını artırmak, ülke tanıtımını ve uluslararası bütünleşmeyi sağlamak adına bazı ülkeler serbest bankacılık bölgeleri kurma yoluna gidebilmektedirler.⁴⁰

2.1.5 Açıık - Kapalı Serbest Bölgeler

Açıık serbest bölgeler, çoğunlukla her türlü ticari faaliyetin yapılmasına izin verilen ve ülkeye ait mevzuatın tamamının uygulanmadığı, oldukça liberal ilkelere göre

³⁸ Sedat Güner, **Serbest Bölgelerde Vergi Kanunlarının Yeri**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yayın No:22, 1999, s.7.

³⁹ Ali Cimat ve Mahir Taş, **Türkiye’de ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri zerine Bir Değerlendirme**, Mevzuat Dergisi, Sayı:80, 2004, s.3.

⁴⁰ Y.Alaybeyoğlu, **Kıyı Bankacılığı ve Serbest Bölgelerde Yapılan Diğer Bankacılık Hizmetlerinin Tabi Olduğu Esaslar**, DPT Yayını, Ankara, 1991, s.3.

kurulmuş olan serbest bölgelerdir. Açık serbest bölgelerde ticari ve sınaî faaliyet bakımından herhangi bir kısıtlama yoktur.⁴¹

Kapalı serbest bölgeler ise, belirli ekonomik faaliyetlerin yapılmasına izin verilen ve o ülke kanunlarının belli bir kısmının uygulanmadığı bölgelerdir. Buralarda sadece belli türdeki ekonomik faaliyetlere izin verilirken, hem yaratılan kural dışılık hem de yer alacak faaliyetler açısından seçicilik vardır. Bu bölgelerde faaliyetler kesin bir biçimde belirlenmiştir.⁴²

2.1.6 Gümrüksüz Satış Mağazaları

Kısaca Free-Shop Mağazası olarak adlandırılan gümrük hattı dışı eşya satış mağazaları, havaalanı ve gümrük kapılarında bulunan sigara, içki ve pek çok değerli eşyanın herhangi bir gümrük işlemine ve gümrük vergisine tabi olmaksızın satışının yapıldığı yerlerdir. Günümüzde bu tür mağazaların ülkelerarası ilişkilerin artması ile daha da artmaya başladığı gözlenmektedir.⁴³

2.1.7 Kıyı ve Sınır Ticareti

Kıyı ve sınır ticareti, komşu iki ülke arasında özel anlaşmalara dayanılarak ve her iki ülkenin sınıra yakın bölgelerini kapsamına alan bir ticaret türüdür. Kıyı ve sınır ticareti öncelikle bürokratik işlemler azaltılarak sınırın iki yakasındaki bölge halkının ihtiyaçlarını karşılama amacına yöneliktir. Bu tür ticarete ihracat ve ithalat belgesi aranmaz, gümrük giriş ve çıkış beyannameleri düzenlenmez.⁴⁴

2.1.8 Serbest Üretim Bölgesi

Serbest üretim bölgeleri, serbest ticaret bölgelerinin aksine ticari faaliyetlerin yanında sınaî faaliyetlerin de yapıldığı serbest bölgelerdir. Bu bölgeler genellikle uluslararası sermayenin mal üretiminde maliyet avantajı sağlamak amacıyla ucuz girdi temini için yani ucuz işgücü, makine ve hammadde satın almak için yatırım yaptıkları

⁴¹ A. Suha Alacaklıoğlu, **Türkiye'de Serbest Bölgelerin Performansı ve Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:70, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, 1998, s.1.

⁴² Erçakar, **Serbest Bölgeler: Teorik Yaklaşım**, s.3.

⁴³ Levent, Gençyürek, **Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazalarında (Duty Free Shop) Vergi Uygulaması**, Yaklaşım Dergisi, Yıl:12, Sayı:144, İstanbul, 2004, s.55.

⁴⁴ DİE , **Sorularla Dış Ticaret İstatistikleri ve Endeksleri**, Ankara, 2005, s.10.

yerlerdir. Serbest üretim bölgeleri yabancı yatırımcılara, vergisiz makine ve hammadde ithali, sermaye ve kar transferi garantisi, mamul ve yarı mamul malların ihracında gümrük vergisine tabi olmama, fabrika binası sağlanması gibi çeşitli teşviklerin uygulandığı bölgelerdir.⁴⁵

2.1.9 İkiz Fabrikalar

Serbest üretim bölgelerinin değişik bir türü olan ikiz fabrikalar komşu ülkelerin mukayeseli üstünlüklerinden yararlanılmak amacıyla kurulur. Bu bölgelerden daha çok ikili ticaretin artması şeklinde fayda sağlanır.⁴⁶ Böylelikle ikili ticarete taraf olan ülkeler üretimlerinde üstün oldukları ve ucuza mal ettikleri ürünleri birbirlerine satarak dış ticaretin gelişmesine ve ülkelerin zenginleşmesine katkıda bulunabileceklerdir.

2.1.10 İhraç Ürünleri İşleme Bölgesi

İhracatı teşvik etmek ve hafif imalat sanayi ürünlerinin üretim veya montajına imkân vermek amacıyla kurulmuştur. İhraç ürünleri işleme bölgelerinin serbest ticaret bölgelerinden farkı, gümrük vergi ve formalitelerinden arındırılmış olan bölgelerde, yerli ve yabancı firmalara büyük sanayi siteleri görünümünde yatırım yapma imkânının verilmesidir. Bölgeye yatırım yapmak isteyenlere ayrıca mali ve idari teşvikler sağlanmakta, mamullerin tümünü ihracata yöneltmek, firmalara çeşitli ücret, maliyet, alt yapı olanakları ve vergi ayrıcalıkları tanınmaktadır.⁴⁷

2.1.11 Serbest İthalat Bölgesi

Serbest bölgeler ihracatı arttırmak amacıyla kurulmalarının yanında, ithalatı özendirmek amacıyla da kurulabilmektedir. Bu amaçla kurulan serbest bölgeler serbest ithalat bölgesi olarak adlandırılır. Bu bölgelerin kurulmasındaki amaçlar, yerli üreticilerin ve tüketicilerin yabancı malları görmelerini sağlayarak değişik nedenlerle ithalat yapmalarını özendirmek ve ithalat prosedürünü kolaylaştırarak yabancı üreticilerin yurtiçine ihracat yapabilmelerini kolaylaştırmak biçiminde ifade edilebilir.

⁴⁵ Taylar, s.12.

⁴⁶ Alpar, s.14.

⁴⁷ Ejder Ayanoğlu, **Türkiye’de Serbest Bölgeler, Sağlanan Vergisel Teşvikler ve Gümrük Birliği Sürecinde Serbest Bölgelerin Durumu**, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 40, İstanbul, Nisan 1996, s.102.

Sözü geçen nedenler arasında en önemlilerinden biri de hiç kuşkusuz dış ticaret fazlalıklarının, dış ticaret dengesi kurulması amacıyla ithalat harcamalarında kullanılmasıdır. Dış ticaret fazlası veren Japonya'nın bu fazlaları eritmek amacıyla büyük deniz limanlarının ya da havaalanlarının yakınında kurduğu serbest bölgeler bu uygulamaya örnek teşkil edebilir.⁴⁸

2.1.12 Serbest İhracat Bölgesi

Serbest İhracat Bölgeleri, ihracat amacıyla üretime tahsis edilmiş, ithal edilen tüm girdilerin nihai ürüne yani mamule dönüştürüldüğü serbest bölgelerdir. Bu bölgeler bir ticaret bölgesi olmaktan çok bir üretim bölgesi niteliğindedir. Bu bölgeler sadece dünya pazarlarına yönelik üretim yapan firmalara açıktır. Bu bölgelerde genellikle çok uluslu şirketlerin uydu firmaları faaliyet göstermektedir.⁴⁹

Sözü geçen özellikleriyle özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde istihdamın ve milli gelirin artmasına hizmet etme potansiyeli yüksek olan bu bölgelerin ve bu bölgelerde uygulanacak teşviklerin nicelik ve niteliklerinin artırılması, hem bu ülkelerin gelişmesine ve hem de dünya ticaretinin artmasına büyük çapta katkı yapabilecektir.

2.1.13 Özel Ekonomik Bölge

İhracat üretim bölgelerinin yeni bir şekli olan özel ekonomik bölgeler, özellikle Çin'de kurulmuştur. Ekonomik büyümeyi gerçekleştirmeye çalışan pek çok gelişmekte olan ülkede de yaygınlaşmıştır. Asya ülkelerinde kurulan özel ekonomik bölgelerin başarısı 1960 ve 1970'li yıllarda büyük ilgi görmüştür. Özellikle Çin'de kurulan özel ekonomik bölgeler, Çin'in dünyaya açılan penceresi gibidir. Buralarda, yabancı sermaye ve teknolojiyi çekebilmek amacıyla, düşük ücret ve vergi bağışıklığı gibi

⁴⁸ T. Engin Akyürek, **Serbest Bölge Tanımı, Dünya'da ve Türkiye'de**, ITO Ekonomik Yayınları Dizisi, No:14, 1982, s.14.

⁴⁹ Toroslu, s.7.

kolaylıklar uygulanmaktadır. Üretilen malların büyük çoğunluğu ise spor ayakkabı, oyuncak, hazır giyim ve elektronik eşyalardan oluşmaktadır.⁵⁰

2.2 Serbest Bölge Benzeri Yapılanmalar ve Farkları

2.2.1 Transit Bölge

Denize kıyısı olması kendisine coğrafi bazı avantajlar sağlayan birtakım ülkeler bulunmaktadır. Transit Bölgeler söz konusu avantajı değerlendiren bu tip ülkelerde kurulur. Transit Bölgeler denize yakın veya yeterli çıkışı olmayan komşu ülkeler tarafından depolama ve dağıtım merkezleri şeklinde kullanılması için bu tip ülkelerin girişte kurduğu limanlardır. Bu bölgelerde malların komşu ülkelere ev sahibi ülkeye transit olarak geçişinde gümrük vergileri, ithalat kontrolleri, birçok giriş ve çıkış formaliteleri uygulanmamakta ve genellikle üretim faaliyetlerine izin verilmemektedir.⁵¹

Transit bölgelerin, serbest bölgelerden en belirgin farklılığı da, bu bölgelerde üretim faaliyetlerine genellikle izin verilmemesi olsa gerektir. Ayrıca malların komşu ülkelere ev sahibi ülkeye transit olarak geçişinde gümrük vergileri, ithalat kontrolleri, birçok giriş ve çıkış formalitelerinin uygulanmaması, ilk bakışta serbest bölgelerde de bu tip uygulamaların yapılması nedeniyle benzerlik teşkil etse de, serbest bölgelerde bu tür formalitelerin uygulanmamasından gerekçeler yönüyle farklıdır. Öncelikle serbest bölgelerin ana gayesi transit ticaret değildir. Salt bu gayeyle kurulmamışlardır. Transit ticaret serbest bölge uygulamalarından sadece bir tanesidir. Halbuki transit bölgeler sahip oldukları coğrafi avantajlardan faydalanarak gelir elde etmek üzere kurulmuşlardır. Komşu ülkelerin bu sayede deniz ticaretinin kolaylaşması ve ucuzlaması söz konusudur. Komşu ülkelerin coğrafi dez avantajları nedeniyle mallarını başka ülkelere satmak amacıyla depolamak ve dağıtmak işlemlerini, kendi ülkesinden daha az maliyetli veya maliyetsiz olarak gerçekleştirememesi nedeniyle, ev sahibi ülkenin bu avantajlarından yararlanmak istemesinin adeta zorunluluk kesbetmesidir.

⁵⁰ Engin Erdoğan, Meliha Ener, **Küresel Pazarların Ekonomik Üsleri Serbest Bölgeler, Teori, Uygulama ve Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'deki Gelişimi**, Nobel Yay., Ankara, Ocak 2005, s.52,53.

⁵¹ Karakuzey, s.30.

2.2.2 Antrepo

Antrepo, yabancı kaynaklı malların geçici bir süreyle gümrük vergisi ödenmeksizin muhafaza edildiği ve gümrük idaresinin denetimine tabi olan kapalı yerdir. Yabancı ülkelerden çeşitli yollarla getirilen ve antrepolara konulan mallar belirli bir süre bekletilmeyi takiben tekrar yabancı bir ülkeye gönderilebileceği gibi başka bir antrepoya aktarılabilir veya ülkeye ithal edilebilir. İthalat yapılması durumunda vergiler malların antrepoya girişinde değil ülkeye ithalinde ödenir.⁵²

Antrepoların serbest bölgelerden farkı, kapalı ve belli bir amaca yani yabancı kaynaklı malların geçici bir süreyle muhafaza edilmesine yönelik kurulmuş olan depo benzeri yerler olmasıdır. Serbest Bölgeler ise bu denli kısıtlı bir ekonomik fonksiyon görmezler. Aralarındaki büyük fark açık ve kesindir. Serbest bölgelerin hukuki, idari ve mali yapılanmaları ve uygulanan vergi mevzuatlarının çeşitliliği ve derinliği Antrepo uygulamasında bulunmadığı gibi Antrepolarda sınai ve ticari faaliyetlerde yoktur.

2.2.3 Yatırım Bölgeleri

Ülkelerin, nispeten geri kalmış ve problemlı bölgelerini kalkındırmak için kendi yatırımcılarına birtakım özel teşvikler bürokratik kolaylıklar, vergi indirimi, gümrük muafiyeti ve bir kısım yasal uygulamalardan muafiyet sağlayarak kurdukları bölgelerdir. Buralarda uygulanan teşvikler sadece yerli yatırımcılar içindir.⁵³

Yatırım bölgelerinin kuruluş hedefi, ülkelerin nispeten geri kalmış ve problemlı bölgelerini kalkındırmak olduğu halde serbest bölgelerin kuruluş amacı ülkelerin bütününün makro ekonomik kalkınmasında önemli bir işlevi gerçekleştirmektir. Bu hususu, serbest bölgelerin geniş spektrumlu kuruluş amaçlarında görmek mümkündür.

Ayrıca yatırım bölgelerinde ülkenin kendi yatırımcılarına birtakım özel teşvikler bürokratik kolaylıklar, vergi indirimi, gümrük muafiyeti ve bir kısım yasal uygulamalardan muafiyet sağlanması söz konusu iken serbest bölgelerde benzer uygulamalardan yerli ve yabancı tüm yatırımcıların yararlanması esastır.

⁵² Toroslu, s.8.

⁵³ Soner Yavaş, **Serbest Bölgeler Rejimine Kısa Bir Bakış**, Bilanço Dergisi, Yıl: 6, Sayı:58, Bursa, Mayıs 2004, s.3.

2.2.4 Serbest Çevre

Serbest çevre, genelde yerel tüketim amacına dönük gümrüksüz ithalatın gerçekleştirildiği bölgelerdir. Genellikle gelişmekte olan ülkelerde görülmekte olan bu uygulama genellikle ülkenin uzak ve gelişmemiş bölgesinde yer alır. Serbest çevre, serbest limana benzemektedir. Ancak uluslararası teşvikleri ve döviz gelirini artıran serbest limanların tersine serbest çevre, ulusal ticaret kanalları yoluyla temin edilemeyen yerel yönetim ihtiyaçlarını karşılamaya yönelmiştir.⁵⁴

Bu tür uygulamalarda amaç; bölgedeki insanlara daha ucuz mal tedarik etmek, bölge istihdamını artırmak, bürokratik işlemlerin azaltılması yoluyla dış ticaret hacmini genişletmek, bölge halkının ihtiyaçlarının sınır bölgesinden kısa sürede temin ve tedarik ederek bölge ekonomisine canlılık getirmek yanında, bölge insanının refah düzeyini yükseltmek, mal kaçakçılığını en aza indirmek, dış ticaretle ilgili girişimci ruhun oluşumuna katkıda bulunmak ve yerinden yönetim sistemini geliştirerek demokratik hayatın gelişmesinde de etki etmek hedeflenmektedir.⁵⁵

Serbest çevre uygulaması, sadece gelişmekte olan ülkelerde olmak üzere, bu tip ülkelerin uzak ve gelişmemiş bölgesinde, yerel tüketim ihtiyaçlarını giderilmesi amacına yönelik gümrüksüz ithalatın gerçekleştirildiği bölgeler olması nedeniyle serbest bölgelerden farklılaşır. Serbest bölgeler sadece gelişmekte olan ülkelerde değil, gelişmiş ülkelerde de değişik çeşitlerde kurulabilir. Bütün bunların dışında serbest bölgelerde üretim ve ülkenin genel makro ekonomik yapısına tesir edecek uluslararası ticaret ve teknoloji transferleri meydana gelir. Sadece tüketim malları değil, yatırım mallarının üretimi, ithalatı ve ihracatı da bu bölgelerde gerçekleştirilmektedir. Bu yönleri ile serbest bölgeler serbest çevrelerin çok üzerinde ekonomik fonsiyonlar icra ederler.

2.2.5 Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri genellikle küçük nüfusa ve yüzölçümüne sahip ada ülkelerinden oluşmaktadır. Bunlar literatürde “tercihli vergi rejimi” gibi isimlerle de

⁵⁴ Erçakar, **Serbest Bölgeler: Teorik Yaklaşım**, s.5.

⁵⁵ Özdoğan, s.14.

anılmaktadır. Ancak vergi cenneti kavramı daha geniş bir kavramdır. Vergi cennetlerinin sayısı, 80’li yıllardan itibaren globalleşmeye, telekomünikasyon hizmetlerindeki iyileşmeye ve kambiyo hareketlerindeki serbestleşmeye paralel olarak hızla artmaya başlamıştır. Artık para transferleri daha kısa zamanda ve düşük maliyetle yapılabilmektedir. Ülkeler arasındaki insan, sermaye ve malvarlığı gibi unsurlardaki mobilitenin artması, ticari fonksiyonlar açısından vergilemenin ağır olduğu ülkelere daha hafif olan diğerlerine kaymayı ilginç hale getirmiştir.⁵⁶

Vergi cennetlerinin varlığı her ülkenin kendi vergi sistemini dilediğinde kurma hak ve yetkisine sahip olması kuralı sayesinde vücut bulmaktadır. Bu kuralın uygulanması haksız vergi rekabetine yol açmakta, bu da haksız vergi rekabetine karşı mücadeleyi gündeme getirmektedir. Zira haksız vergi rekabeti yatırım ve finansman kararları üzerinde sapmalara yol açmaktadır. Vergi cennetlerinin kurulan paravan şirketler vasıtasıyla kara para aklamada da kullanılıyor olması uluslararası camiayı bu uygulamalara karşı mücadele etme konusunda harekete geçirmiştir.⁵⁷

Vergi cenneti kavramı vergi kaçakçılığından özellikle vergi kaçakçılığının uluslararası boyutundan bahsedildiğinde gündeme gelen bir konudur. Konu daha çok “zararlı vergi rekabeti” kapsamında incelenmektedir. Vergi cennetlerinde faaliyette bulunulmasının en önde gelen nedeni, bu yerlerin sağladıkları vergisel avantajlardır. Vergi cennetleri ya tüm ya da belirli gelir unsurları üzerine vergi koymamakta veya vergi cennetini kullananların gelirlerini beyan etmeleri gereken ülkeler tarafından konulan vergiyle kıyaslandığında, düşük bir efektif vergi oranı uygulamaktadır. Vergilerin yokluğu veya düşük olması yabancı banka veya çok uluslu şirketleri bu ülkelere çekme politikasının bir parçasıdır. Bir görüşe göre, vergi cenneti ülkeler “kaynak ilkesini” uygulamakta ve buralarda yerleşik işletmelerin yurt dışı kazançları vergiden istisna olmaktadır. Ancak bu yerlerin sağladıkları vergiden kaçınma olanakları,

⁵⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Cennetleri ile Mücadele**, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 2004, s.601-603.

⁵⁷ Bilici, s.601-603.

vergi kaçırancılarca yanlış kullanılabilmektedir. Bu ülkelerde, yasal vergi oranları düşük olmamasına rağmen efektif vergi oranları düşüktür.⁵⁸

Yatırım ve finansman kararları üzerinde sapmalara yol açan haksız vergi rekabetinin varlığı, kara paranın aklanmasında kullanılması, vergi kaçakçılığının uluslararası boyutundan bahsedildiğinde gündeme gelen bir konu olması, vergi cennetlerinin daha başlangıçta serbest bölgelerden farklı bir yapıda olduğunu gözler önüne sermektedir. Bir an için haksız vergi rekabetinin varlığı bir yana bırakılırsa, uluslararası vergi kaçakçılığında ve kara paranın aklanmasında vergi cennetlerinin kullanılması, kurumsal bir hukuki, idari ve mali yapılanması olan serbest bölgelerde rastlanılmayacak türden olaylardır.

Haksız vergi rekabeti kavramı, kimi çevrelerce serbest bölgelerdeki faaliyetler için de dillendirilmektedir. Özellikle 2004 yılından önce serbest bölgelerde uygulanan sınırsız ve süresiz vergi teşviklerinin ve bu bölgelerin gümrük hattı dışında sayılmasının getirdiği mali avantajların, bu çeşit yorumlamaları beraberinde getirmiş olması doğal karşılanmalıdır. Bize göre de serbest bölge uygulamaları, 2004 yılından önce vergi cenneti uygulamalarına haksız vergi rekabeti kavramı açısından benziyordu. Hatta serbest bölge de faaliyet göstermek, belki de vergi cennetlerinde faaliyet göstermekten daha da avantajlıydı. Ancak 2004 yılından sonra, ilerideki bölümlerde ayrıntılı olarak ifade edeceğimiz üzere bu durum tam tersine dönmüş, serbest bölgelerde faaliyet göstermek belli kısıtlar dahilinde mümkün hale gelmiştir.

2.2.6 Vergi Tatili

Vergi cenneti ile vergi tatili kavramları birbirinden farklıdır. Vergi cenneti uygulamasında, bir devlet ülke dışından yatırımcılara finansal varlıklarının getirileri için çoğunlukla vergi ödememelerini sağlarken, vergi tatilinde devletler belirli bir süre için ayrıcalıklı vergi oranları uygulamaktadır. Vergi tatilinde devletler daha çok fiziksel yatırımları çekici hale getirmeyi amaçlamaktadır. Vergi Tatili, gelişmekte olan ülkeler

⁵⁸ Semih Öz, **Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s.130.

tarafından endüstriyel gelişme veya farklılaştırma sağlanması için yeni endüstrilere belli bir dönem için sağlanan gelir vergisi istisnasıdır.⁵⁹

İstisna genellikle belli bir dönem için öncü endüstrilere verilir. Dikkat edilirse vergi tatili aslında belli bir süreyle tanınan gelir/kurumlar vergisi istisnasından farklı bir şey değildir. Türkiye’de, adı vergi tatili olmamakla beraber benzeri bazı vergi istisnaları, geçmişte belli sektörler için uygulanmıştır. Eğitim, spor ve sağlık tesisleri için geçmişte bir dönem uygulanan 5 yıllık Kurumlar Vergisi istisnası, vergi tatiline ilişkin iyi bir örnektir. Aslında, serbest bölge mevzuatında yapılan son düzenlemelerle serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketler için tanınan istisnalar da bir tür vergi tatiline dönüşmüştür. Zira, serbest bölgeler vergi uygulaması açısından genel sisteme dahil edilmiş, bununla birlikte bu bölgede faaliyet gösteren şirketlere vergi tatiline benzer şekilde süreli gelir/kurumlar vergisi istisnası tanınmıştır.⁶⁰

Vergi tatili, bir mali uygulamanın adıdır. Süreli bir vergi istisnasıdır. Serbest bölgelerde de var olan ve yukarıda sözü geçen uygulamanın vergi tatili gibi düşünülmesi, bir yandan iki ayrı uygulamanın benzerliğine işaret etmekte, öte yandan bir uygulama ile pek çok faaliyetlerin cereyan ettiği fiziksel bir ekonomik alan arasındaki açık farkı da ortaya çıkarmaktadır.

2.2.7 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri

İktisadi büyümenin teşvikinde maliye politikasının önemli bir rol oynadığı görülmektedir. Devlet, izleyeceği gelir ve harcama politikaları doğrultusunda iktisadi büyümeyi belirleyen faktörleri etkileyebilme gücüne ve yeteneğine sahiptir. Bilindiği gibi iktisadi büyümenin sağlanmasında diğer faktörlerin yanı sıra teknolojik gelişim büyük bir önem taşır.⁶¹

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri için, kurulmuş oldukları ülkelerin ihtiyaçları ve beklentileri de göz önüne alınarak birçok tanım yapılmıştır. Bunların arasında en

⁵⁹ Feridun Güngör, “Vergi Tatili Türkiye’nin Rekabet Gücünü Artırır”, Vergide Gündem, 2004, <http://www.vergidegundem.com/files/vergideGUNDEM18.pdf> , (16.05.2011) .

⁶⁰ Feridun Güngör, “Vergi Tatili Türkiye’nin Rekabet Gücünü Artırır”, Vergide Gündem, 2004, <http://www.vergidegundem.com/files/vergideGUNDEM18.pdf> , (16.05.2011) .

⁶¹ Nagihan Oktayer, **Teknolojinin Gelişiminde Vergisel Teşviklerin Rolü**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:184, 2004, s.30.

kapsamlı tanım, İngiltere Bilim Parkları Birliği tarafından yapılmış olup, bu bölgeler "teknopark" olarak adlandırılmıştır. Buna göre; teknopark, bir üniversite veya yüksek öğrenim kurumu ya da bir araştırma merkezi ile resmi ilişkiler kurmuş; içinde, teknoloji kökenli firma ve işletmelerin oluşmasını özendirecek ve büyüyüp gelişmesine destek verecek biçimde tasarlanmış; yönetiminin, ilgili firmalara teknoloji ve işletmecilik becerilerinin transferi konusunda etkin uğraş verdiği bir girişimdir.⁶²

5035 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 20/1. Maddeye göre, 01.01.2004 tarihinden itibaren 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, vergi yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır. Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunanlara yönelik istisna uygulaması kısmi istisna niteliği taşımakta olup söz konusu faaliyetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin indirim ve iadesi mümkün bulunmamaktadır. İndirilemeyen katma değer vergisi işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.⁶³

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'ndeki vergisel teşvikler, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun "Destek ve Muafiyetler" başlığını taşıyan 8. maddesinde geniş şekilde açıklanmış olup, anılan maddenin 5035 sayılı Kanunla yapılan (01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere) değişikliklerle ayrıntısı aşağıda yer almaktadır.⁶⁴

“Bölgelerin kurulması için gerekli arazi temini, alt yapı ve idare binası inşası ile ilgili giderlerin yönetici şirketlerce karşılanamayan kısmı yardım amacıyla bakanlık bütçesine konulan ödeneklerle sınırlı olmak üzere karşılanabilir. Yönetici şirket bu kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim, harçtan muaftır. Atık su arıtma tesisi işleten bölgelerden belediyelerce atık su bedeli alınmaz”.

⁶² Tezcan Atay, **Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Sağlanan Vergisel Teşvikler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004, s.13-18.

⁶³ **T.C. Maliye Bakanlığı Özelgesi**, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 143, Ankara, Kasım 2004, s.281.

⁶⁴ Atay, s.33-36.

5035 sayılı Kanun gerekçesinde Teknoloji Bölgeleri Kanunu'nun 8. maddesinin üç, dört ve beşinci fıkralarının kaldırılmakta olduğu, bu maddelerle düzenlenmiş olan vergi teşviklerinin aynı kanuna eklenen bir geçici madde ile yeniden düzenlendiği belirtilmektedir. 5035 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılan fıkralar aynı kanunun 44. maddesi ile TGBK'YA geçici 2.madde ile eklenerek teknoloji geliştirme bölgelerini işleten yönetici şirketler için 5 yıl olan istisna süresi 10 yıl süreli Kurumlar Vergisi istisnası haline getirilmektedir.

Söz konusu geçici 2'nci maddeye göre, *“Yönetici şirketlerin bu kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazılım, ar-ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve ar-ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler.”*

Kanun'un 8. maddesinde yer alan ve teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren firmaları teşvik etmek amacıyla düzenlenmiş doğrudan vergilere ilişkin teşvikler bir geçici maddede yeniden düzenlenmektedir. Yapılan düzenlemede teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterecek o yönetici şirketlerin 2023 yılsonuna kadar, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Var olan düzenlemede bu yönde herhangi bir istisna hükmü bulunmamaktaydı. Gerek yöneticilere, gerekse bölgede faaliyet gösteren diğer şirketlere sağlanan kurumlar vergisi istisnasının, istisnaya konu kazançların dağıtılması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır. Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin yanında bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna edilmekte, ayrıca istisna uygulamasıyla ilgili olarak yönetici şirkete sorumluluk verilmektedir, açıklamaları yapılmıştır.

Teknoloji geliştirme bölgeleri’nde yukarıda sözünü ettiğimiz üzere, verilen vergisel teşviklerin niteliğinin ve hangi gelir türlerine ve hangi faaliyet kollarına ne kadar süreyle verileceğinin belirlenmesi gibi hususların düzenlenmesi bakımından, serbest bölgelerden farkı olmadığı, en azından hukuki düzenlemeler arasında terminolojik bir farkın bulunmadığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgeleri’nde faaliyet gösteren firmaların sadece teknolojinin gelişimine katkıda bulunmaları kaydıyla desteklenmesi, bu bölgelerin serbest bölgelerden ayrışma sınırlarını ortaya koymaktadır. Bilindiği üzere serbest bölgelerde ticari ve sınai faaliyetlerin yanı sıra dış ticaret uygulamaları da yapılmaktadır. İşletmelerin faaliyet alanları teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren firmaların faaliyet alanlarına göre daha geniştir. Serbest bölge içinde cereyan eden mal ve hizmet alımları, serbest bölgenin başka serbest bölgelerle ticari ilişkileri, serbest bölgelerin, siyasi sınırları içinde bulunduğu ülke ile ve diğer ülkelerle ticari ilişkileri de göz önüne alındığında bu bölgelerin, teknoloji geliştirme bölgelerinden söz konusu yönleriyle de farklı oldukları ortaya çıkmaktadır.

3. SERBEST BÖLGELERİN TARİHSEL GELİŞİMİ

3.1 Dünyada Serbest Bölgelerin Tarihçesi

3.1.1 İlk Çağda Serbest Bölgeler

İlk çağlarda siyasal yönden tamamen veya kısmen bağımsız, bir şehrin tümünü kapsayan, ikametini serbest bulunduğu, temel faaliyeti transit ticareti olan ve “serbest şehir” adı verilen bölgeler bulunmaktaydı. Serbest şehirler, Avrupa’da transit ticaretin yoğunluk kazandığı yer ve zamanlarda yaygın hale gelmiştir.⁶⁵

Dünyada serbest bölge niteliğinde kabul edilebilecek uygulamaların, ilk olarak yaklaşık 2000 yıl öncesinin eski Yunan ve Roma medeniyetlerinde yapıldığını öğrenmekteyiz. Milattan önceki yüzyıllarda Malta, Efes, Pire, İskenderiye Limanları ve Akdeniz’de yapılan mal değişimi ve alışverişleri ile İpek Yolu üzerindeki Yunanistan’ın

⁶⁵ Taylar, s.22.

Pire ve Challis Limanları bu konuda ilk örnekler arasında gösterilebilir.⁶⁶ O dönemde en faal olan limanlar, Chalcis ve Pire limanlarıdır.⁶⁷ Pire limanında, taş duvarlar ile limandan ayrılan bir alanın serbest bölge için gerekli temel fiziki özellikleri bulunduğu bilinmektedir.⁶⁸

Bu serbest şehirler, Yunan ulusunun siyasi merkezi olduğu gibi aynı zamanda ticari ve sınaî bilgilerin toplandığı ekonomik bir ortam, bir pazar yeri ve hatta entelektüel faaliyetlerin icra edildiği merkezlerdir.⁶⁹ Yunanlılar, serbest şehirleri bu günkülerle karşılaştırılabilir bir gelişme düzeyine getirmişlerdir. Yunanistan da şehir devletleri, transit geçen mallar üzerinden gümrük vergisi almışlardır. Ayrıca bu vergiler en çok belirli transit merkezleri tarafından toplanmıştır.⁷⁰

İlkçağda, M.Ö. 11. yüzyıldan önce, biri Akdeniz'in doğu ve güney kıyılarında, ticari başarıları ile tanınan Kartaca şehri, diğerleri Doğu Akdeniz kenarında kurulan Sidon ve Sur şehri olmak üzere üç şehir devleti var olmuş olup farklı özellikler gösteren yapılarıyla bu üç şehir devleti, serbest şehirlerin yine ilk örneklerinden olmuştur.⁷¹

Kartaca şehri siyasal yönden yetki alanı içinde bulundurduğu şehir, liman ve kolonilere yük götüren gemilerin kendi limanlarında aktarma yapmasını zorunlu hale getirmek suretiyle, o dönemin önemli bir transit merkezi haline gelmiştir.⁷² Ancak kendilerine bağlı yerlere hizmet götüren tüccarlara bazı ayrıcalıklar sağladıklarından ötürü Kartaca şehri ile buna benzer limanlar tam anlamıyla serbest şehir sayılmamaktadır.⁷³

Yine bir başka örnek şehir olan Rodos, MÖ III. yüzyılda transit ticareti ile zenginleşmiş bir şehirdir. Orta Akdeniz'deki konumu nedeni ile Roma, Kartaca ve İspanyanın elinde bulundurduğu madenlerin ticaretini yaparak büyük kazançlar elde etmiştir. Uluslararası trafikte bir durak, buğday pazarı ve mali bir merkez olan Rodos,

⁶⁶ Erçakar, **Serbest Bölgeler: Teorik Yaklaşım**, s.1.

⁶⁷ Erdoğan, **Serbest Bölgeler ve Türkiye'de Bir model Denemesi**, s.10.

⁶⁸ Toroslu, s.2.

⁶⁹ Erol Zeytinoğlu, **İktisat Tarihi**, Meter Matbaası, İstanbul, 1976, s.31.

⁷⁰ Erdoğan, a.g.e., s.10.

⁷¹ Zeytinoğlu, **İktisat Tarihi**, s.28.

⁷² Toroslu, a.g.e., s.2.

⁷³ Erdoğan, Ener, s.12.

ekonomik ve siyasal egemenliğini MÖ III. ve II. yüzyıllar boyunca koruyabilmiştir.⁷⁴ Ayrıca o dönemde kuvvetli bir donanmaya da sahip olan Rodos, M.Ö. III. yüzyılda İskenderiye'nin rakibi durumundaydı. İskenderiye'nin gümrük vergilerini yükselttiği bir sırada, İskenderiye üzerinden yapılan ticareti çekebilmek amacıyla kendini serbest liman ilan etmiştir.⁷⁵

Roma'da (M.Ö 27, M.S 476) , ülkenin doğusunda ve batısında, geniş bir alanda deniz yoluyla yoğun ve düzenli bir ticaret gerçekleştirilmiştir. Bu deniz ticaretinin sürdürülmesinde transit limanların rolü çok önemli olmuştur. Doğuda transit liman uygulamalarının, Antakya, İskenderiye ve diğer bazı limanlarda, Nil Nehri, Kızıl Deniz ve Umman Körfezi boyunca bir hayli yaygın olduğu görülmektedir. Batıda Marsilya, bazı ticari serbestlikler sağlayarak, bu alanda ilerleme sağlamıştır. Fakat Marsilya tarafından gerçekleştirilen düzenlemelerin yapısı açık olarak bilinmemektedir.⁷⁶

Ayrıca Roma'da cumhuriyet döneminde ticari ilişkilerin sürdürülebilmesi için bugünkü Napoli şehrinin on mil batısında bulunan ve transit bir merkez olan Putoeli ve Tiber nehrinin ağzının kuzeyinde yer alan Ostai gibi bazı limanlarda bağımsız koloniler kurulmuş olup kesin olmamakla birlikte buralarda tüccarların depo kiraladıklarına ilişkin bilgiler bulunmuştur.⁷⁷

MÖ III. ve II. Yüzyıllarda denizcilik ve ticaretin etkisiyle büyük ticaret merkezleri meydana gelmiştir. Bu yüzyıllarda savaşların başlıca konusunu oluşturan büyük şehirler, uluslararası politikaya tamamen ilgisiz kalarak sadece ticaretle ilgilenmişlerdir. Bu şehirler savaşların ticari faaliyetleri üzerindeki olumsuz etkilerinden korunmak için büyük devletlerden ayrılıp kendilerini tarafsız tanıtmaya çabalamışlardır. Böylelikle bazı Suriye, Fenike ve Yunan şehirleri tarafsızlıklarını garanti altına alarak savaş dışı kalmışlar ve ticari faaliyetlerini rahatça sürdürebilme imkânı elde etmişlerdir.⁷⁸

⁷⁴ Toroslu, s.2.

⁷⁵ Toroslu, a.g.e., s.2.

⁷⁶ Toroslu, a.g.e., s.2.

⁷⁷ Erdoğan, Ener, s.12.

⁷⁸ Erdoğan, **Serbest Bölgeler ve Türkiye'de Bir model Denemesi**, s.10,11.

3.1.2 Orta Çağda Serbest Bölgeler

Roma İmparatorluğunun yenilgi ve parçalanmasını izleyen yıllarda serbest şehir uygulamalarında gerilemeler kaydedilmiştir.⁷⁹ Feodalitenin hüküm sürdüğü dönemde V. ve XI. yüzyılları arası dönemde kapalı tarımsal ekonomi uygulandığından ticaret ihmal edilmiş, dolayısıyla serbest şehir uygulamaları da önemsiz hale gelmiştir.⁸⁰

Roma İmparatorluğu'nun parçalanması ve feodalitenin güçlenmesi paralelinde serbest şehir uygulamaları gerilemiştir. Feodal rejimin yıkılışıyla birlikte, ulusal devletler kurulup, siyasal sınırlar belirlenerek, gümrük duvarları oluşturulmuş ve sıkı koruyucu tedbirler alınmıştır. Buna rağmen belirli bir ekonomik güce sahip liman şehirlerine söz konusu ulusal devletler tarafından kısmi bir bağımsızlık tanınmış "serbest bir alan" veya "gümrük dışı bölge" halinde eski geleneklerini sürdürmelerine izin verilmiştir.⁸¹

Feodal rejimin XI. yüzyıldan sonra yapılan haçlı seferleri sonucu, Avrupa ile zengin Doğu ülkeleri arasında kurulan ticari ilişkilerin, dar kalıpta sıkışıp kalan Avrupa feodal düzenini yıkmaya sonucu; ortaçağın şehir ekonomisi tekrar ortaya çıkmış, haçlı seferlerinin etkisiyle de özellikle Akdeniz'de kolonileri bulunan İtalyan şehirleri canlı birer ticari merkez durumuna gelmiştir.⁸²

3.1.3 Yeni Çağda Serbest Bölgeler

XV. yüzyılda, iktisadi düşünce üzerinde Rönesans ve Reform hareketlerinin, deniz keşiflerinin, teknik buluş ve icatların hayli büyük etkisi olmuştur. Bu yüzyılda, orta çağın iktisadi faaliyetleri geniş ölçüde gelişmiş, merkezi otoritenin güçlenmesi sonucu ulus devletler kurulmuş ve ortaçağın feodal düzeni sona ererek derebeylik ve şehir devletleri yok olmuştur. Düşünce ve materyalizm alanında meydana gelen değişiklikler yeni bir iktisadi sistemi doğurmuştur. Merkantilizm olarak ifade edilen bu iktisadi sistem XV. yüzyıldan XVIII. yüzyıla kadar devam etmiştir. Milliyetçi, devletçi ve himayeci bir politika takip etmiş olan Merkantilistlerin düşüncelerinin hâkim olduğu

⁷⁹ Erdoğan, Ener, s.14.

⁸⁰ Özdoğan, s.4.

⁸¹ Alpar, s.17.

⁸² Erdoğan, Ener, a.g.e., s.14.

bu dönemde, serbest şehir ve serbest bölge uygulamalarına geçiş konusunda çok önemli gelişmeler sağlanmıştır.⁸³

Merkantilizm döneminde, güdülen himayeci politikaların bir uzantısı olarak özellikle ithalata aşırı sınırlamalar getirilmiş, ekonomilerinin gelişmesi için adeta gümrük duvarları oluşturulmuştur. Bu gibi sınırlamalar nedeniyle serbest şehir ve bölgeler, dış ticaret ilişkilerinin sürdürülebilmesi bakımından adeta zorunlu hale gelmiş ve çokça uygulanmıştır.⁸⁴

XVI., XVII. ve XVIII yüzyıllarda Avrupa'dan Orta ve Uzak Doğu'ya uzanan deniz ticaret yolları üzerinde bulunan İtalya'da Ancona, Civita-Vecchia, Messina, Ville-France ve Cenova, Fransa'da Marsilya, Avusturya-Macaristan İmparatorluğunda ise Trieste ve Fiume başlıca serbest şehirler olarak karşımıza çıkmaktadır.⁸⁵

Ayrıca XVI. yüzyılda yukarıda sözü geçen deniz ticaret yolları üzerinde bulunan Akdeniz'de, bazı liman ayrıcalıkları ortaya çıkmıştır.⁸⁶ Cenova'da XVII. yüzyılda belirli bir bölge, kanunen bazı özel ayrıcalıklar tanınarak serbest hale getirilmiştir. Şöyle ki, adı geçen bölge tecrit edilmek suretiyle bu bölgede sıvı olmayan yabancı kaynaklı malların depolanması imkânı verilmiştir. Böylelikle bu dönemde, Cenova'daki söz konusu uygulama, günümüzdeki serbest bölge uygulamalarının bir nevi habercisi niteliğindedir.⁸⁷ Aynı şekilde Toskana'daki Livarno kasabasında da 1675'de serbest şehir olarak tüccarlara bazı ayrıcalıklar tanınmıştır.⁸⁸

1762'de Dunkirk, 1784'de ise Boyonne ve Lorient, Fransa tarafından, Altona Danimarka tarafından, 1705'de Cebelitarık ise İngiltere tarafından serbest şehir yapılmıştır.⁸⁹ Ayrıca İngiltere İmparatorluğu Hong Kong'u, Çin'den aldıktan ve esas itibariyle 1898 yılında Çin ile doksan dokuz yıllığına kira anlaşması yaptıktan sonra,

⁸³ Erol Zeytinoğlu, **Ekonomik Doktrinler ve Ekonomik Sistemler**, Mim Matbaacılık, İstanbul, 1992, s.35,36.

⁸⁴ Özdoğan, s.4.

⁸⁵ İlhan Tekeli, Selim İlkin, **Dünyada ve Türkiye'de Serbest Üretim Bölgelerinin Doğuş ve Dönüşümü**, Yurt Yayınları, Ankara, 2003, s.35.

⁸⁶ Erdoğan, Ener, s.16.

⁸⁷ Resmiye Hacıbekiroğlu, **Serbest Bölgeler**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1991, s.11.

⁸⁸ Erdoğan, Ener, a.g.e., s.16.

⁸⁹ Tekeli, İlkin, s.35.

burayı serbest liman olarak kullanmıştır.⁹⁰ Ayrıca Singapur, Colombo, Aden, Malta serbest şehir ve serbest liman olarak faaliyette bulunmuşlardır.⁹¹

1719'dan 1891'e kadar Avusturya-Macaristan İmparatorluğu'nun serbest limanı olarak faaliyet göstermiş olan Trieste, birinci dünya Savaşı'nın sonunda İtalya'ya verilmiştir ve burada da serbest bölge geleneğini sürdürmüştür.⁹² Ancak Venedik'te tam tersine bir gelişme olmuş, burası 1830'da Avusturya tarafından serbest şehir haline getirilmekle birlikte, 36 yıl sonra İtalya'ya dâhil olunca bu statüsü kaybolmuştur.⁹³ Nihayet Osmanlı İmparatorluğu döneminde, Tuna nehrinin Karadeniz'e döküldüğü coğrafi bölgede bulunan Sulina şehri, 1870 yılında serbest liman haline getirilmiştir. ⁹⁴ Bu gün Romanya sınırları içinde bulunan Sulina limanı, 1978 yılında Romanya Hükümeti'nce serbest bölge olarak ilan edilmiştir.⁹⁵

3.1.4 Yakın Çağda Serbest Bölgeler

Serbest Bölgeler XIX. Yüzyılın sonlarından itibaren, Avrupa'da günümüzdeki temel kanuni yapı ve biçimlerini almaya başlamıştır.⁹⁶

Bu dönemde serbest şehir uygulaması çoğunlukla ortadan kalkmış, serbest bölge uygulamasında ise ciddi artışlar görülmüştür. Yine aynı dönemde Avrupa'da küçük devletlerden büyük devletlere geçiş hareketleri serbest şehir uygulamasının büyük ölçüde ortadan kalkmasının ana nedenini teşkil etmiştir. Bu hareket içinde belirli ülkelerin siyasal sınırları içine giren serbest şehirler, sahip oldukları statüleri yitirmişlerdir. Keza söz konusu dönemde ortaya çıkan serbest şehir uygulamaları da

⁹⁰ Alpar, s.18.

⁹¹ Murat Tiryakioğlu, **Dış Ticarete Serbest Bölgelerin Önemi ve Serbest Bölgelerin Ekonomik Etkileri**, Uludağ Üniversitesi I.Ulusal Genç Bilim Adamları Sempozyumu, Cilt:2, Bursa, 2004, s.562.

⁹² DPT, **Serbest Bölge Çalışmaları Hakkında Rapor**, Serbest Bölgeler Başkanlığı, No:2, Ankara, 1985, s.62.

⁹³ Erdoğan, **Serbest Bölgeler ve Türkiye'de Bir model Denemesi**, s.14.

⁹⁴ Tekeli, İlkin, a.g.e., s.35.

⁹⁵ Faysal Özcan, **Dünya'da ve Türkiye'de Serbest Bölge Uygulaması**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Mali Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:1987/293, Ankara, 1986, s. 55.

⁹⁶ Erdoğan, Ener, s.16.

uzun ömürlü olmamış ve bu çeşit uygulamalar giderek büyük ölçüde azalmış, eski serbest şehirlerden sadece Hong Kong ve Singapur günümüze kadar ulaşabilmiştir.⁹⁷

XIX. yüzyılın ikinci yarısında endüstri devriminin bir sonucu olarak batının sanayileşen ülkelerindeki hızlı sermaye birikimi, büyük şirketleri bu sermayeden en yüksek kârı sağlayacak yatırım alanları aramaya yönlendirmiştir. Bunun için de maliyetlerini en düşük seviyeye indirecek ucuz iş gücü ve hammadde girdisine sahip az gelişmiş ülkeleri tercih etmişlerdir. Ancak bu tercih sözü edilen ülkelerin aleyhine gelişmiş, sömürge haline getirdikleri bu ülkelere elektrik, ulaşım vb. alt yapı yatırımları yaparak onları sürekli borçlandırmışlar ve karşılığında da doğal kaynakları kendi ülkelerine transfer etmişlerdir.⁹⁸

XX. yüzyıla gelindiğinde, 1925'te Yunanistan'da Selanik serbest bölgesi, 1932'de ise Pire serbest bölgesi kurulmuştur. Bunlardan Pire'nin serbest liman olarak faaliyet göstermesi çok eski zamana kadar uzanmakta ve bir arazi parçasının taş duvarlarla çevrilip, limandan ayrılması ve gümrük vergilerinin kanunla belirlenen memurlar tarafından toplanması esasına dayanmakta olup 1960'lardan sonra Pire serbest bölgesi yeniden önem kazanmaya başlamıştır.⁹⁹

Birinci Dünya Savasından sonra serbest bölge uygulamasında önemli bir artış görülmüştür. 1929 ekonomik bunalımını izleyen yıllarda da ülkeler, ekonomik çöküntünün etkilerini azaltmak ve böylece bunalımdan çıkmak için çözüm yolu olarak serbest bölge faaliyetlerinin önünü açmışlardır.¹⁰⁰

İkinci dünya savaşından sonraki dönem, dünya ekonomisinin yeniden inşası ve ticari kanalların onarılması dönemidir. Nitekim savaşın dünya ticaret ağında meydana getirdiği boşluklar, çok kısa sürede 1940'ların sonuna doğru onarılmış ve dünya ticareti normalleşmeye başlamıştır. Savaş sonrası ekonomik canlanma efektif talep düzeyini

⁹⁷ Özdoğan, s.5.

⁹⁸ Toroslu, s.4.

⁹⁹ DPT, **Serbest Bölge Çalışmaları Hakkında Rapor**, No:2, s.137.

¹⁰⁰ Naci Karaduman, Zafer Yıldız, **Serbest Bölge Uygulamalarının Dış Ticarete ve Yabancı Sermayeye Katkıları**, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2, C:7, S:1, İsparta, 2002, s.134.

önemli ölçüde artırmış, uluslararası ticaret hızlı bir toparlanma ve genişleme eğilimi göstermiştir.¹⁰¹

1950’li yıllarda gelişmekte olan ülkelerin bir kısmı "ithal ikamesi" ne dayalı büyüme stratejisini seçmiştir. Bu politika ile söz konusu ülkeler daha önce ithal ettiği malları içerde üretmeye başlayarak döviz tasarruf etmeyi amaçlamıştır. Söz konusu politikayı gümrük oran ve tarifelerini yükselterek, bir takım kota ve yasaklar ihdas ederek pekiştirmişler ve üretilen ürünlerin iç piyasaya arz edilmesini hedeflemişlerdir. Ancak ithal ikamesi politikası uygulamasında ihracat teşvik edilmediğinden genelde ihracat artış hızı ithalat artış hızının çok gerisinde kalarak ülkelerin dış borcu sürekli artmıştır. Türkiye’de o dönemde bu strateji ile tanımlanıyordu.¹⁰²

Gelişmekte olan ülkelerin, 1930’lu yıllardan itibaren kalkınma çabalarını ithal ikamesi politikası aracılığı ile gerçekleştirme stratejileri uygulamada beklenen sonuçları vermemiştir. 1950 sonrasında ise ihracata yönelik kalkınma politikası uygulaması yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Ancak, bilindiği üzere her zaman için gelişmekte olan ülkelerin amaçladıkları kalkınma hızını yakalayabilmek için gerekli olan yatırımları gerçekleştirme konusunda iki büyük engeli vardır. Bunlardan birincisi yatırımların yapılması için gerekli olan iç tasarrufların yetersizliği, diğeri ise yine yatırımların yapılması için gerekli olan ithalatı karşılayacak dövizlerdeki yetersizliktir. Bunlara teknolojik açığı da eklememiz mümkündür.¹⁰³

1950’lerden sonra uluslararası sermaye hareketlerinin yapısında görülen önemli değişimde, dünya ekonomisinde önemli bir yer tutan çokuluslu şirketlerin rolü büyüktür. Yüzyılımızda, ulaşım ve haberleşme teknolojisinde görülen gelişmeler mal naklini basitleştirirken, üretim teknolojisinde de ürünü ve üretim sürecini parçalara ayırma olanağı sağlayan gelişmeler kaydedilmiştir.¹⁰⁴

Gelişmiş ülkelerde sendikal baskılarla yükselen ücret maliyetleri, uluslararası ticari rekabetin giderek şiddetlenmesi, gelişen üretim faktörleri, haberleşme, ulaşım ve

¹⁰¹ Köroğlu, **Serbest Bölge**, s.69.

¹⁰² Tekeli, İlkın, s.39.

¹⁰³ Erdoğan, **Serbest Bölgeler ve Türkiye’de Bir model Denemesi**, s.18.

¹⁰⁴ Toroslu, s.5.

teknoloji ile birlikte kar maksimizasyonu gerçekleştirme isteği, çokuluslu şirketlerin üretim süreçlerinin tamamını veya belirli kısımlarını uygun koşullar sağlayan gelişmekte olan ülkelere kaydirmalarını cazip duruma getirmiştir. Endüstrilerin bir takım uygun koşullar sağlayan gelişmekte olan ülkelere kaydırılması sürecinde yeni bir uygulama olan serbest üretim bölgeleri ortaya çıkmıştır.¹⁰⁵

Gelişmekte olan ülkelerin kalkınmasında ve ihracatın artırılmasında serbest bölgelerin sağladığı katkının, 1960'lı yıllarda uluslararası kuruluşlarca da kabul edilmesinden sonra tüm dünyada bu uygulamaların sayısı hızla artmıştır. Bugün yüzün üzerinde ülkede 900 civarında serbest bölgenin faaliyet sürdürdüğü ifade edilmektedir. Sonuç olarak ABD, İngiltere, Almanya, Macaristan, Yugoslavya, Suudi Arabistan, Pakistan, Hindistan, Tayland, Çin gibi farklı rejimlerle idare edilen 80 ülkede, serbest bölgeler üzerinden gerçekleştirilen ticaretin hacmi 500 milyar dolara ulaşmıştır.¹⁰⁶

Yine bu süreç içerisinde 1960'lı yıllardan başlayarak çeşitli ad ve özelliklerde yeni uygulama alanı olarak, serbest ticaret bölgeleri ve organize sanayi bölgelerinin iyi bir bileşimi veya karışımı olarak görülebilen serbest üretim bölgeleri ortaya çıkmıştır.¹⁰⁷

-1959 yılında dünyanın tümüyle ihracata yönelik ilk serbest bölgesi olma özelliğini taşıyan Shannon Serbest Limanı, İrlanda'nın Shannon hava alanı çevresinde kurulmuştur.¹⁰⁸ 1966 yılında Tayvan, Güney Kore ve Hindistan'daki söz konusu teşebbüs ve uygulamalarla bu süreç devam etmiştir.¹⁰⁹

- 1967 yılında Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal İşler Konseyi serbest bölgelerin gelişmekte olan ülkelerin ihracatını arttırmada önemli bir araç olduğunu kabul etmiştir. Bu gelişme takip eden süreçte serbest bölge uygulamalarının artmasında bir hayli etkili olmuştur.¹¹⁰

¹⁰⁵ Toroslu, a.g.e., s.4.

¹⁰⁶ Özer Öz ve Verda Yahni, **Türkiye'de Serbest Bölge Uygulaması ve İSBAŞ**, İsbaz Yayınları, İstanbul, 1998, s.9.

¹⁰⁷ Aykut Kibritçioğlu, **Serbest Bölgelerin Olası Makro ekonomik Etkileri ve Bazı Düşündürdükleri**, Liberal Düşünce Dergisi, Sayı:6, 1997, s.76.

¹⁰⁸ Tekeli, İlkin, s.39.

¹⁰⁹ Tekeli, İlkin, a.g.e., s.39.

¹¹⁰ Bağrıaçık, **Türkiye'de Belgelerle Uygulamalı Serbest Bölgeler ve Avantajları**, s.5.

- 1968 yılında Bahreyn ve Brezilya, 1969 yılında ise Dominik Cumhuriyeti bu teşebbüs ve uygulamaların diğer örneklerini teşkil etmişlerdir.¹¹¹ 1970 yılında Güney Kore’de Masan, 1972 yılında Filipinlerde Batan ve Malezya’da da Bayan Lepas serbest üretim bölgeleri kurulmuştur.¹¹² Önceleri serbest bölge olarak kurulan Singapur ve Hong Kong zamanla serbest üretim bölgeleri haline dönüşmüşlerdir.¹¹³ Sözü edilen teşebbüs ve uygulamalar 1970’li yıllarda Afrika’ya da sirayet etmiştir.¹¹⁴

-1966 yılında yalnızca Hindistan ve Porto Rico’da sırasıyla Kandla ve Mayagunez serbest bölgeleri mevcutken, 1971–1975 yılları arasında çoğu Asya’da olmak üzere on bir değişik gelişmekte olan ülkede, bu nitelikte yirmi üç bölge kurulmuştur.¹¹⁵

1979’da Çin’in olağanüstü ekonomik büyümeyi teşvik ederek piyasa liberalizasyonuna geçişi özel ekonomik bölgelerin kurulmasını da beraberinde getirmiştir. Çin 1979’da ilk özel ekonomik bölgesi olan Shanzhen’i kurmuştur.¹¹⁶ Serbest üretim bölgesi niteliğinde olan ve Çin’in Kanton kentinde kurulmuş olan bu bölgeden sonra 1979 yılını takip eden yıllarda iki önemli serbest üretim bölgesi olan Zhuhai ve Shanteu’ de aynı kentte kurulmuştur.¹¹⁷

Dünyadaki serbest bölgelerin önemli bir bölümü genel amaçlı serbest bölgeler niteliğindedir. Örneğin; Amerika Birleşik Devletleri’nin değişik bölgelerinde 200’ün üzerinde genel amaçlı serbest bölge faaliyette bulunmaktadır. Bu çeşit serbest bölgelere dünyanın hemen her yanında rastlanabilmektedir.¹¹⁸

Diğer taraftan dünya’daki birçok ülke serbest bölgeleri kurarak üretim, istihdam ve ihracat hacimlerini artırmak, bürokrasiden uzak modern uluslararası

¹¹¹ Tekeli, İlkın, s.39.

¹¹² Erdoğan, Ener, s.21.

¹¹³ Tekeli, İlkın, a.g.e., s.39.

¹¹⁴ İbrahim Organ, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:266, 2003, s.143.

¹¹⁵ Alpar, s.19.

¹¹⁶ Dış Ekonomik Haberler, “**Serbest Bölgeler Mercək altında**”, 24 Mayıs 2005, T.C Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Sayı:20, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/bulten/disekhab20.pdf> (16.05.2011), s.12.

¹¹⁷ Alpar, a.g.e., s.19.

¹¹⁸ Selahattin Tuncer, **Serbest Bölgelerin Geleceği, Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamalarının Değerlendirilmesi**, İktisadi Araştırma Vakfı, Seminer, Yayın No: 143, İstanbul, 1998, s.48.

pazarlama altyapısı oluşturmak ve yabancı sermayeyi çekebilmek adına ciddi avantajlar elde etmişlerdir. Günümüzde; ABD, Almanya, Romanya, Brezilya, İngiltere, Bulgaristan, Macaristan, Meksika, Ürdün, Hindistan, Çin, İspanya, Güney Kore, Endonezya, Arjantin, Mısır, İran gibi 100’den fazla ülkede 850 ‘den fazla serbest bölge faal durumdadır. Serbest Bölgeler son yıllarda Afrika’da da görülmesine rağmen, esas itibariyle Asya ve Güney Amerika ülkelerinde gruplanmışlardır. Yakın çevremizde yer alan serbest bölge sayısı 25 civarında olup, bunlar İran, Romanya, Ürdün, Libya, Kuzey Kıbrıs, Mısır, Güney Kıbrıs, Yunanistan, Lübnan ve Suriye’de bulunmaktadır.¹¹⁹

Ayrıca günümüzde dünya serbest bölgeleri değişik uygulamalara da sahne olmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri, Tayvan, Kore, gibi ülkelerde görülen başarılı serbest bölge uygulamalarında, geleneksel anlayışın dışına çıkılarak uzmanlaşma ve yüksek teknolojiye yönelik uygulamalara geçildiğini görmekteyiz. Çok kaliteli ve yüksek katma değer meydana getiren ürünlerin gelişmiş teknoloji ile üretildiği teknoparkları bu uygulamalara önemli bir örnek olarak gösterebiliriz.¹²⁰

Günümüzde AB ülkelerinde faal durumda olan serbest bölgeler çoğunlukla ya birliğin kıyı kesimindeki büyük ve eski limanlarda ya da birliğe yakın adalarda ekseri serbest liman şeklindedir. Bununla beraber söz konusu bölgelerin dışında, AB üyesi birçok ülkenin deniz aşırı alanlarda serbest bölge uygulamasında olduğu gibi birtakım istisna ve muafiyetlerin uygulandığı alanlar da bulunmaktadır.¹²¹ AB’deki bu denizaşırı alanlar, İspanya’nın hâkimiyetindeki Kanarya Adaları, Fransa’nın Guadalupe, Martinique, Fransız Guyanası ve Reunion, Portekiz’e ait Azores ve Maderia Adaları, en dıştaki bölgeler olarak nitelendirilmiştir.¹²²

¹¹⁹ Atila Bağrıaçık, **Türkiye’deki Serbest Bölgeler Üzerine Bir Değerlendirme**, Yaklaşım Yayınları, Yıl:13, Sayı:154, 2005, s.17.

¹²⁰ Sadi Köksal, **Türkiye’de Serbest Bölgeler Uygulamalarının Değerlendirilmesi**, İktisadi Araştırma Vakfı, Seminer, Yayın No: 143, İstanbul, 1998, s.30.

¹²¹ Gürhan Demirel, **Türkiye’de Serbest Bölgeler ve AB Uygulamaları**, İzmir Ticaret Odası Yayınları, İzmir, 2009, s.2.

¹²² Lütfü Öztürk, **Avrupa Birliği Sürecinde Serbest Bölgeler**, Dış Ticaret Dergisi, 2003, s.64.

3.2 Türkiye’de Serbest Bölgelerin Tarihçesi

3.2.1 Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Serbest Bölgeler

Cumhuriyet döneminden önce, Osmanlı İmparatorluğu’nca bazı ülkelere ticari imtiyazlar tanındığı bilinmektedir. İlk imtiyaz Kanuni Sultan Süleyman devrinde Osmanlı İmparatorluğu ile Fransa arasında bir anlaşmayla Fransa’ya tanınmıştır. Osmanlı Sadrazamı İbrahim Paşa ile Fransız elçisi Jean Dela Foret tarafından imzalanan bu anlaşmayla Fransızlar, Osmanlı Devleti sınırları içinde kara ve deniz nakliye olanaklarından faydalananarak her tür malı alıp satabilecek ve bu ticari faaliyetlerinde Osmanlılardan daha fazla vergi ödemeyeceklerdi.¹²³

Osmanlı İmparatorluğu’nun, 1800’li yıllardan başlayarak Avrupa ülkeleri ile ilişkilerini her düzeyde yoğunlaştırdığı görülmektedir.¹²⁴ Batı ile gelişen bu ilişkiler, en başta ekonomi üzerinde etkili olmuş ve dış ticaretin artması ve yabancı sermaye girişimlerinde yoğunluk kazanmıştır.¹²⁵

1820’lerden başlayarak Osmanlı-Batı Avrupa ticaret hacmi genişlerken, özellikle 1838 Ticaret Anlaşması’nın imzalanmasından sonra bu genişleme hız kazanmıştır. Bu süreç Batı’nın 1850’ li yıllardan başlayarak Osmanlı Devletine borç verme ve doğrudan yabancı sermaye yatırımları yapma biçiminde sermaye ihracı ile gelişmeye devam etmiştir.¹²⁶

Serbest bölge çalışmalarının Türkiye’de geçmişi uzundur. Bu konu Osmanlı Devletinin son döneminde ele alınmaya başlamıştır.¹²⁷ O dönemde Rusya ve Romanya’da serbest bölgelerin kurulması ile İstanbul, uluslararası ticari arenadaki üstünlüğünü yavaş yavaş kaybetmeye başlamıştı.¹²⁸ Bu bakımdan İstanbul’un durumunu

¹²³ İskender Şengezer, **Serbest Bölgeler**, İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi, Ankara, 1983, s.78-80.

¹²⁴ Bağrıaçık, **Türkiye’de Belgelerle Uygulamalı Serbest Bölgeler ve Avantajları**, s.12.

¹²⁵ Mehmet Sönmez, **Türkiye’de Serbest Bölge Kurma Girişimleri, Uluslararası Yeni İş Bölümü ve Serbest Bölgelere Ek**, Belge Yayınları, İstanbul, 1982, s.216.

¹²⁶ Bağrıaçık, a.g.e., s.12.

¹²⁷ Erdoğan, **Serbest Bölgeler ve Türkiye’de Bir Model Denemesi**, s.9.

¹²⁸ Erdoğan, Ener, s.68.

koruyabilmesi için serbest bölgelerin gerekli olduğu görüşü üzerinde ısrarla durulmuştur.¹²⁹

Osmanlılar döneminde ilk serbest bölge uygulaması, devletin sınırları içinde ve Tuna nehrinin kara denize döküldüğü yerde bulunan Sulina şehrinde başlatılmıştır.¹³⁰ Söz konusu kent günümüzde Romanya'nın sınırları içinde yer almaktadır. Sulina kenti, kara ve deniz trafiği bakımından oldukça önemli bir kent olduğundan Osmanlı Hükümeti bu gerçeği göz önünde tutarak 29 Nisan 1856 tarihinde burada bir serbest bölge kurulmasını önermişse de bu proje hayata geçirilememiştir.¹³¹ Nihayet Sulina liman şehri, Romanya Hükümeti tarafından 5 Ağustos 1978 tarihli bir kararname ile serbest bölge ilan edilmiş ve faaliyetlere açılmıştır.¹³²

1850 yılında yapılan değişiklikler Osmanlı gümrük vergi sistemindeki eksiklik ve aksaklıkları ortadan kaldırmaya yetmediği gibi, ithalattan alınan gümrük vergi ve resimlerinin maliyeti arttırması da engellenememiştir.¹³³ Bu nedenle, özellikle dış ticarete serbest bölge ve liman kurulmasının sağlayacağı faydalar, o dönemde Beyoğlu tüccarı tarafından sık sık vurgulanarak fikrin saygınlık kazanmasına vesile olmuşsa da bu öneriler birincisi, gümrük gelirin bir bölümü kendisine bırakılmış olan Düyun-u Umumiye İdaresi tarafından, bu girişimlerin gelir kaybına yol açacağı¹³⁴ ve ikincisi, Osmanlı yöneticileri tarafından muhtemel yabancı bir şirket ile yapılacak ortak bir girişim sonucunda, kapitülasyonun genişleyebileceği endişeleriyle olumlu karşılanmamıştır.¹³⁵

Osmanlı Devleti döneminde, serbest bölge kurma girişimlerinden çok önceleri de siyasi amaçları, batılı devletlere çeşitli imtiyazlar vererek bunları birbirine karşı kullanmak, mali amaçları ise, transit ve dış ticareti canlandırmak olan ve “ahitname-i

¹²⁹ Ekrem Pakdemirli, **Türkiye’de Serbest Bölgeler**, İzmir Ticaret Odası Dergisi, Sayı: 3, İzmir, 1983, s.7.

¹³⁰ K. Taşkentli, **Serbest Bölgelerin İşletme Şekilleri ve Sektörel Değerlendirmesi**, Uzmanlık Tezi, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Ankara, 1994, s.9.

¹³¹ Selahattin Tuncer, **Türkiye’de Serbest Bölge**, Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgeler Semineri Tebliği, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, No:52, İstanbul, 1982, s.26.

¹³² Tuncer, **Türkiye’de Serbest Bölge**, s.26.

¹³³ Nuray Ergül, **Türkiye için Serbest Bölgelerin Önemi**, Vergi Sorunları, Sayı: 175, Nisan 2003, s.96.

¹³⁴ Sedat Güner, **Serbest Bölgeler**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1995, s.151.

¹³⁵ Bağrıaçık, **Türkiye’de Belgelerle Uygulamalı Serbest Bölgeler ve Avantajları**, s.11.

hümayun” denilen yabancılara ticari ve mali konularda birçok ayrıcalıklar tanınmıştır.¹³⁶

Yapılan çalışmalar ve araştırmalar sonucunda Osmanlı dönemindeki ilk serbest bölge kurulmasına ilişkin faaliyetler, 1908 yılından sonra ittihat ve terakki’nin talimatıyla bu konuda bir komisyon kurulması suretiyle başlatılmıştır.¹³⁷ Bu komisyon o tarihte, Çekmece gölü veya Yedikule sahillerinde bir serbest bölge kurulması yönünde bir rapor hazırlamıştır.¹³⁸ Ancak tesis olunacak söz konusu serbest bölge kuruluş maliyetinin 300 milyon Franka mal olacağı ortaya çıkınca bu maliyetin karşılanamayacağını belirten komisyon, projenin durdurulmasına karar vermiştir.¹³⁹

Görüldüğü üzere Osmanlı Devletinin son dönemlerinde uygulama olanağı bulunan serbest bölgelerin ömrü çok uzun olmamıştır. Buna rağmen bazı ülkelere verilen ticari ayrıcalıklar sayesinde, ülke genelinde serbest ticaret yapılabilmektedir.¹⁴⁰

3.2.2 Cumhuriyet Döneminde Serbest Bölgeler

3.2.2.1 1923-1929 Yılları Arasında Serbest Bölgeler

Cumhuriyetin ilanını izleyen yıllarda Türkiye, esas olarak yurt dışına tarım ürünleri ve maden satıp, yurt dışından mamul sanayi maddesi alan bir ülke konumundaydı.¹⁴¹ Nihayet bu dönemde azınlık tüccarlarının mevcut iş alanlarından çekilmesi ile bu kez Türk tüccarları yeni iş alanlarına kavuştular. Fakat uluslararası ticari ve ekonomik ilişkilerde öteden beri tesis edilmiş ve sistemleşmiş olan ilişkileri kısa dönemde değiştiremediklerinden arzu edilen başarıyı bir türlü elde edemediler.¹⁴²

Bu olumsuz gelişmeler Türk tüccarlarının dış piyasalar konusunda tecrübeden yoksun olmaları nedeniyle, yabancılarla ticari ilişkilerinin zayıf olmasından

¹³⁶ Ahmet Tabakoğlu, **Türk İktisat Tarihi**, Dergâh Yay. No:122, 3. Baskı, İstanbul, 1997, s.260.

¹³⁷ Kevser Altay Ebiri, **Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvik ve Avantajlar**, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı: 26, 2006, s.30.

¹³⁸ Sakıp Şeker, **Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Cilt II, Ankara, 2004, s.646.

¹³⁹ Ergül, s.96.

¹⁴⁰ Tuncer, **Türkiye’de Serbest Bölge**, s.26.

¹⁴¹ Toroslu, s.15.

¹⁴² Çağlar Keyder, **Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türk Tüccarının Millileşmesi**, ODTÜ Gelişme Dergisi, Özel Sayı, Ankara, 1979-1980, s. 245.

kaynaklanmıştır. Öte yandan yabancı sermaye dünya pazarlarıyla doğrudan bağlantıları elinde bulundurmaya devam ederken, Türk tacirleri yabancı sermayenin yurt içi temsilciliği ve aracılığı görevini ifa etmekten öte gidememişlerdir.¹⁴³

Doğal olarak bu tarz bir dış ticaret ilişkisinde Türkiye'nin elde ettiği pay da çok düşük olmuştur. Aksine yabancı sermaye, Türk ihraç ürünlerini mamul üretimine yakın bir aşamadan ve dünya pazarlarındakinden daha düşük fiyatlarla satın alıp, yüksek kâr sağlamışlardır. Bu dönemde Türk ihraç ürünlerinin dünya pazarlarındakinden düşük fiyatlarla satılmasının temel nedeni, Türk liman tesislerinin yetersiz oluşu ve sadece birkaç limanla bağlantılı bulunması olmuştur. Bu durum alıcı için tekelci bir durumun doğmasına ve fiyatların alıcının istediği noktada oluşmasına sebep olmuştur.¹⁴⁴

Dış ticaret ilişkileri içindeki konumlarını kısa sürede fark eden Türk tüccarları 1923-1929 yılları arasında dış ticaretten aldıkları payı azaltan koşulların değiştirilmesi ve Türk tüccarlarının ihracat fiyatlarının oluşumunda söz sahibi olması için bu konuda devletin bir takım önlemler almasını istemişler ve devletten çeşitli düzenlemeler talep etmeye başlamışlardır. Bu girişim üzerine deniz ticaret filosu ilk tedbir olarak geliştirilmiştir. Ayrıca liman tesislerinin iyileştirilmesinin Türk tacirlerine yeni olanaklar yaratacağı düşünülmüştür.¹⁴⁵

İstanbul limanı içinde bir serbest bölge kurulmasının, transit ticaret hacmini artırarak, Türk ticaret sermayesine yeni olanakların kapısını açacağı fikri kuvvet kazanmış olup bu girişimin ilerisi için çok şey vaat eden bir gelişme olacağı vurgulanmıştır.¹⁴⁶

İstanbul Limanı 1. Dünya Savaşı öncesinde dünya ticaretinde önemli bir liman iken savaş sonrasında ticaretinin büyük kısmını İstanbul Limanı üzerinden gerçekleştiren Rusya'nın eski ekonomik gücünü yitirmesi, giderek zayıflaması ve kapalı bir rejimle idare edilmesi, İstanbul Limanı'nın eski önemini kaybetmesine yol açan en

¹⁴³ Keyder, s. 245.

¹⁴⁴ Erdoğan, Ener, s. 69.

¹⁴⁵ Keyder, a.g.e., s. 245, 247.

¹⁴⁶ Erdoğan, Ener, a.g.e., s. 69.

önemli etken olmuştur. Yine liman tesislerinin ve hizmetlerinin çağın ihtiyaçlarına ayak uyduramaması da İstanbul'un ticaret hacminin iyice azalmasında rol oynayan etkenlerden biri olmuştur. İşte bu olumsuz nedenlerden ötürü Türk hükümeti 1926 yılında, İstanbul'da serbest bölge kurma olanaklarını araştırmak üzere, İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası'nca oluşturulacak özel bir komisyonu görevli kılmış söz konusu komisyon, 11.12.1926 tarihinde, konuyla ilgili raporu hazırlayarak hükümete sunmuştur.¹⁴⁷

Rapor'da İstanbul'un uluslararası ticaret yollarının önemli bir geçiş noktası olması nedeniyle stratejik bir konumda olduğu ve geniş bir hinterlanda sahip olduğu belirtilmiş, burada kurulacak bir serbest bölgenin tüm ülke için fayda sağlayacağı vurgulanmıştır. Serbest bölgenin gerçek hinterlandının siyasi sınırlara uymadığına değinilen raporda İstanbul'da serbest bölge kurulduğu takdirde, Rusya, İran ve Bulgaristan'ın bir bakıma Türkiye'nin hinterlandı durumuna gireceği kaydedilmiştir. Raporun sonraki bölümlerinde ise kuruluş yerinin seçimi ve bölge için gerekli olacak tesislerle ilgili ayrıntılı görüş ve önerilere yer verilmiştir.¹⁴⁸

İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası tarafından oluşturulan aynı komisyon, 1927 yılında İstanbul'da bir serbest bölge kurulmasına ilişkin ikinci raporunu da hazırlayarak hükümete sunmuştur. 1927 tarihli ikinci raporda, büyük ölçüde ilk rapora paralel görüşlere yer verilerek, İstanbul limanında bir serbest bölge kurulabilmesi için yapılması gereken düzenlemeler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.¹⁴⁹

1927 yılında Hükümet, İstanbul'da ilk serbest bölge kuruluşunu olması gerektiği gibi gerçekleştirebilmek maksadıyla Avrupa'daki serbest bölgeleri incelemek ve kanaat oluşturmak üzere, İstanbul Ticaret Odası Deniz Ticareti Şubesi Müdürü Mehmet Ali Nafset'i yurt dışına göndermiştir. Nafset; Anvers, Amsterdam, Kopenhag, Danzig, Stettin, Hamburg ve Marsilya'daki serbest bölgeleri incelemiş ve konu hakkında hazırlamış olduğu raporu 1.1.1928 tarihinde hükümete arz etmiştir. Sözün geçen raporda ilgili kısaca, öncelikle İstanbul'da serbest bölge kurulmasının ekonomik yararlarının çok büyük olacağını, bu nedenle kuruluş yerinin vakit geçirmeden

¹⁴⁷ Sönmez, s.233, 235.

¹⁴⁸ Erdoğan, Ener, s. 70.

¹⁴⁹ Erdoğan, Ener, a.g.e., s. 70.

belirlenmesinin gerekliliğini, ikinci olarak ta İstanbul liman tesislerinin modern bir biçimde geliştirilmesi ve yönetiminin iyileştirilmesi ihtiyacı üzerinde durmuş, bu konularda ayrıntılı açıklama ve önerilerde bulunmuş, diğer limanlarımızın da geliştirilmesi gerektiğini vurgulamıştır.¹⁵⁰

Türkiye’de serbest bölge konusunda meydana gelen bu gelişmelerden sonra, T.B.M.M., 1927 yılında 1132 sayılı, “Serbest Mıntıka Hakkında Kanun”u kabul edip onaylamıştır.¹⁵¹ İstanbul’da serbest bölge kurulması konusunda hükümete yetki veren, ancak 1929 dünya ekonomik krizi sebebiyle uygulanamayan bu kanun, Türkiye’de çıkarılan ilk serbest bölge kanunudur.¹⁵² 1132 sayılı Kanunun çıkarılması, serbest bölge konusunda atılan adımlar bakımından, bu dönemin en önemli girişimi sayılabilir. Ancak o günün koşullarına oldukça uygun ve yeterli olmasına rağmen bu kanuna dayanılarak İstanbul’da tam anlamıyla bir serbest bölge kurulması maalesef mümkün olmamıştır.¹⁵³

Çıkarılan bu kanunun tek uygulaması Türk Hükümeti ile “Amerikan Ford Motor Kumpanyası” arasında 27 Kasım 1928 tarihinde yapılan bir anlaşma sonucunda gerçekleşebilmiştir.¹⁵⁴ Bu anlaşma gereğince 1132 Sayılı Serbest Bölge Kanununun söz konusu uygulaması 2.2.1929 tarihli kanun ile “Ford Motor Company”e Türkiye’ye satacağı otomobil, kamyon ve traktörleri monte edebilmesi için Tophane rıhtımında ayrılan bir alanda serbest bölge hak ve ayrıcalıklarından yararlanma olanağı sağlanması biçiminde olmuştur.¹⁵⁵

Bu anlaşmaya göre; sözü geçen serbest bölgeye getirilecek her türlü malzeme, her türlü vergi resim ve diğer yükümlülüklerden muaf olacak ve burada çalışacak işçi ve memurların ikinci yılsonunda, asgari yüzde yetmiş beşi Türk olacaktı. Benzer şekilde firma, fiyat ve kalitede büyük farklılıklar bulunmadığı takdirde, kömür ve diğer girdiler ile bazı teçhizatı Türk pazarından alacaktı. Mamullerin 3. ülkelere ihracında ise firma,

¹⁵⁰ Akyürek, s. 98–100.

¹⁵¹ Akça, s.2.

¹⁵² Şeker, s. 646.

¹⁵³ Keyder, s. 248.

¹⁵⁴ Özdoğan, s.24.

¹⁵⁵ Ahmet Erol, **Serbest Bölgelerde Tanınan Ayrıcalık ve Teşvikler**, Mükellefin Dergisi, Sayı:88, 2000, s.59, 60.

vergi, resim ve diğer yükümlülöklere tabi olmazken Türkiye'ye yapılacak ihracat ise, tüm ithal vergi ve resimlerine tabi olacaktı. Yalnız Türkiye'nin buradan ithal ettiği mamullerin cinsine ve montaj oranlarına göre şirkete bir prim verilecekti. Fakat bu primler, o maldan alınan gümrük vergi ve resimlerinin % 20'sini geçemeyecekti. Nihayet anlaşma 25 yıl için geçerli olacaktı.¹⁵⁶

Bu girişim ilk serbest bölge uygulamasına başlamada başarılı bir adım olmasına rağmen aynı başarı maalesef sürdürölememiştir.¹⁵⁷ 1960 yılında İstanbul Ticaret Odası tarafından hazırlanan bir serbest bölge raporunda, uygulamanın başarısızlığına yol açan etmenlerin kısaca, bezdirici idari tasarruflarla sert tutumlar olduğu ifade edilmiştir.¹⁵⁸

Öte yandan bir başka görüş sahibi de konuyu farklı bir bakış açısıyla şöyle değerlendirmiştir: Ford şirketi, anlaşma gereğince bu serbest mntıkayı Deniz yollarına ait Tophane'de bir bölgede kısa sürede tamamlamış ve 1930 yılı içinde faaliyete geçirmiştir. Mısır, Sudan, Yunanistan, Rodos, Kıbrıs, Habeşistan, Arabistan, Irak, İran, Fransız Somalısı Umman, Suriye, Bulgaristan ve Afganistan'a yollanacak Ford mamullerini de, İstanbul'da monte ederek ihraç etmeyi planlayan bu tesiste 500'e yakın kişi istihdam edilmiştir. Böylece günde elliye yakın araba monte edilebilmiştir. Aynı yılsonunda bu sayının yüzde elli oranında artarak yetmiş beşe çıkması hedeflenmiştir. Fakat 1929 ekonomik buhranının yaygınlaşması, Ford şirketinin bu planını geçersiz hale getirmiştir. 1930 yılı ikinci yarısında değil üretimi arttırmak, düşürmek ve dolayısıyla işçi çıkarmak zorunda bile kalmıştır. Şirket 1936 yılına kadar faaliyetlerini giderek düşürmüştür. Bu tarihten itibaren, sadece ABD'den monte edilip yollanmış arabaların bakım ve satış işleriyle uğraşmıştır. Böylece Türkiye'nin bu ilk serbest bölge uygulama deneyimi de kısa süreli olmuş ve başarısızlıkla sonuçlanmıştır.¹⁵⁹

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılabilceğı gibi 1923-1929 yılları arasında, Türkiye'de serbest bölge kurmaya yönelik girişimler bakımından bir hayli yoğun bir dönem geçirilmiş olmasına rağmen arzu edilen sonuçlar bazı nedenlerden ötürü bir türlü

¹⁵⁶ Bağrıaçık, **Türkiye'de Belgelerle Uygulamalı Serbest Bölgeler ve Avantajları**, s.13.

¹⁵⁷ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Ogun Kardeşler Matbaacılık, C.II, B. 6, İstanbul, 1979, s.98.

¹⁵⁸ Erkan Altaner, **Serbest Bölgeler**, Türkiye İş Bankası A.Ş. Yayınları, Ankara, 1991, s.14-15.

¹⁵⁹ Bağrıaçık, a.g.e., s.13.

alınamamıştır.¹⁶⁰ Bu dönemde Türkiye’de serbest bölge uygulamasına geçilememesinin temel nedenlerini sıralamak istediğimizde; serbest bölge kuruluşu için gerekli altyapıyı gerçekleştirecek yeterli sermaye birikiminin mevcut olmayışı, yine söz konusu altyapıyı gerçekleştirebilmek amacıyla bu kez yabancı sermaye yatırımlarından yararlanmak üzere gerekli çabanın gösterilmemiş olması, bürokratik işlemlerin çokluğu ve hukuki düzenlemelerin yetersizliği gibi konular karşımıza çıkmaktadır.¹⁶¹

Görüldüğü gibi, söz konusu dönemde kurulması tasarlanan serbest bölge ve yükleneceği fonksiyon, Türkiye'nin uluslararası işbölümündeki konumuna müsait ve uygulanan ekonomi politikalarıyla uyumlu bir tarzda ele alınmış ve ayrıca büyük çapta transit ticaret faaliyetine yer veren bir alan olması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Fakat 1929 ekonomik çöküntüsü, ülke içerisinde ve dışarıda böyle bir uygulamanın koşullarını ortadan kaldırmıştır. 1930'lu yıllardan sonra ise söz konusu çöküntüden dolayı dış dinamiklerin Türkiye ekonomisi üzerindeki egemenliğinin görece zayıflaması ve bunun da ülke içinde iktidar bloğu dengelerinde yarattığı değişiklikler sonucu, 1920'lerden farklı bir ekonomi politikası benimsenmiş ve uygulanmıştır.¹⁶²

3.2.2.2 1930-1980 Yılları Arasında Serbest Bölgeler

1930-1950 yılları arasında, Türkiye’de serbest bölge konusu ciddi olarak ele alınmamıştır. Bu yıllarda Türkiye’de konuyla ilgili önem taşıyan iki girişim meydana gelmiştir. Bunlardan birincisi, İktisat Bakanlığı ile İktisat Meclisi’nin 1930 yılında birlikte hazırlamış olduğu ve “Şakir Kesebir Planı” diye adlandırılan bir ekonomik programda serbest bölge konusuna değinilmesi, diğeri ise, 24.05.1946 tarih ve 6315 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4893 sayılı Kanundur.¹⁶³ Bu kanun ise “Şark Halı ve Kilimleriyle Benzerleri ve Hayvan Postları için Kurulacak Serbest Yer Hakkında Kanun” olarak adlandırılmıştır.¹⁶⁴

¹⁶⁰ Erdoğan, **Serbest Bölgeler ve Türkiye**, s.188.

¹⁶¹ Selahattin Tuncer, **Türkiye İçin Serbest Bölge Modeli**, İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Sayı 203, İstanbul, s.41.

¹⁶² Mustafa Sönmez, **1920’lerde ve 1950’lerde Serbest Bölge Kurma Girişimleri**, Türkiye Serbest Bölgeler Rehberi, 1999, s.13.

¹⁶³ Mehmet Emin Erçakar, **Serbest Bölgelerin Ülkemiz Ekonomisindeki Yeri ve Önemi**, Uludağ Üniversitesi, Cilt:6, Sayı:2, Sıra:11, Bursa, 2004, s.206.

¹⁶⁴ Tekeli, İlkın, s.94.

İktisat Bakanlığı ve Ali İktisat Meclisi'nin müştereken hazırladığı ve “Şakir Kesebir Planı” olarak adlandırılan planda; serbest bölgelerin özellikleri ve yararları konusunda genel bilgiler verildikten sonra, İstanbul limanının serbest bölge kuruluşu bakımından taşıdığı önem ve öncelikli durum ele alınmış ve bazı açıklamalarda bulunulmuştur.¹⁶⁵ Öte yandan bir ekonomik program niteliği taşıyan söz konusu planda transit ticareti geliştirmek ve komşu ülkeler üzerinden yapılan ticaretin Türkiye'ye yönelmesini gerçekleştirmek de hedeflenmiştir. Ayrıca, bu planda serbest liman kurulması zaruri görülürken yukarıda belirtildiği üzere İstanbul'un avantajlı konumuna özellikle dikkat çekilmiştir.¹⁶⁶

4893 sayılı Şark Halı ve Kilimleriyle Benzerleri ve Hayvan Postları için Kurulacak Serbest Yer Hakkında Kanunla ise o yıllarda Türkiye üzerinden yapılan Şark halı ve kilimleri ile kürk eşyanın transit olarak Türkiye'ye ithal edilmesi ve gerek işlenerek gerekse işlenmeksizin ihraç edilebilmesi için “Serbest Yer” kurulması kararlaştırılmıştı.¹⁶⁷

Yine söz konusu kanuna göre Eminönü civarında bir antrepoda bu ürünler depolanacak ve yeniden ihraç edilecekti.¹⁶⁸ Ancak İstanbul-Eminönü'nde Denizcilik Bankası'nca açılan söz konusu antrepodan da istenilen sonuç alınamamıştır. Netice itibarıyla piyasaya işlerlik kazandırmadığı ve verimsiz olduğu için sözü geçen “Serbest Yer” kurma girişiminden de bir sonuç alınamamış ve uygulamadan vazgeçilmiştir.¹⁶⁹

Türkiye'de serbest bölge konusunda atılan en önemli adımlardan biri de, 21 Aralık 1953 yılında çıkarılan 6209 Sayılı “Serbest Bölge Kanunu”dur.¹⁷⁰ Bu kanun, serbest bölge kurulabilmesi için gerekli çerçeveyi hazırlarken, serbest bölgenin yerinin ve burada yapılacak faaliyetlerin belirlenmesi yetkisini Bakanlar Kurulu'na vermiştir. Ayrıca serbest bölgeler gümrük sınırları dışında kabul edilmiş, peşi sıra pasaport kanunu, gümrük kanunu gibi kanunlar da yürürlüğe girmiştir.¹⁷¹ Ne var ki 6209

¹⁶⁵ Erdoğan, **Serbest Bölgeler ve Türkiye**, s.95.

¹⁶⁶ Altaner, s.14-19.

¹⁶⁷ Erçakar, **Serbest Bölgelerin Ülkemiz Ekonomisindeki Yeri ve Önemi**, s.206.

¹⁶⁸ Erdoğan, Ener, s. 73.

¹⁶⁹ Tuncer, **Türkiye'de Serbest Bölge**, s.30.

¹⁷⁰ Organ, s.152.

¹⁷¹ Ergül, s.95.

sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi, ilgili tüzüğün çıkmasına bırakılmış, tüzük de ancak üç yıl sonra 1956 yılında, “Serbest Bölge Nizamnamesi” başlıklı olarak yayınlanmıştır.¹⁷²

Bu kanuni düzenlemelerden sonra Türkiye’de başarısız serbest bölge uygulamalarından ikisi daha yaşanmıştır.¹⁷³ Bunlardan birincisi 1957 yılında İskenderun Limanında 4.600 metre karelik bir alanda serbest bölge kurulmuş ve idaresi önce Devlet Demir Yollarına, daha sonra Gümrük Bakanlığına bırakılmıştır. Fakat bölge uygulamada kendisinden beklenen fonksiyonu gerçekleştirememiştir. Bölgeye ilk etapta 2.000 ton krom cevheri getirilerek yığılmış, ancak bu cevher ihraç edilmeden topraklaşmıştır.¹⁷⁴ Bölgenin kendisinden beklenen işlevi yerine getirememesinin en önemli nedenleri, yönetsel ve yerleşim koşullarının standartlara uygun olmaması ve bölgenin işlerlik kazanması için yeterince tanıtım ve reklam yapılmaması olmuştur.¹⁷⁵ Meydana gelen bu durumdan sonra Liman tevsi edilmiş ve bölge sahasında yeni bir düzenleme yapılmak suretiyle serbest bölge kaldırılmıştır.¹⁷⁶ Daha sonra İskenderun Demir ve Çelik Tesisleri kurulurken bu alan kamulaştırılmıştır.¹⁷⁷

Başarısız serbest bölge uygulamalarından ikincisi ise 1958 yılında Tuzla’da gerçekleştirilmiştir. Bakanlar kurulunun 10.05.1958 tarihli Tuzla Serbest Bölge Sözleşmesi, 02.06.1958 tarih ve 9921 sayılı Kararla Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.¹⁷⁸ Bu karara dayanılarak Verdi Limited Ortaklığı adlı bir şirket ile yapılan Tuzla Serbest Bölge Sözleşmesi uyarınca söz konusu şirket işletme yetkisi ile serbest bölgedeki fabrika ve tesisleri Türk-Willys Overland Fabrikaları Anonim Ortaklığına devredilebilecekti.¹⁷⁹

¹⁷² Alpar, s.49, 50.

¹⁷³ Erdoğan, **Serbest Bölgeler ve Türkiye**, s.189.

¹⁷⁴ Bağrıaçık, **Türkiye’de Belgelerle Uygulamalı Serbest Bölgeler ve Avantajları**, s.15.

¹⁷⁵ Erkan, Tatlıdil, s.42.

¹⁷⁶ DPT, **Serbest Bölge Çalışmaları Hakkında Rapor**, No:1, Serbest Bölgeler Başkanlığı, Ankara, Ekim 1985, s.15.

¹⁷⁷ Toroslu, s.60.

¹⁷⁸ Erdoğan, a.g.e., s.99.

¹⁷⁹ Toroslu, s.61.

Serbest bölge statüsü tanınmış olan Tuzla'daki söz konusu alanda jip üretimi yapılması kararlaştırılmış olup¹⁸⁰ söz konusu sözleşmede, adı geçen alanda her türlü motorlu kara taşıtları ve parçaları ile ilgili 1953 tarihli Serbest Bölge Kanunu'nda belirtilmiş olan faaliyetlere uygun çalışmaların yapılacağı da kaleme alınmıştır.¹⁸¹ Ancak burada bir süre faaliyette bulunan Verdi Limited şirketi sonuç olarak başarısızlığa uğramıştır. Arazisi bir kamu kuruluşunca satın alınmış ve bundan sonra bu alandan serbest bölge olarak yararlanmak mümkün olmamıştır.¹⁸² Yine söz konusu kanunun daha liberal bir hale getirilmesi amacıyla 1969, 1973 ve 1976 yıllarında bir takım çalışmalar yapılmış ancak, hazırlanan kanun tasarıları iki kez Türkiye Büyük Millet Meclisine gönderilmesine rağmen bu tasarılar kanun haline getirilememiştir.¹⁸³

Görüldüğü üzere 1950–1980 döneminde, Türkiye'de yapılmış olan tüm serbest bölge girişimlerinden başarılı sonuçlar alınamamıştır. Bu girişimler için yasal düzenleme yapılmıştır. Ancak yasal düzenleme yapmak serbest bölgelere işlerlik kazandırmak için yeterli olmamıştır. Çünkü bu iş için teknik bilgi ve organizasyona da ihtiyaç olduğu ve adı geçen bölgelerin altyapı ve işletme organizasyonunun nasıl olması gerektiği söz konusu yasal düzenlemelerin tasarı ve kanunlaşma aşamalarında düşünülmendiği, incelenmediği ve tartışılmadığı için her şey kâğıt üzerinde kalmıştır.¹⁸⁴

Türkiye'de bu dönemdeki serbest bölge girişimlerinden başarılı sonuç alınamamış olmasının başka nedenleri de incelendiğinde, Türkiye'de uygulanan dış ticaret ve ekonomik kalkınma politikalarının rolü genellikle vurgulanmış ve özellikle, ithal ikamesi politikasının uygulandığı bu dönemde, bu politikanın serbest bölgelerin kurulmasına olanak vermeyen bir politika olduğu görüşü ağırlık kazanmıştır.¹⁸⁵

Serbest bölgelerin belirtilen dönemde başarısız olmasını etkileyen diğer nedenler olarak; bürokratik işlemlerdeki sistemsiz, karmaşık, yorucu ve bezdirici yapılanmayı, yapılan girişimlere bir veya iki firma ile teşebbüs edilmesini, yeterli

¹⁸⁰ Pakdemirli, s.7.

¹⁸¹ Toroslu, a.g.e., s.61.

¹⁸² Erdoğan, s.96.

¹⁸³ Taylar, s.32.

¹⁸⁴ Tuncer, **Serbest Bölgelerin Geleceği, Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamalarının Değerlendirilmesi**, s.38.

¹⁸⁵ İstanbul Ticaret Odası, s. 76.

miktarda yetişmiş teknik ve kalifiye eleman olmayışını, konu hakkında bilgi ve tecrübe yetersizliğini sayabiliriz.¹⁸⁶

3.2.2.3 1980 Yılından Sonraki Dönemde Serbest Bölgeler

Serbest bölgeleri 1980 sonrası dönemde Türkiye'nin gündemine tekrar getiren bazı önemli nedenler vardır Türkiye ekonomi politikalarında tam bir yapı değişikliğine gitmiştir. Ülke ekonomisine zarar veren ithal ikameci dışa kapalı sanayileşme politikaları sona erdirilmiş, yeni bir model olan ihracata yönelik sanayileşme politikası uygulanmaya başlanmış ve söz konusu politik model içinde aktif rol oynamak üzere serbest bölge olgusu yeniden ele alınmaya başlanmıştır. Yeni bir politika olan ihracata yönelik sanayileşme politikası doğrultusunda alınan çeşitli ekonomik önlemler, tanınan ihracat ve yatırım teşvikleri arasında, serbest bölgelerin yeniden kurulması ciddi olarak ele alınmış ve yeni yasal düzenlemeler yapma gereği hâsıl olmuştur.¹⁸⁷

Başlangıçta düşünsel alanda gündeme gelen serbest bölgeler, bu kez konuyla ilgili mevzuatın yeniden düzenlenmesiyle uygulama safhasına geçebilmiştir. Daha da önemlisi toplum bu konuyu oldukça önemsemiş, bu alanda bilgi veren çeşitli etkinlik ve çalışmalara gösterdiği alaka ve teveccüh giderek yoğunlaşmış, böylece serbest bölgelerin büyük çaplı tanıtıldığı, lanse edildiği, özendirildiği ve tartışıldığı bir döneme girilmiştir.¹⁸⁸

1980 öncesi dönemde İthal ikameci sanayileşme politikası uygulaması kapsamında ekonomimizde mallar tamamen iç piyasaya yönelik olarak üretilmiştir. Bu itibarla üretilen bu mallar için içeride rahatlıkla pazar bulmak mümkün olmuştur. Ayrıca dışarıdan ithal edilecek aynı türdeki mallara, ithal ikamesi politikasının bir gereği olarak eklenen gümrük vergilerinin ithal ürünlerde meydana getirdiği maliyet dezavantajı, iç piyasada üretilen malın pazar avantajını daha da yükseltmiş ve iç piyasada üretim ve ticaret yapan yerli ve yerli-yabancı ortaklığındaki firmaların karlılığının birkaç misli artmasını sağlamıştır. Bu olumlu şartlar altında üretim ve

¹⁸⁶ Tuncer, **Türkiye İçin Serbest Bölge Modeli**, s.41.

¹⁸⁷ Binnur Çelik, **Serbest Bölgeler, Ülkemizde Uygulanması Gerekliği ve Tipi Üzerine Düşünceler**, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt 9, Sayı: 1, Ankara 1993, s.193.

¹⁸⁸ Erdoğan, **Serbest Bölgeler ve Türkiye**, s.152.

ticaret yapan sözü geçen firmalar doğal olarak uzun bir dönem boyunca ihracatı hiç düşünmemiştir. Bu bakımdan Türkiye’de yurt dışı talebe dönük üretim ve pazarlamanın gerçekleştirilememiş olması; ihracat gelirlerinin sınırlı düzeyde kalmasına ve buna bağlı olarak iç üretim için gerekli olan girdilerin döviz yetersizliği nedeniyle ithalatının yapılamamasına ve sonuçta iç üretimin de azalmasına neden olmuştur. 1979 yılındaki dış ödemeler dengesindeki tıkanıklıklar, ithal ikamesi politikasının ne denli başarısız olduğunu çok açık bir biçimde gözler önüne sermiştir.¹⁸⁹

Serbest bölge uygulaması temel olarak Türkiye’nin 24 Ocak Kararları ile girmiş olduğu yeni ekonomik düzenin özü ile örtüşmektedir. Dolayısıyla 1980’li yıllarda serbest bölge konusunu Türkiye’nin gündemine getiren en önemli gelişme, 24 Ocak Kararları ile benimsenen ihracata yönelik sanayileşme politikasının uygulanması arzusudur.¹⁹⁰

24 Ocak Kararları ile özümşenen ihracata yönelik sanayileşme politikasının uygulanması arzu ve iradesinin, dış konjonktürün meydana getirdiği ve Türkiye’nin dış ticaretinin gelişmesi ve artabilecek ihracatın sağlayacağı döviz gelirleri bakımından ele geçen ve sözü edilen fevkalade önemli bir fırsatın, serbest bölgeler oluşturulması suretiyle en iyi şekilde değerlendirilmesine dönüşmesi hiç kuşkusuz rasyonel bir politikanın gereği olmalıydı.

Ekonomide reform ve iktisadi felsefenin ve hatta sisteminin temelden dünya çapında bir değişikliğe uğraması, 1980’lerin başlarında, serbest piyasa kurallarına ve dışa açık ekonomi politikalarına dayanan, geniş çerçeveli bir ekonomik istikrar ve yapısal değişim programı esas alınarak gerçekleştirilmiştir. 1980’li yılların başlarında yeni iktisat politikalarının benimsenip açıkça ortaya konulmasında daha fazla serbesti, özellikle de yabancı yatırımcılar için güvenli bir yatırım ortamı ve daha az bürokrasi olmak üzere üç ana amaç hedeflenmiştir.¹⁹¹

Bilindiği üzere az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kalkınma yolunda karşılaştıkları en büyük sıkıntı, sermaye ve teknoloji birikiminden yoksun oluşlarıdır.

¹⁸⁹ Atilla Bağrıaçık, **Türkiye’de Serbest Bölge Uygulaması**, Yeni İş Dünyası, Sayı: 47, Eylül 1983, s.24.

¹⁹⁰ Köksal, s.30.

¹⁹¹ Erol, s.60.

Bu bakımdan hemen belirtelim ki yabancı sermayenin Türkiye'ye çekilmesi konusunda serbest bölgelerin sahip olduğu teşvik edici olanaklar da Türkiye'de serbest bölge konusunu gündeme getiren önemli faktörlerden biri olmuştur.¹⁹²

Denilebilir ki, Türkiye'de serbest bölge olgusu ancak ihracata yönelik politikaların izlenmeye başladığı 24 Ocak 1980 kararlarından sonra uygulama imkânı ve alanı bulabilmiştir.¹⁹³ 24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Kararlarıyla birlikte, dışa açılma ve ihracata yönelik sanayileşme stratejisi ile ihracatın özendirilmesi ve yabancı sermayenin çekilebilmesi için bir takım önemli düzenlemeler gerçekleştirilmiş ve teşvikler verilmiş, serbest bölgeler de kuruluşlarının doğası gereği bu dönemde önem kazanmıştır.¹⁹⁴

Öte yandan refah seviyesini ve yaşam standartlarını yükseltmek, ülkenin kalkınmasını sürdürülebilir hale getirmek, yurt dışından ithal edilen sınaî ürünlerin yurt içinde üretimini gerçekleştirmek için gerekli olan girdilerin ithal edilmesi zorunluluğu, giderek artan oranda dövize ihtiyaç göstermektedir. Bu da ancak dış ticaret hacminin arttırılmasıyla olasıdır. Dış kredi bulma imkânlarının oldukça kısıtlı olduğu ve borçlanma ile finansmanın uzun dönemde sürdürülebilir olmadığı göz önüne alındığında, Türkiye'nin hızla her türlü döviz kazandırıcı işlemlere ağırlık vermek ve kısa vadede döviz kazanmak zorunda olduğu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bu durum da serbest bölgelerin neden gündeme geldiğini net olarak açıklamaktadır.¹⁹⁵

24 Ocak 1980 kararlarıyla ihracata yönelik sanayileşme stratejisini benimseyen Türkiye'de, bu yıllardan sonra yeniden güncelliğini ve canlılığını kazanmaya başlayan serbest bölgelerin; ekonomide dışa açılma ve liberalleşmenin, yabancı sermaye yatırımları için uygulanacak teşvik edici politikaların, daha güvenli ve istikrarlı iş ortamlarının ve daha az ve sade bürokrasinin hedeflendiği bu dönemde, gerek ithalatı gerekse ithalat haricindeki dış ödemeleri finanse edecek yeni bir döviz kazanma şekli olarak benimsenmesi bu bölgelere büyük önem verilmesinde etkili olmuştur.¹⁹⁶

¹⁹² Alpar, s.43.

¹⁹³ Öztürk, *Avrupa Birliği Sürecinde Serbest Bölgeler*, s.63.

¹⁹⁴ Eray Asil, *Ayrıcalıklı Bölgeler: Serbest Bölgeler*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:190, 2004, s.22.

¹⁹⁵ Bağrıaçık, *Türkiye'de Serbest Bölge Uygulaması*, s.24.

¹⁹⁶ Alpar, s.56.

Bu bölgelere büyük önem verilmeye başlanması üzerine uzun süre ara verilen serbest bölge kurma çalışmalarına tekrar başlanmıştır. Çalışmaların ilk neticesi Bakanlar Kurulu'nun 22 Eylül 1983 tarih ve 83/7077 sayılı Kararı ile uygulamaya konulan 1984 Yılı İcra Planına "Serbest bölgeler tesis edilecektir" maddesiyle alınmıştır.¹⁹⁷ Takip eden günlerde serbest bölge teşkilatı 3 Kasım 1983 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 151 sayılı Kanun hükmünde bir Kararname ile Başbakanlığa bağlı bir "Genel Müdürlük" olarak ihdas edilmiştir.¹⁹⁸ Sonrasında ise "Serbest Bölgeler Yüksek Kurulu" meydana getirilmiştir. 8.6.1984 Tarih ve 223 Sayılı DPT Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Serbest Bölgeler Teşkilatı yeni bir düzenlemeye tabi tutulmuş ve Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, DPT Müsteşarlığı'nın bir başkanlığı olarak bu teşkilatın bünyesine alınmıştır.¹⁹⁹ Nihayet "Serbest Bölgeler Başkanlığı" 1992 yılında Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına bağlanmış, ancak 1994 yılında bu Müsteşarlığın Hazine Müsteşarlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı olarak ikiye ayrılması ile birlikte Dış Ticaret Müsteşarlığı bünyesinde "Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü" olarak bu günkü konumuna ermiştir.²⁰⁰

Serbest bölgeler kurulmaya başlandığında, Türkiye'nin coğrafi konumunun sağlayacağı ekonomik faydalar da bir hayli yüksek olacaktır. Transit taşımacılık gelirlerinin artmasının yanında zorunlu geçiş ve aktarma noktası olmasının da aşağıda belirtildiği üzere elde edilecek değişik asli faaliyet gelirleriyle bu asli gelir teminine yönelik faaliyetlere ilave olarak elde edilecek yan hizmet faaliyet gelirlerinin de milli gelire ve istihdama katkısı kaçınılmazdır. Şöyle ki; Türkiye'de kurulması düşünülen serbest bölgeler, liman çalışmalarında sağlanacak kolaylıkların sunduğu avantajlarla, hem ticaret yolları için ayrı bir teminat ve tercih sebebi olacak hem de deniz taşımacılığından kara taşımacılığına geçişte ambalajlama, parçalara ayırma, montaj, temizleme, depolama, güvenlik vb. gibi birçok işlemin de bu bölgede yapılmasını özendirecekti.²⁰¹

¹⁹⁷ Özçelik, Yadıkar, s.23.

¹⁹⁸ Şeker, s. 644.

¹⁹⁹ Erçakar, **Serbest Bölgelerin Ülkemiz Ekonomisindeki Yeri ve Önemi**, s.229.

²⁰⁰ Özçelik, Yadıkar, a.g.e., s.23.

²⁰¹ Kerametdin Yıldız, **Serbest Bölgeler ve Türkiye**, T.C. Başbakanlık ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Ankara, 1983, s.20.

Ekonomik ve siyasi açıdan elverişli bir yapı arz eden bu atmosfer içerisinde,²⁰² Türkiye’deki serbest bölge uygulamalarının kapsamını belirleyen 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, liberizasyon artışı, yabancı sermaye için daha emin bir ortam ve bürokrasi azalışı hedefleyen yeni ekonomik politikaların uygulandığı bir dönemde; ihracata yönelik yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere 15 Haziran 1985 tarihinde “Serbest Bölgeler Başkanlığı”nın yoğun çalışmaları neticesinde yürürlüğe girmiştir.²⁰³

Böylelikle 15 Haziran 1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 21 Aralık 1953 tarih ve 6209 sayılı Kanunu ortadan kaldırarak serbest bölgelerin kuruluş ve kapsamını ana hatlarıyla yeniden oluşturmuştur.²⁰⁴ Bu kanun dört bölüm ve 15 maddenin meydana getirdiği kısa ve özlü bir çerçeve kanunu olup, gerekli alt düzenlemeler ve detayların açıklanması yönetmeliklere bırakılmıştır.²⁰⁵

Ne var ki, 1985 yılına kadar serbest bölge uygulamalarından umulan başarı elde edilememiştir. Hatta başarısız olarak nitelendirmek bile yanlış olmayacaktır. Bu başarısızlığın nedenleri arasında en önemlilerinden biri, serbest bölgelerin türlerine göre değişen ölçülerde altyapı ve buna bağlı çeşitli hizmetlere ihtiyaç duyulmasına rağmen yurdumuzda bunların finansmanı için gerekli fonların sağlanamamasıdır. Serbest bölge kurulması, bir devlet politikası haline getirilememiş ve bu konuda gerekli fonlar sürekli olarak ayrılamamıştır.²⁰⁶

Türkiye’de ki serbest bölge uygulamaları; Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki serbest bölge uygulamalarından farklı yani bir gümrük rejimi değil, ancak, ABD ve uzak doğu ülkelerindeki uygulamalara benzer biçimde yani bir ekonomi ve dış ticaret

²⁰² Erol, s.60.

²⁰³ Kürşad Tüzmen, **Türkiye’de Serbest Bölgeler**, Yaklaşım Yayınları, 1996, s.40.

²⁰⁴ Organ, s.152.

²⁰⁵ DPT, **Serbest Bölgeler Mevzuatı** No:4, Serbest Bölgeler Başkanlığı, Kasım 1990, s.8.

²⁰⁶ Erdoğan, **Serbest Bölgeler ve Türkiye**, s.99.

politikasıdır. Bu içindir ki, serbest bölgelerle ilgili yasal düzenlemeler gümrük mevzuatı dışında bağımsız bir kanun ve yönetmelikle yapılmıştır.²⁰⁷

Türkiye’de serbest bölgelerin gösterdikleri faaliyetler hukuksal olarak, Serbest Bölgeler Kanunu ile bu kanuna istinaden çıkartılan kararname ve yönetmeliklere tabidir.²⁰⁸ Bu bölgelerdeki faaliyetlerin ifasına yönelik daha ayrıntılı hükümler ise kanuna dayanılarak çıkarılan ve 10 Mart 1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği’nde bulunmaktadır.²⁰⁹

Türkiye’de kurulacak bütün serbest bölgelerin alt yapısını oluşturan serbest bölgeler kanununun 13. maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak hazırlanan adı geçen yönetmelikte; özetle serbest bölgelerin kurulması ve işletilmesi, işletici ve kullanıcılar ile ilgili ayrıntılar düzenlenmiştir.²¹⁰

Söz konusu kanun, kararname ve yönetmeliklerin hazırlanması, serbest bölgelerin sınırlarının tespiti ve faaliyet konularının belirlenmesi süreçlerinde kamusal menfaatler ön planda tutulmuş olup hatta şahısların menfaatlerinin gözetilmesine ilişkin esaslar da, serbest bölgeler mevzuatında düzenlenmiştir. Bu da göstermektedir ki, serbest bölgeler hukuki konum itibariyle kamu hukuku içerisinde yer almaktadır.²¹¹

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu yürürlüğe girdikten sonra serbest bölge kurma çalışmaları hız kazanmış ve ilk olarak Mersin ve Antalya da serbest bölge kurmak için girişimde bulunulmuştur. Müteakiben de bu bölgeler 1987 yılında faaliyete başlamıştır. Bu kuruluşlardan elde edilen tecrübelerden yararlanılarak takip eden dönemlerde yeni serbest bölgeler kurulmaya başlanmıştır.²¹²

1985 yılında kabul edilen Serbest Bölgeler Kanununun birinci, ikinci, Üçüncü ve dördüncü bölümlerinde aşağıdaki hususlara yer verilmiştir: ²¹³

²⁰⁷ Akça, s.54.

²⁰⁸ Ayhan Aybar, **Açıklamalı Serbest Bölgeler Kanunu İle İlgili Mevzuat**, DPT yayın no: 2155 - SBB: 1, Ankara,1991, s.5.

²⁰⁹ Işık, Çabuk, s.27.

²¹⁰ Taylar, s.35.

²¹¹ Aybar, s.5.

²¹² Akça, a.g.e., s.54.

²¹³ Erol, s.60,61.

Kanunun birinci bölümünde, serbest bölgelerin kimin tarafından kurulup işletileceği ve yer ve sınırlarının belirlenmesi Bakanlar Kurulu'nun kararına bağlanmış; serbest bölgelerde “Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu” tarafından uygun görülecek her türlü sınai ve ticari faaliyet ile hizmetlerin yapılabileceği belirtilmiş olup kamu kurum ve kuruluşlarına fiyat, kalite ve standartlarla ilgili yetki veren mevzuatın da uygulanmayacağı açıklanmıştır.

Kanun'un ikinci bölümünde, serbest bölgelerde iş yapabilmek için “Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı”ndan faaliyet ruhsatı almanın zorunlu olduğu ve her serbest bölge müdürlüğünün, o bölgedeki arazinin kullanımı, yapı ve tesislerin kurulması ve kullanılmasıyla ilgili izinlerle ruhsatları vermeye yetkili olduğu bildirilmiştir. Aynı bölümde, serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair hükümlerin uygulanmayacağı da belirtilmiştir. Bunun yanında işletici ve kullanıcı firmalar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nun belirleyeceği teşviklerden de yararlandırılabilir. Nihayet serbest bölge kazanç ve iratlarının Türkiye'ye getirildiğinin belgelendirilmesi halinde, gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulacağı hükme bağlanmış olup Başbakanlık yönetiminde "Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu" kurulduğu belirtilmiştir.

Kanun'un üçüncü bölümünde, serbest bölgeler ile Türkiye' nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret dış ticaret rejimine tabi tutulmasına rağmen bu rejimin serbest bölgelerle diğer ülkeler arasındaki ticarete uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bunun dışında, serbest bölge faaliyetleriyle ilgili her türlü ödemelerin dövizle yapılacağı da aynı bölümde hükme bağlanmıştır.

Kanun'un 4. bölümünde ise 3218 sayılı Yasa'nın Geçici 1'inci maddesine göre; serbest bölgenin faaliyete geçmesinden itibaren on yıl süreyle bu bölgelerde 2822 sayılı Kanunun grev ve lokavt ile arabuluculuk hükümlerinin uygulanmayacağı kaydedilmiştir. Bu oldukça önemli bir ayrıcalıktır. Ayrıca bu süre içinde toplu iş sözleşmesi üzerinde çıkacak birtakım uyuşmazlıkların Yüksek Hakem Kurulu tarafından karara bağlanacağı da açıklanmıştır. 3218 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesi uyarınca, bu kanun bir serbest bölge için, faaliyete geçme tarihinden itibaren uygulanacaktır. Faaliyete geçiş tarihi ise, o serbest bölge alanını çevreleyen çit, kule ve

kapı inşaatlarının tamamlanması ve bölge müdürlüğü, polis ve gümrük birimlerinin göreve başlaması suretiyle bölgenin resmen açılış tarihidir.

Ancak SBK'nun hazırlanmasında belirlenmiş olan söz konusu güzide amaçlar öngörülmüş olmasına rağmen, 5084 sayılı Kanun yürürlüğe girinceye kadar geçen yaklaşık 20 yıllık sürede, kanun koyucu tarafından öngörülmüş ve istenmiş olmasa da bu çalışmanın 3'ncü bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacağı üzere, bu bölgelerde uygulanan vergileme rejiminin kullanıcılar ve işleticiler tarafından istismar edilmesi nedeniyle bazı olumsuz sonuçlar meydana gelmiştir. Söz konusu olumsuz sonuçların ortaya çıkması üzerine, 06.02.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, 5084 sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda meydana getirdiği değişikliklerle, serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar için de vergi kanunları bu tarihten itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Müteakiben 25.11.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, 5810 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda meydana getirdiği değişikliklerle de serbest bölgelerde istisna kapsamı biraz daha daraltılmış ve istisna uygulaması bazı hallerde bazı koşulların yerine getirilmesine bağlanmıştır.

4. SERBEST BÖLGELERİN EKONOMİYE ETKİLERİ

4.1 Serbest Bölge Faaliyetlerinin Ekonomiye Olası Pozitif Etkileri

4.1.1 İhracat Artışı

Serbest bölgelerin dış ticaret rejiminin tam olarak uygulanmadığı alanlar olmaları avantajı, serbest bölgelerin bulundukları ülkelerde ihracatın hem kolaylaşmasını hem de artmasını sağlamaktadır. Bulundukları ülkeden serbest bölgeye mal satışı ihracat sayılmakta olup bunun yanında yerli ve yabancı yatırımcı tarafından serbest bölgede yapılacak yatırım ve üretim faaliyetleri, girdi olarak bulundukları ülkenin malları satın alınarak yapılacağından ihracata katkısı olmaktadır.²¹⁴ Yani serbest

²¹⁴ Mehmet Demirel, **Serbest Bölgelerin Değerlendirilmesi ve Firma Seçimi**, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1993, s.7.

bölgelerde kurulmuş olan üretim ve ihracat amaçlı işletmeler, gerek hammadde ve diğer girdiler, gerekse yarı mamul ve mamul ihtiyacını bulundukları ülkeden karşıladıkları miktarda, serbest bölgeye mal satışı ihracat sayıldığından, ülkenin ihracat hacmi doğal olarak genişleyecektir.²¹⁵

Serbest bölgedeki bir diğer avantajlı durum, bu bölgelerdeki ihracatçı firmaların dış pazardaki satış ve pazar durumunu daha kolay ve süratle incelemeleri ve malını, bağlantı kurduğu andan itibaren çok kısa bir sürede herhangi bir işleme tabi olmadan yurtdışına ihraç edebilmeleridir. Oysa gümrük sınırları içinde firmalar, bu işlemler için bazı şartları yerine getirmek izin almak zorundadırlar. Bunun dışında serbest bölgelerde manevra kabiliyeti ve esneklik daha fazla olduğu için teslimat tarihi ve şartları hakkında müşteri istekleri kolayca yerine getirilebilmekte, ambalaj ve takdim şekli gibi değişiklikler istenildiği takdirde bu bölgede kolayca yapılabilmektedir.²¹⁶

Serbest bölgeler dış ticaret sektörünün daha rahat ve rasyonel esaslara bağlı olarak çalışmasına olanak sağlamaktadır. Her türlü ihracat piyasalarının daha iyi tanınması, talep analizi ve buna göre ürün geliştirme çabalarına girişilmesi, ihracatı ve döviz gelirlerini artıran ve istikrarı temin eden önemli katkılardır.²¹⁷

4.1.2 İthalat Kolaylığı

Serbest Bölgelerde ithalat işlemleri bakımından da birtakım kolaylıklar mevcuttur. Öncelikle serbest bölgeler, yurt içinde ihtiyaç duyulan her türlü mal ve girdinin önceden bu bölgeye getirilerek hazır bulundurulmasını sağlar. Böylece yurt içi taleplerin süratle karşılanmasını gerçekleştirir. Ayrıca mal ve girdilerin söz konusu bölgelerden düzenli ve kolayca ithali, yerli üretici firmalara alacakları kararlarda önemli rahatlık ve esneklik sağlar. Nihayet gerektiği kadar malın her zaman ithal edilebilmesi mümkün olduğundan, bu malların gümrük ve diğer işlemler için gerekli masrafları da o

²¹⁵ A. İncekara, **Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgeler Uygulaması-Mevzuatı**, Temel Dağıtım, İstanbul 1986, s.30-31.

²¹⁶ Alacaklıoğlu, s.3.

²¹⁷ Kevser Altay Ebiri, **Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu**, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:47, Ankara, 2000, s.46.

oranda sınırlı olacak ve bu kez tedarik maliyetlerinin azalmasına bağlı olarak üretim maliyetleri düşmüş olacaktır.²¹⁸

İthalatçı firmalar, serbest bölgelerden ithal edecekleri malları gümrük vergisini ödeyip yurtiçine ithal etmeden önce inceleme imkânına sahiptirler. Bu inceleme sonucunda kalitesiz, modası geçmiş, fireli ve hatalı malları yerinde tespit ederek bu kısımları ithal etmezler. Ayrıca tüketim malları ithal etmek isteyen firmalar ithalat hacimlerini, söz konusu malların yurt içi talebine uygun bir biçimde ayarlayabilirler. Yurt içi talep hacmini ise yapacakları bir pazar araştırmasıyla kolayca belirleyebilir ve böylece zarar etme ihtimalini zayıflatabilirler.²¹⁹

4.1.3 Döviz Gelirleri Artışı

Gelişmekte olan ülkeler, genellikle döviz gelirleri döviz giderlerinden az olan ülkeler olduklarından, kalkınmak yani sanayileşmelerini gerçekleştirebilmek için gerekli makine ve teçhizatın ithali amacıyla büyük ölçüde döviz rezervlerine ihtiyaç hissederler.²²⁰

Serbest bölgelerde döviz gelirleri satılan mal, hizmet ve iş gücü gelirleri olarak karşımıza çıkar. İşçi ücretlerini, kredi faizlerini, depo ve arazi kirasını ve varsa çeşitli vergi ve resimleri bu gelir kapsamı içinde değerlendirebiliriz. Serbest bölge içerisinde döviz cinsinden ticaret ve alışveriş yapılacağı göz önünde bulundurulursa ülkenin döviz rezervleri yönünden, olumlu bir artış meydana getirmesi aşîkârdır.²²¹

Yukarıda sayılan nedenlere bağlı olarak sağlanan döviz gelirleri artışının, ülkenin para politikasına katkısını da gözden uzak tutmamak gerekir. Merkez bankaları döviz arz ve talep dengesi bozulduğunda Ülkenin dış borçlanmasına veya faiz oranlarını yükselterek sağlayacağı sıcak para girişine az veya çok meydan vermeksizin piyasaya,

²¹⁸ Kubilay Büyükyılmaz, **Serbest Bölge Uygulaması, Cep Serbest Bölgesi Kavramının Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bavul Ticareti İlişkisi**, Maliye Bakanlığı, İstanbul Defterdarlığı, Vergi Denetmenleri Başkanlığı, Araştırma Raporu, Sayı: 92-5, İstanbul, 1998, s. 7.

²¹⁹ Taylar, s.40-42.

²²⁰ Vural F. Savaş, **Kalkınma Ekonomisi**, 2. Baskı, İTİA Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No: 315/547, İstanbul, 1979, s. 85.

²²¹ DPT, **Serbest Bölge Çalışmaları Hakkında Rapor**, No:1, s.2.

serbest bölge faaliyetleri sebebiyle artmış olan döviz rezervleriyle müdahale ederek kurları, finansman maliyetlerine az veya çok katlanmadan dengeye getirebilir.

4.1.4 Yabancı Sermaye ve Teknoloji Katkısı

Üretime dönük serbest bölgeler, yabancı sermaye artışını, bu da doğal olarak teknoloji girişini sağlamaktadır. Yeni teknolojilerin ise ülke ekonomisine olumlu katkılar sağlayacağı açıktır. Yabancı sermayenin, üretimde kullanılan girdileri yurt içinden sağlaması, ülke ekonomisinin büyümesini, dolayısıyla ekonomide yaratılan katma değeri artırmış olacaktır. Bu aynı zamanda yerli endüstriler için bir teşvik niteliğindedir.²²²

Bir ülke çok uluslu şirketlere birtakım özel imkânlar tanıdığı nispette yabancı sermayeyi çekim gücü artabilir. Çünkü sermaye ürkektir. Ancak uygun koşullar sağlanması halinde gelir. Serbest bölgelerin fonksiyonlarından biri de ürkek olan yabancı sermayeye uygun koşullar sağlamaktır. Bu uygun koşullar kısaca şöyledir: Ülke içinde politik ve sosyal istikrar sağlanabilir. Yabancı sermayeye kar transfer hakkı tanınabilir. Ev sahibi ülkeler yabancı sermayeye kendi kotalarını kullandırabilirler. Yine ev sahibi ülkeye ve kendi ülkelerine ihracat yapmaları sağlanabilir. Ev sahibi ülkenin vergi muafiyetinden yararlandırılabilir. Hazır alt ve üst yapı sağlanabilir. Bürokrasi ve kırtasiyecilik minimuma indirilebilir. Gerek ücretlerin düşük tutulması gerekse sendikal hakların kısıtlanması gerçekleştirilebilir. Kendilerine yatırım ve ihracat teşviki verilebilir. Kur dalgalanmalarından doğacak risklere karşı koruma tedbirleri kaldırılabilir.²²³

4.1.5 İstihdam Artışı

Günümüz dünyasının en önemli sorunlarından biri olan istihdam ve işsizlik, Türkiye’de de maalesef önemli sorunlardan birisidir. İşsizliğin çok olduğu Türkiye’de kurulacak serbest bölgeler, emek-yoğun malların üretiminde mevcut işsizlerin bir bölümünü istihdam etmek suretiyle işsizlik probleminin bir nebze çözümüne katkıda bulunabilir. Böylece emek-yoğun imalat sanayi ürünlerinin sermaye-yoğun olanlara

²²² Güner, **Serbest Bölgelerde Vergi Kanunlarının Yeri**, s.12.

²²³ Alpar, s.25.

oranla daha ucuza üretilmesi ve bu malların uluslararası piyasalarda rekabet gücünün ve ihracatının da artması gerçekleşebilir.²²⁴

Öte yandan serbest bölgelerde ekonomik faaliyetlerin gelişmesine paralel olarak istihdam sorununun çözümüne olumlu katkı sağlanabilmesi, ancak yurt içinden işgücü teminiyle mümkündür. Ancak işçi ücretlerinin daha düşük olduğu dış ülkelere serbest bölgenin bulunduğu ülkeye işçi göçü olursa, işçiler arasında meydana gelecek rekabet işçi ücretlerinin düşmesine ve yabancı işçi istihdamının hızla artmasına yol açabilir.²²⁵

4.1.6 Transit Taşımacılık Hizmetleri, Serbest Liman ve Kıyı Bankacılığı Açısından Katkıları

Günümüzde serbest bölgeler transit taşımacılığı da artırmaktadır. Örneğin önemli uluslararası ulaşım yolları ağına yakın bir ülkede kurulan bir serbest bölge, liman hizmetlerinde etkinlik sağladığı ve çevre kolaylıkları getirebildiği ölçüde, uluslararası nitelikteki taşımanın bulunduğu ülkeye gelmesini ve taşımacılık gelirlerinin ulusal para ve döviz cinsinden artmasını sağlayabilir.²²⁶

Serbest limanlar ve kıyı bankacılığının, faaliyet gösterdiği ekonomiler üzerinde çeşitli olumlu etkileri vardır. Serbest limanlarda transit taşımacılığın ülkeye yönelmesi ekonomik faaliyetleri ve milli geliri artırdığı gibi serbest bölgeye yapılan ithalattan gümrük vergisi alınmaması, hem yurtiçinde üretim faaliyetinde bulunan firmaya hem de ithal malını girdi olarak kullanan firmaya başta finansman yükünün azalması ve maliyetlerin düşmesi olmak üzere çeşitli fayda ve kolaylıklar sağlayabilecektir. Keza serbest bölgeye gümrüksüz gelen ithal mallarının ihtiyaç halinde ülkeye yeniden ithal edilmesi, yurtiçi üretimin aksamadan sürdürülmesini sağlayacaktır. Ayrıca kıyı bankacılığının bulunduğu serbest bölgelere, uluslararası finansman piyasalarından kredi

²²⁴ Alpar, a.g.e., s.41.

²²⁵ Güner, **Serbest Bölgelerde Vergi Kanunlarının Yeri**, s.11.

²²⁶ Özcan, s.49.

bulunması daha kolaydır. Zaten kıyı bankacılığı faaliyetlerine ortam ve imkân sağlayan ülkelerin önemli beklentilerinden biri de budur.²²⁷

4.1.7 Diğer Pozitif Etkileri

Serbest bölgelerde, ülke ekonomisinin hem tamamı için hem de aynı anda uygulamaya konulması pratik olmayan veya kullanılmasında birtakım tereddütler doğuran bazı yeni iktisat politikalarının uygulanması da mümkündür. Böylece bir büyük laboratuvar işlevi gören serbest bölgelerde uygulanacak politikanın olumsuz etkiler göstermesi halinde müdahale edilmek suretiyle geniş ölçekli bir zararın oluşmasının önüne geçilmekte ve bu politikaların uygulamadaki sakıncaları giderildikten sonra tüm ekonomide uygulanmaktadır.²²⁸

Genelde kambiyo ve vergi mevzuatı ile ilgili bazı politikalar serbest bölgede denenebilir. Örneğin, bazı vergiler kaldırılarak yabancı sermayenin yatırım kararları üzerindeki etkisi incelenebilir.²²⁹ Bu anlamda, serbest bölgeler ekonomi ve ticaret politikaları açısından değerlendirildiğinde, bu politikaların oluşturulması ve geliştirilmesi için adeta birer deney laboratuvarı niteliğindedir.²³⁰

4.2 Serbest Bölge Faaliyetlerinin Ekonomiye Olası Negatif Etkileri

4.2.1 Vergi Kaybı

Serbest bölge oluşturan ülkeler, faaliyet gösterecek müteşebbislere teşvik olmak üzere ilk olarak uzun vadeler arasında değişen bir vergi kolaylığı sağlamaktadır. İndirimli vergi tarifesini uygulaması, serbest bölgelerde faaliyet gösteren müteşebbislere sağlanan kolaylıklardan biridir. Diğer bir kolaylık ise bazı serbest bölgelerde sürekli vergi muafiyeti tanınmasıdır.²³¹ Bunun paralelinde toplam ülke içi vergisel gelirlerin azalması söz konusudur.

²²⁷ Beytullah Yurttutan, *Serbest Bölgeler Uygulamasının Vergi Kanunları Açısından İncelenmesi*, Yeterlilik Etüdü, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, İstanbul, 2003, s.15,16.

²²⁸ M.K. Gürsoy, *Serbest Bölge Uygulamalarından Alınacak Dersler*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:68, İstanbul, 1998, s.135.

²²⁹ DPT, *Serbest Bölge Çalışmaları Hakkında Rapor*, No:1, s.12-13.

²³⁰ Tiryakioğlu, s.567.

²³¹ Ömer Köroğlu, *Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvikler*, Yaklaşım Dergisi, Sayı 77, Mayıs 1999, s.2.

4.2.2 Transfer Fiyatlandırması Problemi

Transfer fiyatlandırması, aynı mülkiyet ve organizasyon içinde yer alan firmaların kendi aralarındaki mal ve hizmet satış işlemlerinde uyguladıkları fiyatlamadır.²³² Başka bir deyişle, transfer fiyatlaması, bir firmanın farklı birimleri arasında mal veya hizmetlerin el değiştirmesi esnasında, ilgili bölüm tarafından o mal veya hizmete değer biçme sürecidir. Her bir işleme biçilen değer ise transfer fiyatıdır.²³³

Transfer fiyatlandırması çoğunlukla çokuluslu şirketlerin farklı vergi bölgelerindeki mülkiyet ve organizasyon yapılarına dâhil kuruluşları arasındaki alım satımlarda ortaya çıkar. Keza aynı vergi bölgesindeki bağlı kişi ve kuruluşlar arasındaki işlemler de transfer fiyatlandırmasına konu olmaktadır. Bağlı kişi ve kuruluşlar, “ilişkili kişi” olarak adlandırılmaktadır.²³⁴

Serbest bölgeler her türlü ticari ve hukuki kolaylıkları sunduklarından yabancı yatırımcılar, genellikle tahakkuk eden vergileri ödememek için karlarının önemli bir kısmını doğrudan değil de transfer fiyatları yoluyla ana firmaya aktarırlar. Bu da, bölgenin yarattığı katma değer, potansiyel değer altına düşmesine ve kalan potansiyel değer yabancı yatırımcılara intikal etmesine neden olmaktadır.²³⁵

4.2.3 Kanun Dışı Faaliyetlerin Artması

Serbest bölgelerin önemli sakıncalarından bir diğeri ise kaçakçılık ve benzeri kanun dışı faaliyet ve işlemlerin yoğunluk kazanmasına sahne olması, diğer bir ifadeyle bazı gayrı meşru faaliyetlere zemin oluşturma potansiyelini taşımasıdır. Örneğin, gümrüksüz olarak ithal edilen mallar, serbest bölgelerde ana ülkeye gizlice ve kolaylıkla sokulabilir. Bunu önlemek için, serbest bölgelerin sınırlarının iyi tespit edilmesi, koruyucu güvenlik tedbirlerinin uygulanması ve giriş çıkışların etkin bir denetim altına

²³² Yenal Öncel, **Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme**, Gazi Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41. Seri, Sayı: 86/2002, İstanbul, 2003, s.2.

²³³ Murat Çak, **Uluslararası Vergi rekabeti, Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, s.43.

²³⁴ İsmail Kökbulut, “**100 Soruda Şirketler İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi**”, 2008, <http://www.ozdogrular.com/content/view/3827/175/> (25.05.2011), s.4.

²³⁵ Özcan, s.52.

alınması zaruridir.²³⁶ Sınırları tam olarak tespit edilmiş ve bu sınırları son derece iyi kontrolü yapılan serbest bölgelerde kaçakçılık yapılacağı endişesi olmamalıdır.²³⁷

4.2.4 İthalat Baskısı Oluşturma

Özellikle ihracata yönelik serbest bölgelerde üretim faaliyeti montaj işlemlerinden ibaret olan çokuluslu şirketler, üretimde kullandıkları girdileri ithalat yoluyla ev sahibi ülkeden değil de üçüncü ülkelerden sağladıkları takdirde, üretim artışına koşut olarak girdi ithalatı da artacak ve bu durum bir ithalat baskısının ortaya çıkmasına yol açacaktır.²³⁸

Özellikle gelişmiş ülkelerde yer alan serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmeler, üretim açısından ucuz olan dünya girdilerini kullanmayı tercih etmektedir. Esasen, genel olarak serbest bölgelerde sağlanan vergi ve gümrük muafiyeti ileride ihraç edilmek gayesi ile de olsa ithalatı çok cazip kılabilir. ²³⁹

Diğer bir ifade ile serbest bölgenin ithalat eğilimi, sağladıkları avantajlardan ötürü ülkenin ortalama ithalat eğiliminin üzerinde seyretmektedir. Böyle olduğu takdirde, hem döviz ödemeleri artacak, hem de bu bölgelerde kurulacak imalat birimlerinin girdi çıktı ilişkileri açısından geriye beslemesi söz konusu olmayacaktır.²⁴⁰

4.2.5 Yurt İçi Sanayi İle Rekabet

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar, her özel firmanın güttüğü karlılığını artırma güdüsü ile üretim faaliyetlerini gerçekleştirirken birtakım avantajlardan doğal olarak istifade ederler. Bölgede faaliyet göstermenin sağladığı düşük maliyetli üretim imkânları, vergi maliyetlerinde azalma ve sağlanan vergi kolaylıkları, kar transferi gibi mali mekanizmalardan istifade etmeleri, söz konusu firmaların yararlandığı önemli avantajlardır. ²⁴¹

²³⁶ Köroğlu, **Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvikler**, s.2.

²³⁷ Erdoğan, Ener, s.102.

²³⁸ Karaduman, Yıldız, s.138.

²³⁹ DPT, **Serbest Bölgeler Mevzuatı No:4**, s.7.

²⁴⁰ Hüseyin Şahin, **Serbest Bölge**, Hazine ve Dış Ticaret Dergisi, Sayı:10, 1991, s.81.

²⁴¹ Köroğlu, **Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvikler**, s.1.

Bu durumda üretim serbest bölgelerindeki yabancı firmalar, ev sahibi ülkede üretim faaliyetinde bulunan yerli firmalara karşı dış pazarlarda önemli bir rakip haline gelebilirler. Özellikle ulaştırma maliyeti önemli bir dezavantaj olduğu takdirde, serbest bölgeden komşu ülkelere yapılan ihracat durumunda bu maliyet azalacağı için yabancı firmalar yerli firmalar karşısında bir rekabet üstünlüğü elde etmek suretiyle onlar için ciddi bir rakip durumuna gelecektir.²⁴²

Serbest bölgede üretilen malların, iç piyasada satılması yerli üreticiyi pazarda rekabet açısından zor duruma sokabilir. Daha düzgün altyapı hizmetlerinden yararlanan serbest bölge firmaları iç pazarda çalışan firmalara göre maliyet avantajı elde edebilirler. Serbest bölgeden yurt içine ithal edilen mallar üzerine konan gümrük vergisi, bu maliyet farkını telafi etmiyorsa yurt içi endüstriler rekabet güçlükleri yaşayabilirler. Bu konuda ülkeler yerli üreticiyi koruma adına farklı uygulamalar icra etmektedir.²⁴³

4.2.6 Yatırımların Olumsuz Yönde Dağılımı

Serbest Bölgelerin yaratabileceği bir diğer olumsuz durum da, kuruldukları illerin veya bölgelerin belli sanayi merkezleri olarak gelişmesini sağlarken ülkenin diğer bölgelerinin yatırımlar açısından geri kalmasıdır.²⁴⁴ Serbest bölgelerin kurulduğu yerlerin belli sanayi merkezleri olarak gelişmesi, yatırımların bölgesel dağılımını da olumsuz yönde etkileyebilecektir. Şöyle ki; serbest bölgenin dışsal ekonomilerinden yararlanmak üzere sanayilerin birçoğunun serbest bölgelere yakın yörelerde yoğunlaşması, bölgeler arası dengesizlikleri artıran bir unsurdur. Böyle bir gelişmenin olumsuz yansımaları kendini işsizliğin artması ve toplumsal refahın daha da azalması şeklinde gösterecektir.²⁴⁵ Ayrıca serbest bölgelerin alt yapı yatırımlarını üstlenecek olan devletin, bütçe gelirlerinin önemli bir kısmını bu alana harcamasına rağmen vergisel avantajlar nedeniyle gelirlerinin daha da azalmasının sonucunda yaşanacak olan çifte kayıp göz önüne alındığında olumsuzluğun daha da artacağını söylemek mümkündür.²⁴⁶

²⁴² Güner, **Serbest Bölgelerde Vergi Kanunlarının Yeri**, s.13.

²⁴³ Alpar, s.45.

²⁴⁴ Büyükyılmaz, s. 8.

²⁴⁵ Ebiri, **Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu**, s.49.

²⁴⁶ Özcan, s.52.

4.2.7 Sosyal Yapıda ve Ücret Dengesinde Bozulmalar

Serbest bölgenin kurulduğu bölgede ekonomik faaliyetlerin artması nedeniyle ciddi anlamda nüfus ve sosyal yapı değişikliği meydana gelebilmektedir. Bu hızlı değişim bazı sosyal sorunları da kaçınılmaz olarak beraberinde getirmektedir.²⁴⁷ Serbest üretim bölgelerinde düşük maliyetli üretim için üretim faktörlerinin en önemlisi olan iş gücü zaten bol miktarda kullanılmaktadır. Keza yabancı sermayeyi bölgelerde yatırım yapmaya özendiren en önemli neden, son derece düşük ücretlerle çalışmaya razı olan iş gücü potansiyelinin mevcut olmasıdır.²⁴⁸

4.2.8 Çevre Kirliliği

Serbest bölgede oluşan faaliyetlerden bazıları çevreyi kirlletici nitelikte olabilir. Bu etki serbest bölgede bulunan firmaların faaliyet türüne ve serbest bölgenin bulunduğu yöreye göre birtakım farklılıklar gösterir. Örneğin bir limana bağlı olan serbest bölgede ya da serbest limanda deniz trafiğinin artması oranında deniz suyu kirliliği de artar. Bu olgu üretim tipi serbest bölgelerde hava kirliliği ve üretim atıkları şeklinde kendini gösterir.²⁴⁹ Bölge kurulup faaliyete geçtikten sonra, bu sorunlar etkilerini göstermeye ve hissettirmeye başlar.²⁵⁰

4.2.9 Tekelleşme Problemi

Serbest bölgeler genel olarak yerli ve yabancı firmalara birtakım imkânlar sağlamakla birlikte, ülkedeki işlemlerde tekelleşme sürecini de hızlandırabilir. Örneğin; küçük ve orta boy firmaların ürettiği parçaları hem uluslararası kalite standartlarında bulmayan ve hem de maliyetini yüksek bulan ve alıcı tekeli durumunda bulunan bir otomobil fabrikasının, tesisini serbest bölgeye taşıyarak aynı parçaları dışarıdan sağlama yoluna gitmesi, ev sahibi ülkede yaygın bir şekilde faaliyet gösteren bu tür irili ufaklı kuruluşların hızla çökmesine neden olabilecektir. Keza alıcıların daha iyi ambalajlamaya önem vermesi halinde ev sahibi ülkede üretilen mallar, serbest bölgeden

²⁴⁷ Özdoğan, s.22.

²⁴⁸ Köroğlu, *Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvikler*, s.2.

²⁴⁹ DPT, *Serbest Bölgeler Mevzuatı No:4*, s.10.

²⁵⁰ Ömer Köroğlu, *Serbest Bölgelerin Ülke Ekonomilerine Olumsuz Etkileri*, Yaklaşım Yayınları, Sayı:76, Nisan1999, s.49.

sağlanan görelî ucuz ambalaj malzemelerinin kullanılmasıyla ambalajlanabilecek, bu durumda da yurtiçindeki ambalaj sanayi olumsuz yönde etkilenebilecektir.²⁵¹

4.2.10 Kuruluş Maliyetlerinin Yüksekliği

Serbest bölgelerin kuruluşu için yapılan harcamalar büyük boyutlara ulaştığından kurulan serbest bölgenin uluslararası düzeyde etkinlik kazanmaması durumunda ülke önemli ölçüde kaynak israfına uğrayacaktır.²⁵²

Uluslararası standartlara uygun bir serbest bölge kurmak için yapılması gereken alt yapı yatırımı harcamaları hayli yüksek tutarlara ulaşmaktadır. Serbest bölgeler çok gelişmiş kara, deniz ve hava yolları şebekesinin kesiştiği bir merkezde kurulmalıdır. Bölgelerde, ihtiyacı tümüyle karşılayabilecek iskele ve konteynır terminalleri, yükleme, boşaltma tesis ve araçları, depo ve antrepoları, her türlü sağlık, güvenlik ve turizm hizmetleri ve dünyanın bütün ticaret merkezleri ile anında ilişki kurabilecek haberleşme ağı sağlanmalıdır. Kurulurken çok titiz bir maliyet-hâsılat analizi yapılması gereken serbest bölgelerde, adı geçen bütün bu tesislere yapılacak yatırımların, çok büyük meblağlara ulaştığı ve kendilerini ancak çok uzun bir süre de amorti edebildikleri bilinen bir gerçektir.²⁵³

4.2.11 Konjonktürel Olaylara Karşı Kırılganlık

Serbest bölgelerde emek yoğun teknolojiye ve salt ihracata yönelik olarak kurulmuş olan endüstriler, dünya konjonktürüne karşı çok duyarlı olabilmektedir. Dünya ekonomisinde meydana gelebilecek bir ekonomik kriz, önce bu bölgelerdeki üretime, istihdama ve ihracata darbe indirecektir. Bu durumda ihracat gelirlerindeki ani düşüş nedeniyle ülke ekonomisi bundan zarar görebilecektir.²⁵⁴

²⁵¹ Özcan, s.52.

²⁵² Erhan Gümüş, **Türkiye’de Serbest Bölgeler ve 5084 Sayılı Kanun Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:276, Yıl:23, İstanbul, 2004, s.143.

²⁵³ Köroğlu, **Serbest Bölgelerin Ülke Ekonomilerine Olumsuz Etkileri**, s.47.

²⁵⁴ Özcan, s.53.

4.3 Serbest Bölge Faaliyetlerinin Ekonomiye Etkilerinin Değerlendirilmesi

Dolayısıyla serbest bölgelerin kuruluş amaçları yukarıda da söz edildiği üzere çok yönlü olmakla birlikte temel amaç, sanayi mallarının üretim ve ihracatının geliştirilmesi ve buna paralel olarak yabancı sermaye akışını teşvik etmektir. Bunun yanı sıra, istihdam olanaklarını artırma, ödemeler bilançosuna katkı, yeni teknoloji transferi ve bölgesel gelişmişlik farklılıklarını giderme konusundaki olumlu etkiler de serbest bölgelerin kuruluş amaçları arasında gösterilmektedir.²⁵⁵

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler gelişebilmek için üretim ve dış ticaretlerini, doğrudan yabancı sermaye gelirlerini, döviz gelirlerini ve yeni teknoloji girişlerini vb artırmak zorunda olduklarından serbest bölgelerden en iyi şekilde yararlanmaya çalışırlar. Bu bağlamda sözü edilen ülkelerin iç ve dış yatırımcılara sundukları teşviklerin yanı sıra bu ülkelerde bulunan üretim faktörlerinin ucuzluğu ve sonuçta sağlanan maliyet avantajları, dünyadaki serbest bölgelerin büyük bir kısmının az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere toplanmasını sağlamıştır.²⁵⁶ Türkiye'nin gelişmekte olan ülkeler arasında yer aldığı göz önüne alındığında, serbest bölge faaliyetlerinin Türkiye açısından ne denli önemli olduğu bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

Yabancı sermaye yatırımları, iç tasarrufların yetersizliğini giderici bir nitelik taşıyan önemli bir dış tasarruf parçasıdır. Yabancı sermaye yatırımları bunun yanı sıra, ülkeye döviz kazandırıcı bir fonksiyon gördüğünden dış açığı da giderici bir rol üstlenirler. Ayrıca yabancı sermaye yatırımları yeni iş imkânları meydana getirerek, geldiği ülkenin işsizlik sorununun çözümüne ciddi katkı da verir. İhracata yönelik kalkınma çabası içinde olan ülke, yabancı sermayeyi çekebilmek ya da gelen sermayeyi artırabilmek için, yabancı yatırımcılara bir takım cazip koşullar sunma gereğini duyar. Bunlar, ucuz işgücü, çeşitli vergi bağışıklık ve indirimleri, sermaye ve kâr transferi serbestliği, endüstriyel altyapı imkânları ve buna bağlı çeşitli hizmetler, politik istikrar ve bir kısım işçi haklarının uygulanmaması gibi düzenlemelerdir.²⁵⁷ Politik denge,

²⁵⁵ Erkan, Tathdil, s.3.

²⁵⁶ Köroğlu, **Serbest Bölge Türleri ve Ortak Özellikleri**, s.2.

²⁵⁷ Erdoğan, Ener, s.20.

özendirici politikalar ve ucuz işgücü serbest bölgelerdeki yabancı yatırımlar için önemli belirleyiciler olmaktadır.²⁵⁸

1996 – 2006 döneminde yabancı sermaye ekonomik büyüme ilişkisi incelenmiş ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır. Yapılan söz konusu çalışmada, yabancı sermaye hareketleri ayrıştırılarak, yabancı sermayenin Türkiye’deki gerek tasarruf gerekse de büyüme üzerindeki etkileri analiz edilmiştir. Yapılan ekonometrik analiz ile iki önemli sonuç elde edilmiştir. İlk olarak, doğrudan yatırımlar hem kısa hem de uzun vadede yurtiçi tasarrufları arttırırken, kısa vadeli sermaye hareketlerinin yurtiçi tasarruflar üzerinde hem kısa hem de uzun dönemde negatif bir etki yarattığı tespit edilmiştir. İkinci olarak ise, uzun dönemde doğrudan yatırımlar ve kısa vadeli sermaye hareketleri ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilerken, kısa dönemde ekonomik büyümenin yurtiçi tasarrufları negatif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.²⁵⁹

Uluslararası büyüme kuramı, bize büyümenin kaynağının iki tür etkene bağlı olduğunu göstermektedir. Bunlar, emek ve sermaye faktörlerinin katkıları ve toplam faktör verimliliğidir. Ne yatırımlar, ne de toplam faktör verimliliği Türkiye’de sürekli bir artış göstermiştir.²⁶⁰ Türkiye’de verimlilik artışının önündeki en önemli engelleri ortadan kaldıracak önerilerden biri, doğru ve uygun teknolojilerin kullanımını öngören bir teknoloji politikasının oluşturulması ve bu politikayı besleyecek ve teknolojik gelişmeyi sağlayacak araştırma ve geliştirme etkinliklerine destek olunması gerektiğidir.²⁶¹ Zira verimsizlik ve israf maliyetleri süreklilik arz ettiği halde bu hususun göz ardı edilmesinden ötürü toplumun refah seviyesinin de olumsuz etkilenmesi söz konusudur.

Yukarıdaki hususlara ilave olarak serbest bölgelerde yurt içinden ithal talebi olan malların sürekli bulunması, yurt içindeki ithalatçı firmaların zamanında tedarik imkânlarını artırarak sermayelerini stoklara bağlamaktan kurtulmalarını sağlar.

²⁵⁸ Lütfü Öztürk, **Serbest Bölgelerdeki Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları: Dünyadaki Uygulamalara Teoriler Işığında Bir Bakış**, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 7, 2004, s.125.

²⁵⁹ İbrahim Örnek, “Yabancı Sermaye Akımlarının Yurt İçi Tasarruf ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Türkiye Örneği”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 63-2, s.215.

²⁶⁰ Sumru Altuğ, “Türkiye’de Büyüme, Yapısal Dönüşüm ve Dış Ekonomik Gelişmeler”, *Uluslararası Ekonomi ve Dış Ticaret Politikaları*, Konjonktür İzleme Dergisi, Sayı:1, 2006, s.5.

²⁶¹ Nisfett Uzay, **Verimlilik ve Büyüme**, Nobel Yayıncılık, No: 330, Ankara, 2005, s.114.

Böylelikle söz konusu firmaların likit çalışma sermayeleri artacaktır. Sermayeleri stoklara bağlı olmaktan kurtulan yurt içi firmaların bir yandan stokta bulundurma giderleri öte yandan stoklara bağlı olan fonların maliyetinin hızla azalması söz konusudur. Bu gelişme aynı zamanda hem döner sermayeye bağlanan fonların maliyetini aşağıya çekecek hem de yükselen likidite oranıyla kısa vadeli yükümlülüklerini yerine getirme kabiliyetini ve firmaların kredibilitesini artırarak yabancı kaynaklara bağlı finansman maliyetini de hayli düşürmüş olacaktır. Bütün bu gelişmeler de yurt içi firmaların üretim maliyetlerinin düşmesini ve karlılıklarının artmasını sağlayacaktır.²⁶²

Diğer taraftan, serbest bölgelerde sendikal faaliyetlere izin verilmemesi, genellikle grev hakkı tanınmaması, işçi ücretlerinin, yurt içinde saptanan işçi ücretlerine göre düşük seviyede bulunması ve daha çok çocuk ve kadın işçi çalıştırılması da çeşitli sosyal sorunları beraberinde getirmekte olup²⁶³ serbest bölge faaliyetlerine çeşitli teşvikler sağlama yoluyla işsizlikle mücadele ederken, aynı zamanda bu tip sosyal dengesizliklerin de üstesinden gelecek sosyal politikalar geliştirilmelidir.

Türkiye geliştirmekte olan bir ülkedir. Tüketim düzeyi yüksek olup tasarruf düzeyi ise düşük seyretmektedir. Bu kronik durum yatırımları istenilen seviyeye bir türlü çıkaramamaktadır. Bunun sonucu olarak sermaye birikimi yeterince artmadığından mevcut işsizlik oranları bir türlü tatmin edici ve kalıcı bir biçimde düşürülememektedir. Ayrıca Türkiye’de işgücünün verimini artıracak teknolojik gelişme de yetersizdir. Bunun nedeni milli gelirden araştırma geliştirme harcamalarına ayrılan payın düşük olmasıdır. Öte yandan ödemeler bilançosu; tüketim malları yüksek oranda olmak üzere toplam ithalatın, toplam ihracattan fazla olması sonucu meydana gelen dış açık nedeniyle sürekli açık vermekte ve bu açık ağırlıklı olarak sıcak parayla finanse edilmektedir.

Yukarıda sözünü ettiğimiz sorunlardan biri olan işsizliğin bir sorun olmaktan çıkmasının yolu sermaye birikiminden geçmektedir. İşçi başına sermaye artışı, hem işsizliği azaltacak hem de büyümeyi sağlayacaktır. Bir de buna büyümeye katkı

²⁶² Büyükyılmaz, s. 7.

²⁶³ Toroslu, s.12.

sağlayacak yeni teknolojilerin kullanılması eklendiğinde verimli bir büyümeden söz edilebilecektir. Sıcak para yerine doğrudan yabancı sermayenin yeni teknoloji ile birlikte Türkiye'ye gelmesinin faydaları bu noktada ortaya çıkmaktadır. Böylelikle doğrudan yabancı sermaye ve teknoloji girişi ile birlikte, gerek sermaye birikiminde gerekse işgücü verimliliğinde artışlar meydana gelebilecek ve işsizlikle mücadelede başarı sağlanabilecektir. Buna yabancı sermayenin ödemeler bilançosuna yapacağı pozitif katkıyı da eklediğimizde Türkiye açısından risk priminin düşeceğini ve daha sağlıklı ve kalıcı bir büyümenin gerçekleşeceğini söylemek mümkündür.

İşte bütün bu olası olumlu gelişmelere büyük katkı yapabilecek yerler serbest bölgelerdir. Serbest bölgelerin yukarıda sözünü ettiğimiz kuruluş amaçları arasında da, yabancı sermaye, teknoloji girişi ve işsizlikle mücadeleye özellikle vurgu yapılmaktadır. Bu nedenle sadece olumsuz uygulamalara yol açma potansiyeli taşıyan vergisel teşvik kısımları ile ilgili hukuki, idari ve mali düzenlemelerin yeniden yapılması ve serbest bölgelere has etkin bir denetim mekanizmasının oluşturulup buna işlerlik kazandırılması ile birlikte vergisel teşviklerin de vergi dışı teşvikler gibi bu bölgelerde olabildiğince genişletilmesi ve sürekli hale getirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

II. BÖLÜM

SERBEST BÖLGELERDE HUKUKİ, İDARİ VE MALİ İSTEM

5. SERBEST BÖLGELERDE HUKUKİ YAPI

5.1 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve Önemi

Türkiye’de serbest bölge kurulması ile ilgili somut ve kalıcı sonuç veren çalışmalar²⁶⁴ Türkiye’de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak üzere hazırlanan ve 06.06.1985 tarihinde kabul edilip, 15.06.1985 Tarih ve 18785 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile başlamıştır. Uygulamaya yönelik daha ayrıntılı hükümler ise, 10 Mart 1993 tarihinde yayımlanan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği’nde yer almaktadır. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ayrıca serbest bölgelerin kurulması, yer ve hudutlarının tespiti, yönetimi ve faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsar.²⁶⁵

Türkiye’de ki serbest bölge uygulamaları, gümrük mevzuatı dışında müstakil bir kanun ve yönetmelikle düzenlenmiştir. Türkiye’de serbest bölgeler konusunda düzenleme getiren ana yasal düzenleme 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’dur. Söz konusu kanun, genel hükümleri ortaya koyan oldukça liberal ve kısa bir kanundur.²⁶⁶

Türkiye’de serbest bölgelerin uygulanması hukuki olarak, 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile bu kanuna istinaden çıkartılan kararname ve yönetmeliklere dayanmaktadır. Bu da göstermektedir ki, serbest bölgeler hukuki konum itibarıyla kamu hukuku içinde yer almaktadır.²⁶⁷

²⁶⁴ Emrah Aygöl, **Serbest Bölgelerde Uygulanan Vergisel Özendirme ve Değerlendirilmesi**, Diyalog Dergisi, Sayı: 169, İstanbul, 2002, s.104.

²⁶⁵ Güner, **Serbest Bölgeler**, s.168.

²⁶⁶ Akça, s.5.

²⁶⁷ Aybar, s.2.

Serbest bölgelerde geçerli mevzuat yanında, Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği, İthalat ve İhracat Rejimi Kararları ve Yönetmelikleri, Dahilde ve Hariçte İşleme Kararları ve Tebliğleri, Türk Parası Kıymetini Koruma Mevzuatı, Katma Değer Vergisi Kanunu ve ilgili tebliğler, Bankalar Kanunu, Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun gibi diğer bazı yasal düzenlemelerde de, serbest bölge uygulamaları ile ilgili konulara yer verilmiştir.²⁶⁸

5.2 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un, 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununu İlgilendiren Yönü

06.02.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan, 5084 sayılı “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nda meydana getirdiği değişikliklerle, serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar için geçerli olmayan vergi kanunları bu tarihten itibaren bu kapsamdaki firmalara uygulanmaya başlanmıştır.²⁶⁹

5.3 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un, 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununu İlgilendiren Yönü

25.11.2008 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan, 5810 sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nda meydana getirdiği değişikliklerle ise serbest bölgelerde istisna kapsamı biraz daha daraltılmış ve istisna uygulaması bazı hallerde bazı koşulların yerine getirilmesine bağlanmıştır.

5.4 Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği, 10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Yönetmelik aşağıdaki tabloda

²⁶⁸ Güner, **Serbest Bölgeler**, s.168.

²⁶⁹ Mehmet Müstehlik, “**Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarında Son Durum**” 22.05.2009, <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=395>, (05.10.2013), s.1.

gösterildiği üzere kendi içlerinde çeşitli sayıda bölüme ayrılan altı ana kısımdan oluşmaktadır.²⁷⁰

Tablo 1 Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin Kısım ve Bölümleri

KISIM 1	Genel Hükümler
Bölüm 1	Amaç, Kapsam, Hukuki Dayanak, Kısaltmalar, ve Tanımlar
KISIM 2	Bölge Müdürlükleri, Bölgelerin Sınırları, Alt ve Üst Yapı Tesisleri ve Bunların Korunması
Bölüm 1	Bölge Müdürlükleri ve Bölgenin Düzenlenmesi
Bölüm 2	Faaliyet Konuları, Faaliyet Ruhsatı, Giriş İzin Belgesi ve Görev Kartı
Bölüm 3	Bölge Güvenliğinin Sağlanması ve Çalışma Esasları
Bölüm 4	Gümrük ve Vergi Muafiyeti ile Teşvikler
Bölüm 5	İşletici veya Bölge Kurucu ve İşleticisi
KISIM 3	Bölgelerdeki Mallar, Kira ve Hizmet Sözleşmeleri ve Tarifeler
Bölüm 1	Bölgeye Mal Girişi ve Çıkışı
Bölüm 2	İhraç ve İthal Olunan Mallar ve Transit Mal Taşımacılığı
KISIM 4	Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu, Kira ve Hizmet Sözleşmeleri
Bölüm 1	Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu
Bölüm 2	Kira ve Hizmet Sözleşmeleri
KISIM 5	Kambiyo, Bankacılık, Sigortacılık ve Diğer Hizmetler
Bölüm 1	Kambiyo, Bankacılık ve Sigortacılık Hizmetleri
Bölüm 2	Yükleme-Boşaltma Hizmetleri İle Diğer Hizmetler
KISIM 6	Çeşitli Hükümler

Kaynak: TOROSLU, M. V., *Serbest Bölgeler*, Beta Yayınları, İstanbul 2000, s.77-78

5.5 Diğer Mevzuatlar

3218 sayılı Kanun ve uygulama yönetmeliği yanında serbest bölge uygulamaları, 16.08.1985 tarih ve 85/9801 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen Serbest Bölge Müdürlüklerinin Kuruluş, Görev, Yetki ve Çalışma Esasları ve Serbest Bölgelerde Türk Lirasıyla Yapılabilecek Ödemelere Dair Karar ile Serbest Bölgeler Müdürlüğü Genelgeleri doğrultusunda gerçekleşir.

²⁷⁰ Toroslu, s.77.

5.6 Serbest Bölgelerde Uygulanmayacak Kanunlar²⁷¹

- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun, 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile değişmiş son haline göre;

- Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayıldığından bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri,

- Üretici işletmelerin talepleri hariç olmak üzere fiyat, kalite ve standartlarla ilgili olarak kamu kurum ve kuruluşlarına kanunlarla ve diğer mevzuatla verilen yetkiler,

- Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin Vergi Usul Kanunu hükümleri,

- 4817 sayılı Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanun,

- 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu,

- 5393 sayılı Belediye Kanununun ölüm ve yangın halleri, kanalizasyonların inşa ve tamiri ile içme, kullanma, endüstri suyunu sağlamaya ve gaz, su, elektrik sarfiyatını denetlemeye yönelik maddeleri dışında kalan hükümleri,

- 5682 sayılı Pasaport Kanunu,

- 5683 sayılı Yabancıların Türkiye'de Seyahat ve İkametleri Hakkında Kanun,

- Yerli veya yabancı gerçek veya tüzel kişilerin Dış Ticaret Müsteşarlığından ruhsat almak kaydıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunabilmesi, serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcı kullanıcılara Hazinesin özel mülkiyetinde bulunan arazi, arsa ve binaların kiralanabilmesi veya bunlar üzerinde 49 yıla kadar irtifak hakkı tesis

²⁷¹ “Haziran 1985 tarihinde kabul edilen ve 15 Haziran 1985'te Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Yasası”, http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9A13978F-19DB-2C7D-3DE576A28EB86564/seb_kanun.pdf, (14.06.2011).

edilebilmesi, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler için aynı süre ile kullanma izni verilebilmesi işlemlerinde, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri,

- Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar, 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 152 nci, birinci fıkrasının (a) bendi hariç olmak üzere 157 nci, 158 inci ve bölgede faaliyette bulunan işletmelerin ihtiyaçlarıyla sınırlı olarak 185 inci maddelerinin 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa aykırı olan hükümleri,

- Ancak 158 inci ve 185 inci madde hükümleri, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu yönünden uygulanmaya devam olunur. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için 4760 sayılı Kanuna göre tarhiyat yapılmaz, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir. Tahsil edilmiş tutarlar ret ve iade edilmez.

- Diğer kanunların Serbest Bölgeler Kanununa aykırı hükümleri,

Serbest bölgelerde uygulanmaz.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesindeki, “ Serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz “ hükmünden hareketle, serbest bölgelerde 6183 sayılı Kanun²⁷² hükümlerinin uygulanmayacağı ve bu nedenle, serbest bölgede faaliyet gösteren işletmenin serbest bölgedeki mallarına tedbir ve haciz uygulanmayacağı ifade edilmektedir.²⁷³

Kimi uzmanlar bu görüşe karşı çıkmaktadır. Zira bunlara göre, 6183 sayılı Kanun bir vergi kanunu olmayıp bir usul kanunudur. Ayrıca, özel alacakların takibinde İcra ve İflas Kanunu uygulanabildiği halde, kamu alacaklarının tahsilinde benzer

²⁷² “28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (14.06.2011).

²⁷³ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvik ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2000, s.216.

nitelikte 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmaması doğru bulunmamaktadır.²⁷⁴

Serbest bölgeler; çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde de değinileceği üzere, Serbest Bölgeler Kanunu'nun değişen hükümleri ile birlikte oluşan son şekli göz önüne alındığında, ülkenimizin ulusal egemenlik sınırlarına dâhil olmakla birlikte, sadece dış ticaret, kambiyo ve gümrük mevzuatı uygulamaları bakımından gümrük bölgesi dışında sayılır. Ancak serbest bölgeler, vergi, resim ve harç uygulamaları bakımından Türkiye'nin ulusal egemenlik sınırlarına dahil ve Türkiye'de mer'i olan söz konusu mevzuatın ve mali ve iktisadi alanlara ilişkin devlet düzenlemelerinin kısmen olsa da uygulandığı ve geçerli kılındığı yerlerdir. Bu durumda ortaya çıkması muhtemel kamu alacaklarının takip ve tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un serbest bölgelerde uygulanmasının doğru olduğu gerçeği kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5810 sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun 12. maddesinde yapılacak değişiklikle, serbest bölgelerde uygulanmayacak kanunlar arasına 4817 sayılı “Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanun” da eklenmiştir. Böylece, serbest bölgelerde yabancı personel çalıştırılması kolaylaştırılmıştır.²⁷⁵

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), yukarıda da belirtildiği üzere, serbest bölgelerde uygulanmayacak kanunlar arasında sayılmamıştır. Ancak madde düzenlemesinin sonunda “diğer kanunların bu kanuna aykırı hükümleri uygulanmaz” denilmek suretiyle genel bir düzenleme yapılmıştır. Bu nedenle, TTK'nın uygulanabilirliğinin tespitinde öncelikle SBK'da, TTK.'da yer alan düzenlemelerin aksi yönde bir düzenlemenin olup olmadığına bakılmalıdır. SBK'nın 13. maddesinde bu bölgelerde faaliyette bulunacak işleticilerin uyacakları esasların yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiştir. Belirlenecek konular arasında “işletici ve kullanıcıların sınai ve ticari sicillerinin tutulması” da sayılmıştır. Konuyla ilgili olarak çıkarılan

²⁷⁴ Şeker, s.664.

²⁷⁵ Zübeyir Bakmaz, **3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununda Yapılan Son Değişiklikler**, Maliye Postası Dergisi, İstanbul, Sayı.680, 2009, s.101.

yönetmeliğin 12. maddesinde ise sicillerin nasıl tutulacağı hususunda gerekli düzenleme yapılmış ve kendilerine Faaliyet Ruhsatı verilen gerçek ve tüzel kişilerin, faaliyete başlamadan önce Bölge Müdürlüğü Tescil Bürosunda sicil defterine kaydedileceği, bu şahıslara bir sicil belgesi'nin verileceği, bu sicile ilgilinin faaliyete başlamasından sonra faaliyetine ilişkin bilgilerin işleneceği hususlarına açıklık getirilmiştir. Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 12. maddesinde, bahse konu sicillerin, TTK'da belirtilen sicillerin yerine geçmek üzere düzenlendiği yönünde bir belirlemeye ise gidilmemiştir.²⁷⁶

6. SERBEST BÖLGELER İLE İLGİLİ MEVZUAT HÜKÜMLERİNİN UYGULAMA USUL VE ESASLARI

6.1 Serbest Bölgelerin İdari Yapısı

4059 sayılı Kanunla değişmeden önce Başbakan'lığa bağlı olan Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, 09.12.1994 tarihinde kabul edilen ve 20.12.1994 tarih ve 22147 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 4059 sayılı Kanunla yine Başbakan'lığa bağlı olmak üzere Hazine Müsteşarlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı olarak iki ayrı kuruluş haline getirilmiş ve bunlardan sözkonusu Kanuna göre ihracat, ithalat, anlaşmalar, avrupa birliği, serbest bölgeler, dış ticarete standardizasyon, ekonomik araştırmalar ve değerlendirme genel müdürlüklerinden oluşan Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın 8 Haziran 2011 tarihli 637 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kendisine ait olan tüm hizmet birimleri ile Hazine Müsteşarlığı'nın Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlükleri birleştirilerek Ekonomi Bakanlığı kurulmuştur.²⁷⁷

637 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 8 Haziran 2011 tarihinden itibaren artık Ekonomi Bakanlığı bünyesinde faaliyetlerini sürdürmekte olan serbest bölgelerde idari yapılanmaya ilişkin oluşturulmuş olan birtakım idari birimler mevcuttur. Söz konusu idari birimler ve bunların görevleri aşağıda belirtilmiştir.

²⁷⁶ Muhittin Gündoğdu, **Serbest Bölgede Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi**, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Sayı 118, s.29.

²⁷⁷ <http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=tarihce> (05.10.2013) .

6.1.1 Serbest Bölgeler Koordinasyon Kurulu²⁷⁸

10/3/1993 tarihli ve 21520 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği, 22/4/2010 tarihli ve 27560 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinde değişiklik yapılmasına dair yönetmelik ile değiştirilmiş, 3’ncü maddesi ile de aşağıda tam metni verilen 4/A maddesi eklenmiştir:

“Serbest Bölgeler Koordinasyon Kurulu; Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğünden sorumlu Müsteşar Yardımcısının başkanlığında, Serbest Bölgeler Genel Müdürü, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı, Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürü, Gümrükler Muhafaza Genel Müdürü, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürü, Denizcilik Müsteşarlığı Deniz Ulaştırması Genel Müdürü, Gemi İnşa ve Tersaneler Genel Müdürü, Deniz Ticareti Genel Müdürü, İçişleri Bakanlığı Emniyet Genel Müdürlüğü Temsilcisi, Türkiye Yatırım Destek ve Tanıtım Ajansı Başkan Yardımcısı, Türkiye İhracatçılar Meclisi Başkan Vekili ile TOBB Türkiye Serbest Bölgeleri Sektör Meclisi Başkanından oluşur.

Kurul, Başkanın daveti ile yılda en az bir defa toplanır. Gerektiğinde ilgili diğer kurum ve kuruluşlardan da katılımcı davet edilir. Kurulun sekreteryasını Genel Müdürlük yapar.

Kurul; genel olarak bölgelerde yapılan faaliyetleri değerlendirir, bölgelerin geliştirilmesine ve sorunların çözümüne ilişkin stratejileri belirler ve önerilerde bulunur. Buna ilişkin kararlar toplantı tutanağı haline getirilerek kurul üyelerinin imzasına açılır ve Genel Müdürlüğe iletilir.”

6.1.2 Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü

8 Haziran 2011 tarihli 637 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameden önce, 09.12.1994 tarihinde kabul edilen ve 20.12.1994 tarih ve 22147 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 4059 sayılı Kanun kapsamında Dış Ticaret Müsteşarlığı

²⁷⁸ http://www.alomaliye.com/2010/serbest_bolgeler_uygulama.htm, (05.10.2013).

bünyesinde faaliyetlerine sürdüren ve 637 Sayılı KHK ile birlikte 8 Haziran 2011 tarihinden itibaren Ekonomi Bakanlığı bünyesinde faaliyetlerini sürdürmekte olan Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün görevleri;²⁷⁹

- Kalkınma Plan ve Programları çerçevesinde, bölge ticaretinin de özelliklerini göz önünde tutarak, serbest bölgelerin kurulması ve işletilmesi ile ilgili temel politika ve prensipleri tespit etmek,

- Planlama ve koordinasyon faaliyetlerine yürütmek,

- Serbest bölgelerde yapılacak faaliyetleri ekonomik sektörler şekliyle yönlendirmek,

- Serbest bölgelerde yapılabilecek üretim, alım-satım, depolama, kiralama, montaj-demontaj, bakım-onarım, kıyı (off-shore) bankacılığı, bankacılık, sigortacılık, finansal kiralama ve diğer faaliyet konularını belirlemek, uygulamasını değerlendirmek ve takip etmek,

- 06.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve buna ilişkin mevzuat çerçevesinde düzenlemeler yapmak,

- Serbest bölgelerde faaliyet gösterecek gerçek ve tüzel kişilere faaliyet ruhsatı vermek veya gerekiyorsa daha evvel verilen belgeleri iptal etmek,

- Müsteşarlıkça verilecek diğer görevleri yerine getirmek,

olarak belirlenmiştir.

²⁷⁹ Abdullah Kiraz, **Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Serbest Bölgelerin Vergisel Avantajlar Bakımından Karşılaştırılması**, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Sayı.193, 2004, s.169-170.

6.1.3 Serbest Bölge Müdürlüğü²⁸⁰

10.03.1993 tarihli ve 21520 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği’nin, Serbest Bölge Müdürlüklerinin Görev ve Yetkileri başlıklı 5’inci maddesine göre “Serbest Bölge Müdürlüğü’nün görev ve yetkileri şunlardır;

a) Bölge arazisinin kullanımı, yapı ve tesislerin projelendirilmesi, kurulması ve kullanılmasıyla ilgili bütün ruhsatları vermek,

b) Serbest Bölge gelirlerinin özel hesaba yatırılmasını temin etmek, bu amaçla bankalar nezdinde hesaplar açmak ve buna ilişkin diğer işlemleri gerçekleştirmek,

c) Bölgede gümrük, güvenlik, çalışma, sosyal güvenlik, liman, haberleşme ve sağlık hizmetleri gibi konularda kamuyu ilgilendiren görevlerin yerine getirilmesi için koordinasyonu temin etmek,

d) İşletici veya Bölge Kurucu-İşleticisi ile akdedilen işletme veya kuruluş ve işletme sözleşmesi ile İşletici veya Bölge Kurucu-İşleticisi ve kullanıcılar, kamu ve özel kuruluşlar arasında yapılan sözleşmelerin hükümleri uyarınca yürütülen işleri gözetmek ve denetlemek,

e) İşletici veya Bölge Kurucu-İşleticisi tarafından hazırlanan hizmet, kira ve/veya satış tarifelerinin düzenlenmesini temin etmek,

f) Giriş izin belgeleri ile özel izin belgelerini vermek,

g) Faaliyet ruhsatı müracaatı uygun görülen kişilerin yapmış olduğu kira ve satış sözleşmelerini onaylamak,

²⁸⁰ “10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği, Serbest Bölge Müdürlüklerinin Görev ve Yetkileri, Madde 5- (Değişik, 03.05.2005 tarih ve 25804 sayılı Resmi Gazete)”, http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9BC90AFF-19DB-2C7D-3D91239DC8149C83/seb_yonetmelik.pdf, (14.06.2011).

h) Bölge faaliyetlerini değerlendirmek ve yıl içindeki faaliyetlerin sonuçlarını yıllık faaliyet ve hesap raporlarını özel hesap gelirlerini gösterir tablolar hazırlayarak ekleri ile beraber gerekli açıklamaları yaparak Genel Müdürlüğe bildirmek,

i) Faaliyet ruhsatı iptal edilen veya süresi sona eren firmaların iş yerlerinde bulunan demirbaş ve ticari emtianın Yönetmelikle belirlenen sürede bölge dışına çıkarılmasını sağlamak,

j) Yönetmelikle belirlenen diğer görevleri yerine getirmektir.

Bölge Müdürü, Yönetmelikte belirtilen görevlerin yerine getirilmesi ve işlemlerin mevzuata uygun olarak yürütülmesi için gerekli her türlü tedbiri alır. Bu görevlerin yerine getirilmesiyle ilgili her türlü gözetim, denetim ve uygulamadan sorumludur.

6.1.4 Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü

Her serbest bölgede gümrük giriş ve çıkış işlemlerini yürüten bir Gümrük Müdürlüğü bulunmaktadır. Bu müdürlük Gümrük Müsteşarlığı'na bağlıdır.²⁸¹

6.1.5 Serbest Bölge Gümrük Muhafaza Müdürlüğü

Yine her bölgede Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü'ne bağlı müdürlükler bulunmaktadır. Bu idari birimin görevi, gümrükler açısından bölgenin güvenlik ve denetimini sağlamaktır. Bu müdürlük de Gümrük Müsteşarlığı'na bağlıdır.²⁸²

6.1.6 Serbest Bölge Emniyet Amirliği

Serbest bölgelerde güvenlik görevi, İl Emniyet Müdürlüklerine bağlı Emniyet Amirlikleri tarafından yerine getirilmektedir.²⁸³

²⁸¹ <http://www.belgeler.com/blg/exo/serbest-bolgeler#>, (26.08.2013) .

²⁸² <http://www.belgeler.com/blg/exo/serbest-bolgeler#>, (26.08.2013) .

²⁸³ <http://www.belgeler.com/blg/exo/serbest-bolgeler#>, (26.08.2013) .

6.1.7 Serbest Bölge İşleticisi Şirketler

Türkiye’de gerçekleştirilen modele göre, kurulan her serbest bölgede, hükümetle imzalanan imtiyaz sözleşmesi gereğince bir işletici şirket bulunmaktadır. İşletici, kullanıcılara tahsis edilen arazilerin teslimi, kullanıcılardan kiraların toplanması dışında taşıma, yükleme, boşaltma elektrik, su tevziatı, sağlık, ve itfaiye gibi genel hizmetleri belirli bir tarifeye göre ücret karşılığında yapar. Bu şirketler belli bir tarifeye göre serbest bölge arazisini kullanıcılara kiraya vermekte ve bölge için zorunlu hizmetleri sağlamaktadır.²⁸⁴ Kısaca İşletici, serbest bölgeyi işleten kamu kurum ve kuruluşu ile yerli ve yabancı gerçek veya tüzel kişiyi ifade eder.²⁸⁵ İşletme imtiyazını alan şirketler bazı hallerde, bölgenin alt yapı ve kuruluşunu da üstlenebilir. Bu tür şirketlere ise Bölge Kurucu ve İşleticisi denilir.²⁸⁶

6.1.8 Serbest Bölge Kullanıcı Şirketleri

Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü’nce kendilerine faaliyet ruhsatı tayin edilmiş bulunan, bölgede belirli bir işyeri bulunan gerçek ve tüzel kişileri, Kanun, kullanıcı olarak kabul etmektedir. Genel olarak uygulamada, kendi tesislerini yaparak kira bedelini ödeyen yapımçı-kullanıcı ile mevcutta bulunan tesisleri kiralayan kiracı-kullanıcı olmak üzere iki tür kullanıcı bulunmaktadır. Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Merkezi Kurulu Kararıyla tespit edilen, ticari-sınai faaliyetlerle, hizmet sektöründe iş yapmak maksadıyla müracaat eden kullanıcılara, müracaatlarının uygun görülmesi halinde, kendilerine Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü’nce faaliyet ruhsatı verilir. Bu ruhsatın süresi, bölgesine ve kullanıcı tarafından yatırım yapıp yapılmamasına göre 10 ila 20 yıl arasında değişir ve daha uzun süreler çerçevesinde işyerinin kullanılması hakkını verir. Ayrıca kullanıcı metrekare üzerinden belirli bir kira ödemektedir.²⁸⁷

²⁸⁴ Alacaklıoğlu, s.6-8.

²⁸⁵ http://www.pwc.com.tr/tr_TR/tr/assets/about/events/training/serbestbolgeler.pdf, (26.08.2013) .

²⁸⁶ Alacaklıoğlu, a.g.e., s.6-8.

²⁸⁷ Alacaklıoğlu, a.g.e., s.6-8.

6.2 Serbest Bölgelerin Yönetimi

Türkiye’de Serbest Bölgelerin yer ve sınırlarını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Serbest Bölgelerin kamu kurum ve kuruluşlarınca, yerli veya yabancı gerçek veya tüzel kişiler tarafından kurulmasına, işletilmesine Bakanlar Kurulu’nca izin verilir.²⁸⁸

Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, serbest bölgelerin kanuni çerçevesini çizmeye, herhangi bir temel ilke koymaya, ülkenin herhangi bir bölgesinde serbest bölge ilan etmeye, yer ve sınırlarını belirlemeye Bakanlar Kurulunu yetkili kılan 3218 sayılı Kanun’un 2 nci maddesinin, Anayasa’nın 2, 7, 73, 123 ve 126’ncı maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Ancak, 25 Ekim 2005 Tarih ve 25977 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi Kararına göre; “3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 2. maddesinin Anayasa’ya aykırı olmadığına ve itirazın reddine, oyçokluğuyla, 29.12.2004 tarihinde karar verilmiştir.”²⁸⁹

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 2’ nci maddesi gereğince serbest bölgeyi işletecek/kurup işletecek kuruluş Bakanlar Kurulu tarafından yetkilendirilir. Uygulamada Bakanlar Kurulu Kararı ile yer ve sınırları belirlenen serbest bölgeyi kuracak ve işletecek şirket, yeni kurulacak bir anonim şirket şeklinde teşekkül ettirilmektedir.²⁹⁰

Serbest bölgelerin işletilmesi ile ilgili olarak çeşitli uygulamaların olduğu görülmektedir. Bu yöntemleri üç ana grup altında toplamak mümkündür.

6.2.1 Devlet Tarafından İşletilmesi ve Yönetimi

Devlet tarafından kurulan serbest bölgenin yine devlet tarafından yönetilmesidir. Bu modelde serbest bölgenin işletilmesini bir kamu kuruluşu üstlenir ve bölge kamu hizmeti ilkelerine göre işletilir ve kamu tarafından denetlenir. İşletme

²⁸⁸ Şeker, s.648.

²⁸⁹ “25 Ekim 2005 Tarih ve 25977 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi Başkanlığı Kararı (Esas Sayısı: 2002/39, Karar Sayısı: 2004/125, Karar Günü: 29.12.2004)”, http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2, (26.09.2011).

²⁹⁰ Özçelik, Yadıkar, s.2.

konuları ise, gümrük, çevre kirliliği, çalışma güvenliği, döviz, vergi ve bunun gibi işlemlerdir.²⁹¹

Bu tip bölgeler kamu kontrolündeki serbest bölgeler olup serbest bölgeleri işleten ve yöneten söz konusu kamu birimleri, serbest bölgenin altyapısı, kanalizasyon, su, elektrik enerjisi ve haberleşme hizmetlerinin verilmesi, arazinin kullanıcılara kiralanması, serbest bölge limanının işletilmesi, çevre düzeninin sağlanması gibi ana hizmetleri yapmakla görevli bulunmaktadır. Bu kamu birimlerinin ana gelir kaynaklarını, sayılan bu işlemler oluşturmaktadır.²⁹²

6.2.2 Özel Sektör Tarafından İşletilmesi ve Yönetimi

Mülkiyeti devlet ya da özel sektöre ait olan bölgelerin bir özel şirket tarafından işletilmesidir. Serbest bölgelerin özel bir imtiyaz şeklinde özel şirketlere devredildiği de görülür. Yönetimden tamamen söz konusu özel şirket sorumlu olmaktadır. Arazisi ve kurulup işletilmesi tamamen özel sektöre ait serbest bölgeleri işleten özel şirket, devletten hiçbir yardım almaksızın tamamen bölgeyi kullanıcılara hazır hale getirmekte ve isteyene kiralamakta isteyene de arazi mülkiyetini satmaktadır.²⁹³

Ayrıca özel sektör tarafından kurulan bir serbest bölge içerisinde telefon, elektrik, su, kanalizasyon gibi altyapı yatırımları ile bölge binaları gibi üstyapı yatırımlarının özel sektör tarafından yapılması söz konusudur. Uygulamada bu tür işletmeler bulunmaktadır. Özellikle ABD’de serbest bölge ve limanlar özel sektör şirketleri tarafından yönetilmektedir. ABD’de serbest bölge işletmeciliği bir kamu hizmeti olarak belirtilmekte ve bu tür kuruluşlar, Ticaret Bakanlığı’na ait serbest bölge kurulu tarafından denetlenmektedir. Türkiye’deki serbest bölgelerin tamamına yakını ise bu tarzda yönetilmektedir. Önemli olan serbest bölgelerde iyi bir yönetimle, bürokrasinin çarklarına boğulmadan, yetki ve sorumluluklarla donatılmış bir kurumun himayesinde varlığını sürdürmek, organizasyon ile gerekli hukuki, mali-idari düzenlemelerin yapılıp, etkili bir denetim mekanizması oluşturularak serbest bölgeden beklenen verimin alınmasıdır. Aslında temel amaç, ülke için en büyük ekonomik

²⁹¹ O. Özden, **Serbest Ticaret Bölgesi**, Dünya Gazetesi, 29 aralık 1982.

²⁹² Dünya Gazetesi, **Serbest Bölgeler Eki**, 06.04.2001, s.15.

²⁹³ Dünya Gazetesi, s.15.

faydanın sağlanmasıdır. Serbest bölgeler, insan kabiliyetini, karar verme yeteneğini kullanabilen yönetim ve yöneticilerin işidir.²⁹⁴

6.2.3 Karma Yönetimi

İlk serbest bölge kurma girişimine öncülük edilmesi sonrasında, arazisi devlet tarafından temin edilecek yerlerde özel sektör firmalarınca da Serbest Bölgelerin kurulabileceği ve bu şirketler tarafından işletilerek belirlenen sürenin sonunda devlete döneceği, yani yap-işlet-devret modelinin uygulanabileceği fikri gündeme gelmiştir. Özel şirket işleticilik faaliyetleri yanında serbest bölgenin tüm alt yapısını hazırlamakta, üst yapılar için uygun hazır araziler oluşturmakta ve bunları kullanıcılara kiraya vermektedir.²⁹⁵

Ayrıca kamu hizmeti de sayılabilecek serbest bölge işletmeciliğini tam olarak ticari bir faaliyet olarak sayabilmek mümkün değildir. Bu nedenle, kuruluşunda devletin de ortak olacağı bir özel sektör şirketinin yönetime katılması, daha uygun bir işletme türüdür. Bu durumda şirketin, ortak olarak devleti denetleme hakkı bulunmaktadır.²⁹⁶

6.3 Serbest Bölgelerin Denetimi²⁹⁷

Serbest bölge sınırları içerisindeki firma faaliyetleri ve firma yönetimi bağımsız olmakla birlikte, serbest bölgelerin bulundukları ülke yönetimi tarafından fiziki, idari ve mali yönden denetlenmeleri söz konusudur.

6.3.1 Fiziki Denetim

Fiziki Denetim, serbest bölgeye yapılan giriş ve çıkışlarda gümrük görevlilerinin giriş çıkış yapan kişi, mal ve araçları kontrol ederek gümrük vergisi kaçırılmasını önlemek amacıyla ortaya konulmuştur. Serbest bölge, bir duvar veya benzeri yol ile çevresinden ayrıldığı için giriş ve çıkışlar ayrılan kapılardan yapılmaktadır. Aynı zamanda, gözlem kuleleri, elektronik kontrol araçları, kapalı devre

²⁹⁴ Özden, 29 aralık 1982.

²⁹⁵ Dünya Gazetesi, s.15.

²⁹⁶ Özden, a.g.e., 29 aralık 1982.

²⁹⁷ A. Hakan Atik, “Serbest Bölge ve Türkiye’de Serbest Bölgeler”, Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. Araştırma Müdürlüğü Yayınları, GA/98-1-1, Ocak 1998, Ankara, <http://www.kalkinma.com.tr/data/fileraporlar/ESAGA1998-GAGA-98-01-0>, (26.08.2013), s.5.

televizyon ile bölgenin fiziki olarak izlenmesi ve denetlenmesi sağlanabilmektedir. Serbest bölgenin kurulduğu ülkede, gümrük ile ilgili yasal düzenlemelerin dışında kalan tüm kanunlar serbest bölge içinde de geçerlidir. Gümrük görevlilerinin bölge içindeki mallar ve bölge ile hava alanı ve limana giriş çıkışı yapılan malları kontrol etme yetkisi bulunmaktadır.

6.3.2 İdari Denetim

İdari denetim kapsamında bölgeye giriş ve çıkışı yapılan malların cins, miktar, değer ve fiyatlarının yönetmeliklere uygunluğu, gümrük işlemleri, stok miktarları, fon giriş ve çıkışları, arazinin kullanımı, kiralara vb. konular yer almaktadır.

6.3.3 Mali Denetim

Mali denetim, serbest bölgede faaliyette bulunan firma ve kuruluşların muhasebe kayıtlarının kontrolü ile ilgilidir. Bölgede yer alan kuruluşların tümü, ülke yönetimi tarafından istenen bilgi ve belgeleri vermekle mükelleftir.

6.4 Serbest Bölgelerdeki Faaliyetler

6.4.1 Faaliyet Konuları

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 4. maddesine göre, serbest bölgelerde, Yüksek Planlama Kurulunca uygun görülecek her türlü sınai, ticari ve hizmetle ilgili faaliyetler yapılabilmektedir.²⁹⁸ Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 10. maddesinde de serbest bölgelerde, Yüksek Planlama Kurulu'nca uygun görülecek her türlü sınai, ticari ve hizmetle ilgili faaliyetlerin yapılması mümkündür.²⁹⁹

Türkiye'nin serbest bölgelerinde faaliyet konuları; üretim, alım-satım, depo işletmeciliği, işyeri kiralama, montaj-demontaj, bakım-onarım, bankacılık, sigortacılık, kıyı bankacılığı, finansal kiralama ve diğer konular olarak belirlenmiştir.³⁰⁰

²⁹⁸ http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9A13978F-19DB-2C7D-3DE576A28EB86564/seb_kanun.pdf, (03.10.2013).

²⁹⁹ http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9BC90AFF-19DB-2C7D-3D91239DC8149C83/seb_yonetmelik.pdf, (03.10.2013).

³⁰⁰ http://www.pwc.com.tr/tr_TR/tr/assets/about/events/training/serbestbolgeler.pdf, (03.10.2013).

Serbest bölgelerde; nakliye acenteliği, gümrük komisyonculuğu, yeminli mali müşavirlik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve eksperlik gibi çeşitli hizmet faaliyetlerinde bulunulabilir. Bunun için Serbest Bölge Müdürlüğü'nden "Giriş İzin Belgesi"nin temin edilmesi gerekmektedir.³⁰¹

6.4.2 Faaliyet Aktörleri

Serbest bölgelerde Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde işletmelerini ticaret siciline tescil ettirmiş ve bu durumu Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan ettirmiş tacir sıfatını haiz yerli gerçek veya tüzel kişiler ile kendi ülkelerindeki kuruluş işlemlerini tamamlamış yabancı gerçek veya tüzel kişiler faaliyette bulunabilir. Gerçek kişi tacirlerin ayrıca ticaret ve/veya sanayi odasına kayıtlı olmaları gerekir. Serbest bölgelerde faaliyet gösterecek firmalar için yerli veya yabancı sermaye sınırlaması yoktur. %100 yerli sermayeli firma veya %100 yabancı sermayeli bir firma serbest bölgelerde faaliyet gösterebilir. Serbest bölgede sağlanan muafiyet ve teşvikler açısından da yerli ve yabancı sermayeli firma ayrımı yapılmaz. Zaten Serbest Bölgelerin kuruluş amaçlarından birisi de yabancı sermaye yatırımlarını ülkeye çekmektir.³⁰²

6.4.3 Faaliyet Ruhsatı Edinme Zorunluluğu

6.4.3.1 Faaliyet Ruhsatı Edinimindeki Kriterler

Serbest bölgelerde faaliyet gösterebilmek için alınması gereken faaliyet ruhsatı başvurularının, yenileme ve süre uzatımı müracaatları dahil olmak üzere değerlendirilmesinde, serbest bölgeler Genel Müdürlüğünce bölgesel ve sektörel farklılıklar da göz önünde bulundurularak aşağıda belirtilen hususlar dikkate alınır.³⁰³

1) Faaliyetin üretim faaliyeti niteliğinde ve çoğunlukla yurtdışına satışa yönelik olması esastır.

³⁰¹ "Soru ve Cevaplarla Serbest Bölgeler Mevzuatı", http://www.mkptso.org.tr/sayfa.asp?ContentID=Icerik&id=serbest_b%F6lge, (26.08.2013).

³⁰² "Soru ve Cevaplarla Serbest Bölgeler Mevzuatı", http://www.mkptso.org.tr/sayfa.asp?ContentID=Icerik&id=serbest_b%F6lge, (26.08.2013).

³⁰³ "Türkiye'de Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerde Şirket Kuruluşu", <http://www.ongoren.av.tr/library/Library0907.aspx>, (26.08.2013).

2) Alım-satım faaliyetlerinde de yurtdışına satış esas olup, hammadde, aramalı ve yatırım malları öncelikli olmak üzere yurtiçine satışa da belli oranlarda izin verilebilir.

3) Müracaat konusu faaliyetin;

- a) İnsan sağlığı ve çevre açısından zarar verici mahiyette olmaması,
- b) Genel Müdürlükçe belirlenecek hassas ürünleri kapsamaması,
- c) Yurtiçi piyasada yıkıcı ve haksız rekabete ortam sağlayıcı vasıfta olmaması nitelikleri aranır.

4) Faaliyetin;

- a) Belli kapasitede istihdam yaratacak nitelikte olması,
- b) Doğrudan yabancı yatırım niteliğinde olması,
- c) Yeni ve/veya yüksek teknoloji içermesi,
- d) Uluslararası ticareti destekleyecek bir hizmet mahiyetinde olması,
- e) Serbest bölgedeki sektörel ihtisaslaşma ve kümelenmeyle uyumlu olması, hususları değerlendirme sürecinde göz önünde bulundurulur.

Ayrıca;³⁰⁴

5) Bölgenin fiziki ve altyapı imkanlarının, yapılması planlanan faaliyet için uygun olması,

6) Başvuru sahibi firma ile ortaklarının veya yeni kurulacak firma ortaklarının geçmiş performanslarının müracaat formunda yer alan taahhüt niteliğindeki yatırım, üretim, ticaret ve sermaye büyüklüklerini doğrulayacak mahiyette olması,

³⁰⁴ “Soru ve Cevaplarla Serbest Bölgeler Mevzuatı”,
http://www.mkptso.org.tr/sayfa.asp?ContentID=Icerik&id=serbest_b%F6lge, (26.08.2013).

7) Türkiye ve dünyadaki genel ekonomik durum, iç ve dış piyasalardaki arz ve talep dengesindeki değişimler ile firmalarımızın rekabet gücünün korunması,

hususları da Genel Müdürlükçe göz önüne alınmaktadır.

6.4.3.2 Faaliyet Ruhsatı Edinimi ve Geçerlilik Süresi

Serbest Bölgede faaliyet gösterebilmek için kullanıcıların faaliyet ruhsatı edinmeleri gerekmektedir. Serbest Bölge Uygulama Yönetmeliği'nin 11 inci maddesinde faaliyet ruhsatlarının ne tarzda verileceği açıklanmış olup 98/1 Sayılı Genelgede de söz konusu ruhsatın edinilmesine ilişkin esaslar belirlenmiştir.³⁰⁵

Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak için Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğünden Faaliyet Ruhsatı alınması gerekmektedir.

Faaliyet ruhsatı almak üzere;³⁰⁶

- Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Serbest Bölge Müdürlüğü veya serbest bölgenin işletici/kurucu-işletici şirketinden temin edilecek Faaliyet Ruhsatı Müracaat Formu ve bir fotokopisi,

- Müracaatçı ve serbest bölgede yapacağı faaliyet hakkında tanıtıcı bilgi,

- İmza sahibinin yetki belgesi ve imza sirküleri ile (varsa) firma temsilcisinin yetki belgesi ve imza beyannamesi,

- Müracaatçı firmanın kuruluş ilanı ile son sermaye ve ortaklık yapısının yayımlandığı Türkiye Ticaret Sicil Gazeteleri ve Ticaret ve/veya Sanayi Odası kaydı (Yabancı firmalar için kendi ülkelerinde geçerli olan kuruluş belgesinin Türkiye'nin o ülkedeki temsilciliğince onaylı örneği),

- Firmanın son üç yıla ilişkin bilançosu, kar ve zarar cetveli,

³⁰⁵ Şeker, s.658.

³⁰⁶ http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DAC3C6CE-D8D3-8566-45209FA02C177971/Faaliyet_RB.pdf, (26.08.2013) .

- Müracaat ücretinin Merkez Bankası'na yatırıldığını gösterir banka dekontunun aslı ve bir fotokopisi,

- Varsa son üç yılda Türkiye'ye getirilen döviz tutarını gösterir belgeler,

hazırlandıktan sonra bir dilekçe ile birlikte iadeli taahhütlü olarak doğrudan Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü 06510 Emek / ANKARA – TÜRKİYE adresine gönderilebileceği gibi ilgili Serbest Bölge Müdürlüğüne de teslim edilebilir.³⁰⁷

Faaliyet Ruhsatı süresi, hazır işyeri kiralamak suretiyle faaliyet gösterecek kiracı kullanıcılar için 10 yıl, kendi işyerini inşa etmek suretiyle faaliyet gösterecek yatırımcı kullanıcılar için 20 yıldır. Ancak, bu süre; üretim konusunda faaliyet gösteren kullanıcılardan kiracı kullanıcılar için 15 yıl, yatırımcı kullanıcılar için ise 30 yıl olup, geçerli olabilmesi için üretimin süreklilik arz etmesi gerekmektedir. Üretim konusunda faaliyet gösteren yatırımcı kullanıcıların aynı işyerinde diğer konularda da faaliyet ruhsatı talep etmeleri halinde verilecek faaliyet ruhsatlarının süresi 20 yıldır. Diğer Yandan Serbest bölgede faaliyette bulunan yatırımcı kullanıcılara hazinenin özel mülkiyetinde bulunan arazi, arsa ve binalar kiralanabilir veya bunlar üzerinde 49 yıla kadar irtifak hakkı tesis edilebilir.³⁰⁸

Genel Müdürlükçe yapılan inceleme sonucu faaliyet ruhsatı alması uygun görülen firmalar 30 gün içinde; açık alan kiralayacak iseler serbest bölge işletici/kurucu işletici firması ile, hazır işyerlerinden birini kiralayacak iseler bölgede kiralama ruhsatına sahip herhangi bir kuruluş ile kira sözleşmesi yaparlar. Arazisi özel sektöre ait bazı serbest bölgelerde ise firmaların arazi veya işyeri satın alması da mümkün bulunmaktadır. Genel Müdürlükçe yapılan inceleme sonucu Faaliyet Ruhsatı alması

³⁰⁷ “Türkiye’de Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerde Şirket Kuruluşu”,
<http://www.ongoren.av.tr/library/Library0907.aspx>, (26.08.2013).

³⁰⁸ “Soru ve Cevaplarla Serbest Bölgeler Mevzuatı”,
http://www.mkptso.org.tr/sayfa.asp?ContentID=Icerik&id=serbest_b%F6lge, (26.08.2013).

uygun görülen firmalar 30 gün içinde; arazi veya işyeri satın alacak iseler, serbest bölge işletici/kurucu işletici firması ile satış sözleşmesi yaparlar.³⁰⁹

İlgili Serbest Bölge Müdürlüğünce onaylanmış sözleşmenin bir sureti Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'ne iletilir. Genel Müdürlükçe verilen süre içerisinde kira/satış kontratı yapanlar adına Faaliyet Ruhsatı düzenlenir. Yatırımcı kullanıcılar, Faaliyet Ruhsatını aldıktan sonra, Bölge Müdürlüğüne müracaat ederek, hazırlanmış oldukları inşaat projelerini uygulamak üzere "İnşaat Ruhsatı" alırlar. İnşaat çalışmalarını bitirdikten sonra "İskân Ruhsat"larını alarak ticari faaliyetlerine başlarlar. Faaliyet Ruhsatı alması uygun görülmeyenlere ise, faaliyet ruhsatı için ödedikleri müracaat ücretleri iade edilir.³¹⁰

6.4.3.3 Faaliyet Ruhsatının İptali

Serbest bölgelerde faaliyet ruhsatı iptalini gerektiren husular şöyle sıralanmaktadır:³¹¹

- Faaliyetlerin geçici olarak durdurulduğu 3 aylık süre sonunda, aykırı işleme devam edildiğinin Bölge Müdürlüğünce tutanakla tespit edilmesi,
- Faaliyet ruhsatı müracaat formunda beyan ve taahhüt edilen hususlara uyulmaması veya beyan edilen hususların gerçek dışı olduğunun sonradan yapılan araştırma ve incelemeler veya denetimler neticesinde tespit edilmesi,
- Kanun, Yönetmelik, Tebliğ ve genelge hükümlerine uyulmadığının tespit edilmesi,
- Bölge dışındaki faaliyetler nedeniyle elde edilen kazanç ve iratların, bölgede elde edilmiş kazanç ve iratlar gibi gösterilerek muhasebe kayıtlarının birleştirilmesi

³⁰⁹ http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DAC3C6CE-D8D3-8566-45209FA02C177971/Faaliyet_RB.pdf, (26.08.2013) .

³¹⁰ http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DAC3C6CE-D8D3-8566-45209FA02C177971/Faaliyet_RB.pdf, (26.08.2013) .

³¹¹ "Soru ve Cevaplarla Serbest Bölgeler Mevzuatı", http://www.mkptso.org.tr/sayfa.asp?ContentID=Icerik&id=serbest_b%F6lge, (26.08.2013).

ve/veya bu amaçla sahte ve muhteviyatı yanıltıcı belge kullanılması suretiyle vergi kaçırıldığıının tespit edilmesi,

- Mevzuata aykırı olarak bölgeye mal getirildiğinin veya bölgeden mal çıkarıldığıının tespit edilmesi, envanter kayıtları ile mevcut stoklar arasında eksiklik veya fazlalık bulunduğunun tespit edilmesi,

hallerinde kullanıcının faaliyet ruhsatı hiçbir uyarıya gerek kalmaksızın Genel Müdürlükçe iptal edilir.

6.4.4 Faaliyet Tali Unsurları

Merkezi Türkiye’de bulunan ve halen Türkiye’deki ticari faaliyetine devam eden şirketler; Türk Ticaret Kanunu hükümleri yanında, serbest bölgedeki faaliyetler için ayrı muhasebe kaydı tutulmasının ve sermaye ihracının zorunlu olması nedeniyle, serbest bölgedeki faaliyetlerini oluşturacakları ‘serbest bölge şubesi” aracılığıyla yapmak zorundadır. Bu durumda merkez firmanın son üç yıla ait bilânçolarının incelenmesi sırasında sermaye yapısı ve karlılık durumu gibi hususlar göz önünde bulundurulacaktır. Serbest bölgede faaliyet gösterecek şubenin ticari faaliyete başlayabilmesi için mutlaka sermaye tahsis edilecek ve işletme gideri öngörüülecektir.³¹²

Türkiye’deki Serbest Bölgelerde şube kurulması ve bu şubeye sermaye tahsis edilmesi, 11.8.1989 tarih ve 20249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar’ın 13’üncü maddesi hükmü uyarınca mümkündür. Söz konusu şubelerin merkez tarafından sermaye dışında ayrıca finanse edilmesi veya şubelerde oluşan paraların merkeze getirilip kullanılması yahut şube ile merkez arasındaki mal ve hizmet alış verişi nedeniyle borç veya alacak oluşması da, 32 sayılı Kararın diğer ilgili maddelerine göre imkân dâhilindedir.³¹³

Serbest Bölgedeki faaliyetin bir şube vasıtasıyla yürütölmek istenmesi halinde şubeye bir sermaye tahsis edilmesi gerekir. Yönetim kurulu veya ortaklar kurulu kararı ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde yapılacak ilanla şube kurulur. Şubeye tahsis

³¹² Alacaklıoğlu, s.11.

³¹³ Mehmet Maç, **Yurt Dışındaki veya Serbest Bölgedeki Şube İle İlgili Sermaye Hesabı ve Cari Hesap**, Yaklaşım Dergisi, İstanbul, Sayı 98, 2001, s.77.

edilen sermaye ana şirketin bilançosunda, duruma göre “Bağlı Ortaklıklar veya İştirakler hesabı”nda gösterilmelidir.³¹⁴

Serbest bölgede şube oluşturarak faaliyette bulunmak amacıyla yapılan başvurularda; şube oluşturulmasına ilişkin yetkili organın aldığı kararın Ticaret Sicil Memurluğu’nda onaylatılmasını müteakip bu kararın yayımlandığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ve Faaliyet Ruhsatı Müracaat Formu’nda belirtilen diğer belgelerle birlikte Müsteşarlığa müracaat edilmesi gerekmektedir. Şirket merkezinin muhasebe kayıtları ile serbest bölgedeki şubenin faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının ayrı ayrı tutulması zorunludur. Serbest bölgede faaliyette bulunan firmalar serbest bölge ile ilgili kayıtlarına hiçbir şekil ve surette serbest bölge dışındaki faaliyetleri işleyemez. Bunun için de, İşleticiler, Bölge Kurucu ve İşleticileri ve Kullanıcılar özel tip bir faturayı kullanmak zorundadırlar.³¹⁵

Yabancı firmalar ise bulundukları ülkedeki Türkiye temsilciliğine kendi ülkelerinde geçerli olan kuruluş belgesini onaylatmak suretiyle şube oluşturarak veya şube oluşturmadan serbest bölgelerde faaliyette bulunabilirler. Yerli veya yabancı gerçek ya da tüzel kişilerin sadece serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere serbest bölge adresli şirket kurmaları da mümkündür.³¹⁶

Serbest bölgelerde faaliyette bulunacak bütün gerçek ve tüzel kişiliğe sahip firmaların faaliyet alanlarının serbest bölgeler ile sınırlı olması halinde bile, ticaret sicili kayıtlarının bulunması zorunludur. Faaliyet ruhsatına sahip kullanıcılar, faaliyete başlamadan önce ilgili Serbest Bölge Müdürlüğü’nün Tescil Bürosu’nda “Sicil Defteri”ne kaydedilirler. Ruhsatta bulunan bilgilerin ve ilgilinin icra edeceği meslek ve ticari faaliyet dalının kaydedilmesinden sonra, ilgiliye bir ticaret veya sınaî sicil numarası ve sicil belgesi verilir. Meslek veya ticari faaliyette değişiklik olması

³¹⁴ Şeker, s.664.

³¹⁵ Alacaklıoğlu, s.11.

³¹⁶ “Soru ve Cevaplarla Serbest Bölgeler Mevzuatı”,
http://www.mkptso.org.tr/sayfa.asp?ContentID=Icerik&id=serbest_b°F6lge, (26.08.2013).

durumunda, Bölge Müdürlüğü'ne bildirilerek sicil kaydına işlettirilmesi gerekmektedir.³¹⁷

Ayrıca Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu'nun 8 inci maddesindeki "Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir" hükmünden hareketle, serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmaların vergi kimlik numarası alması gerektiği konusunda Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'ne 12.02.2001 tarihinde bir yazı yazmıştır. Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün Serbest Bölge Müdürlüklerine yazdığı yazıda; Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren firmaların ister merkez ister şube olsun, vergi kimlik numarası alınması açısından serbest bölge dışında faaliyet gösteren firmalarla aynı esaslara tabi olmaları nedeniyle vergi kimlik numarası almaları gerektiği, ancak kullanıcıların vergi kimlik numarası almalarının vergi dairelerine karşı herhangi bir yükümlülük doğurmayacağı belirtilmiştir.³¹⁸

Öte yandan 5084 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6' ncı maddesinde 06.02.2004 tarihinden itibaren yapılan değişiklik sonucunda, serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulanmamasına yönelik hüküm yürürlükten kaldırılmış olduğundan, bu bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibariyle mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak belirli bir süre vergi istisnası bulunanlar, istisna kazançlarını beyannameleri üzerinde göstereceklerdir.³¹⁹

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kullanıcılar her türlü ihtiyaçlarının (elektrik, su, gaz, akaryakıt, haberleşme hizmetleri, ulaşım ve toplu taşıma, temizlik, sağlık, ilkyardım ve itfaiye-cankurtaran hizmetleri gibi) karşılanması için ücretleri mukabilinde Bölge Kurucu ve İşleticisi'ne yada işletici yetkililerine müracaat etmeleri gerekmektedir.³²⁰

³¹⁷ "Soru ve Cevaplarla Serbest Bölgeler Mevzuatı", http://www.mkptso.org.tr/sayfa.asp?ContentID=Icerik&id=serbest_b%F6lge, (26.08.2013).

³¹⁸ Şeker, s.664.

³¹⁹ Şeker, a.g.e., s.664.

³²⁰ Alacaklıoğlu, s.11.

Yabancı yönetici ve vasıflı personel için çalışma izni almak üzere dış ticaret müsteşarlığı serbest bölgeler genel müdürlüğü veya ilgili serbest bölge müdürlüğüne başvuru yapılır. Çalışanlar açısından Türkiye Cumhuriyeti sosyal güvenlik mevzuatı hükümleri uygulanır ve sosyal güvenlik kurumlarına sigorta primleri ödenir.³²¹

Bölgede faaliyette bulunan kullanıcılar ile bunların yanlarında bir iş akdine göre çalışan işçiler hakkında yabancı uyruklular da dahil olmak üzere, Türkiye Cumhuriyeti Sosyal Güvenlik Mevzuatı hükümleri uygulanmaktadır. Ancak, Türkiye ile diğer ülkeler arasında sosyal güvenlik konusunda yapılan sözleşmeler varsa, bu sözleşme hükümleri de tatbik olunur. Sosyal Güvenlik Kurumlarına yükümlülere sigorta primleri döviz veya Türk Lirası olarak ödenebilir. Hak sahiplerine tediyeyle ise bu kurumlar tarafından Türk Lirası olarak yapılır.³²²

Ayrıca kullanıcıların çalıştıracakları yabancı yönetici ve vasıflı personel için Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü veya ilgili Serbest Bölge Müdürlüğü'nden "Çalışma İzni" almaları gerekmektedir. Müracaat, "Çalışma İzin Belgesi" almak için hazırlanmış matbu formların ve eklerinin doldurularak imzalanması suretiyle yapılır. Yapılan bu talep, Genel Müdürlük tarafından ilgili mercilerle de koordinasyon sağlanmak suretiyle değerlendirilir ve uygun görülenlere "çalışma izin belgesi" verilir.³²³

Çalışma izin belgesinin geçerli olabilmesi için İçişleri Bakanlığı'nın oturma (ikamet) izni vermesi de gerekmektedir. Alınan bu çalışma izni hangi bölge için verilmişse yalnızca o bölgeyi kapsar ve kişinin eşini ve 18 yaşını geçmemiş çocukları için de geçerli olur.³²⁴ Kullanıcılar, yanlarında çalıştırdıkları kişilerin bölge içindeki hareket ve davranışlarından, çalışma esnasında üçüncü şahıslara veya bölgeye verdikleri zararlardan müteselsilen sorumludurlar.³²⁵

³²¹ "Türkiye'de Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerde Şirket Kuruluşu", <http://www.ongoren.av.tr/library/Library0907.aspx>, (26.08.2013).

³²² Alacaklıoğlu, a.g.e., s.11.

³²³ "Soru ve Cevaplarla Serbest Bölgeler Mevzuatı", http://www.mkptso.org.tr/sayfa.asp?ContentID=Icerik&id=serbest_b%F6lge, (26.08.2013).

³²⁴ Alacaklıoğlu, a.g.e., s.11.

³²⁵ "Soru ve Cevaplarla Serbest Bölgeler Mevzuatı", http://www.mkptso.org.tr/sayfa.asp?ContentID=Icerik&id=serbest_b%F6lge, (26.08.2013).

Serbest bölgelerde haftanın her günü tüm zamanlarda çalışılma imkanı mevcuttur. Ancak, kanuni işlem gerektiren tüm faaliyetler (yükleme-boşaltma, gümrük işlemleri gibi) normal çalışma saatleri içerisinde yapılmak zorundadır. Bunlara ilaveten, bölge içerisinde ikamet yasaklanmıştır. Gece saatlerinde, görevin icap ettiği haller dışında bölge içerisinde kalma imkanı bulunmamaktadır. Bölgeye girecek olan “faaliyet ruhsatı” bulunan gerçek ve tüzel kişiler ile bunların temsilcileri, görevlileri ve işçileri, bölge müdürlüğünce verilen “giriş izin belgesi” almak zorundadırlar. Bu belge belli bir ücret dahilinde bölge müdürlüğünce uygun görülen kişilere verilmektedir.³²⁶

Serbest Bölgedeki işletici, bölge kurucu ve işletici ile kullanıcı firmaların, Serbest Bölge Müdürlüğü’nce belirlenen özel faturayı kullanmak zorunlulukları vardır. Özel faturanın anlaşmalı matbaalara bastırılması veya notere tasdik ettirilmesine gerek olmamakla birlikte özel faturaların kullanılmadan önce Serbest Bölge Müdürlüğü’ne soğuk damga ile tasdik işlemi yaptırılmalıdır. Serbest Bölgede kullanılacak faturalar istenilen boyutta, renkte ve sayıda olabilecektir. Serbest Bölge Müdürlüğü’nce bir seferde en fazla elli adet fatura onaylanacak ve onaylanan faturaların numaraları “Fatura Tasdik Defterine” kaydedilecektir. Müteakip onaylama sırasında da önceki onaylanan faturaların numaraları ve hangi amaçla kullanıldığı Bölge Müdürlüğü’nce kontrol edilecek, onaysız faturalar geçersiz sayılacaktır. Faturalarda mutlaka fatura sıra numarası bulunacaktır. Bölge içi hizmet faaliyetleri de dahil olmak üzere, hizmet faaliyetinde bulunan bütün kullanıcılar düzenledikleri faturaların örneklerini 3’er aylık dönemler itibarıyla; Ocak, Nisan, Temmuz, ve Ekim aylarının 20. gününe kadar bir adet serbest bölge işlem formu ekinde Serbest Bölgeler Müdürlüğü’ne verecektir.³²⁷

Serbest bölge işlem formu ile ilgili işlemler; Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğünün “98/02 sayılı Genelgesi”ne göre yürütülmektedir. Serbest Bölge İşlem Formu, serbest bölgede faaliyette bulunan kişilerin yaptıkları her türlü alım satım işlemi ile ilgili olarak düzenledikleri bir belgedir. Başka bir ifadeyle, serbest bölge

³²⁶ Alacaklıoğlu, s.11.

³²⁷ Şeker, s.664.

kullanıcısının yurt dışına, yurt içine veya serbest bölge içerisindeki kişiye yaptığı her türlü mal veya hizmet satışı ile ilgili olarak düzenlenmesi gerekmektedir.³²⁸

Kullanıcılar, Bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla yapılmasını istedikleri işlemlerle ilgili olarak " serbest bölge işlem formu "nu doldurarak Bölge Müdürlüğü'ne vermek ve özel hesaba ödenmesi gereken ücreti bölge gelirlerinin toplanması amacıyla açılmış olan özel hesabın bulunduğu bankalara ödeyip, aldıkları iki makbuz kopyasından birini Bölge Müdürlüğüne verilen " serbest bölge işlem formu " nüshasına ekleyerek İşletici veya B.K.İ. yetkililerine teslim etmek suretiyle, müracaatlarını yaparlar.³²⁹

Özel hesaba ödeme olmadığı hallerde " serbest bölge işlem formu "nun kalan nüshalarının Bölge Müdürlüğünden alınıp, İşletici veya B.K.İ. yetkililerine verilmesiyle müracaat işlemi tamamlanır. " serbest bölge işlem formu ", Kullanıcı ile İşletici veya B.K.İ. arasındaki iş ilişkisini belirtilen, hizmet sözleşmesi niteliğine haiz olup, İşletici veya B.K.İ. yetkililerince bu formun imzalanarak bir nüshasının Kullanıcıya verilmesiyle sözleşme akdedilmiş olur.³³⁰

Nihayet, 1989 yılında Türk Lirasının konvertibl hale getirilmesine rağmen, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda sadece konvertibl dövizle işlem yapılabileceğine dair bir maddenin bulunması sebebiyle bu madde hükmünce işlem yapılmaktadır. Serbest bölgelerde Merkez Bankası'nca kabul edilen konvertibl dövizlerle işlem yapılabilir ve her türlü ödemeler dövizle yapılmaktadır.³³¹

6.4.5 Faaliyet Konusunun Değişimi

Faaliyet konusunu değiştirmek isteyen kullanıcıların, konuyu açıklayan bir dilekçe ekinde;³³²

- Mevcut faaliyet ruhsatının aslı,

³²⁸ “Serbest Bölge İşlem Formu ve Serbest Bölgelerde Mal Hareketleri”, <http://www.oaib.org.tr/tr/serbest-bolge-islem-formu>, (26.08.2013).

³²⁹ Kiraz, s.190.

³³⁰ “Serbest Bölge İşlem Formu ve Serbest Bölgelerde Mal Hareketleri”, <http://www.oaib.org.tr/tr/serbest-bolge-islem-formu>, (26.08.2013).

³³¹ Alacaklıoğlu, s.11.

³³² “Soru ve Cevaplarla Serbest Bölgeler Mevzuatı”, http://www.mkptso.org.tr/sayfa.asp?ContentID=Icerik&id=serbest_b%F6lge, (26.08.2013).

- Aynı işyeri kullanılacaksa iskan ruhsatının sureti,
- Yeni konuya göre doldurulmuş Faaliyet Ruhsatı Müracaat Formu,
- Kullanıcı tarafından Bölge Müdürlüğüne yapılacak yazılı müracaat üzerine, yeni faaliyet konusunun aynı işyerinde yapılmasının mümkün olduğu hususunda, bölge yerleşim planı, binanın konumu ve teknik koşulları dikkate alınarak, yapılacak değerlendirme sonucu Bölge Müdürlüğünce verilecek görüş yazısı,

- Kiracı kullanıcılar tarafından, yeni faaliyet konusunun aynı işyerinde yapılabilmesi için kiralayandan alınacak muvafakat yazısı,

ile birlikte Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'ne müracaat etmeleri gerekmektedir.

6.4.6 Faaliyetin Geçici Olarak Durdurulması

Serbest bölgelerdeki faaliyetleri aşağıdaki hallerde geçici olarak durdurulur:³³³

- SB Uygulama Yönetmeliği uyarınca verilmesi gereken belgeler ile SB Genel Müdürlüğü ve ilgili SB Müdürlüğü'nce istenilen bilgi ve belgelerin zamanında verilmemesi veya yanlış bilgi verilmesi,

- Kullanıcı, yetkili temsilcisi veya görevlileri tarafından bölge tesis, araç-gereç ve ekipmanlarına veya diğer kullanıcılara zarar verildiğinin tespit edilmesi ve Bölge Müdürlüğünce yapılan uyarıya rağmen bu durumun düzeltilmemesi ve/veya zararın tazmin edilmemesi,

- Kullanıcının yaptığı kira ve/veya satış sözleşmesi hükümlerine uymadığının tespit edilmesi,

- Yazılı talimatlara uyulmadığının veya bölge düzenini bozucu davranışlarda bulunulduğunun tespit edilmesi,

³³³ “Soru ve Cevaplarla Serbest Bölgeler Mevzuatı”,
http://www.mkptso.org.tr/sayfa.asp?ContentID=Icerik&id=serbest_b%F6lge, (26.08.2013).

- Faaliyet ruhsatı müracaat formunda beyan ve taahhüt edilen hususlarda meydana gelen değişikliklerin bildirilmemesi, hallerinde, Bölge Müdürlüğünce kullanıcının serbest bölgeden mal çıkışlarına ilişkin serbest bölge işlem formları 3 ay süreyle işleme konulmamaktadır.

7. SERBEST BÖLGELERİN MALİ YAPISI

7.1 Serbest Bölgelerin Finansmanı

Türkiye ekonomisinin yönlendirilmesi, belirli sektörlerin desteklenip canlandırılması için gerekli yatırımların yapılmasında hükümetler ihtiyaç duydukları kaynağı Cumhuriyetin ilk yıllarından bu yana kadar bütçe dışı kaynaklardan sağlama eğilimi göstermişlerdir. Çeşitli kurum ve kuruluşların bünyesinde bulunan bu kaynaklardan en önemlileri fonlar ve döner sermaye gelirleridir. Zira, bu kaynakların; siyasi iktidarların daha etkin ve hızla çalışabilmelerine imkan verdiği, genel bütçede birlik ilkesinin uygulamasından dolayı meydana gelen gecikmeleri önlediği ve ilgili kuruluşların hareket kabiliyetlerini genişletmelerine imkan verdiği görülmektedir. Bu anlamda kurulma aşamasında ve işletilmesinde büyük harcamalar gerektiren serbest bölgelerin finansmanı içinde bir fon gerekmektedir.³³⁴

Eski adıyla Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu yeni adıyla Serbest Bölgeler Özel Hesabı bu amaçla oluşturulmuştur. Serbest Bölgeler Özel Hesabının, ekonomik anlamda, ülkenin döviz girdisinin artırılmasına yönelik çabalara finansal destek sağlamak ve çok uluslu şirketlerin meydana getirecekleri haksız rekabet karşısında milli ekonomiyi korumak gibi yararları bulunmaktadır.³³⁵

Ancak devlet serbest bölge oluştururken, makro ekonomi düzeyinde sağlamayı düşündüğü yararlar dışında, bu bölgelerde uygulanan vergi teşvikleri nedeniyle

³³⁴ Demirel M., s.20.

³³⁵ B. Yeşiltaş, **Serbest Bölgelerin Türkiye Ekonomisinde Etkinliği ve Bu etkinliğin Arttırılmasında Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu'nun Rolü**, T.C. Başbakanlık, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1994, s.74.

vazgeçtiği vergisel bir kısım mali değerlere karşılık olarak da bu özel hesapta gelir toplamaktadır.³³⁶

7.2 Serbest Bölgeler Özel Hesabı

15.06.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 7. maddesi ile kurulan Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu, 03.07.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4684 sayılı Kanun'un 1.1.2002 tarihinde yürürlüğe giren 9. maddesi kapsamında tasfiye edilerek özel hesaba dönüştürülmüştür. Böylelikle, özel hesapta toplanacak serbest bölge gelirlerinin % 90'ının genel bütçeye, % 10'unun serbest bölgelerle ilgili harcamalarda kullanılmak üzere genel bütçeye özel gelir³³⁷ ve Dış Ticaret Müsteşarlığı bütçesindeki tertiplere de özel ödenek olarak kaydedilmesi esası getirilmiştir. Serbest bölge yatırımları 2002 yılından itibaren Serbest Bölgeler Özel Ödeneğinden finanse edilmektedir.³³⁸

Serbest Bölgelerin kurulması, bakım ve onarımı, geliştirilmesi için oluşturulan ve ilk adı "serbest bölgeleri tesis ve geliştirme fonu" olan bu hesap başlangıçta bütçe dışı yönetilmekte iken daha sonra bütçe kapsamına alınmıştır. Böylece, serbest bölgelerin finansmanı, bir önceki başlıkta ifade edildiği gibi, bütçe dışı kaynaklardan karşılanmaz olmuş ve serbest bölge idaresinin fonu kullanması gerçekten zorlaşmıştır. Bunun dışında, özel hesaptan sağlanan ve doğrudan genel bütçeye aktarılan gelirler ile genel bütçeden serbest bölgelere verilen ödenekler karşılaştırıldığı zaman, her yıl katlanarak artan özel hesap gelirlerine rağmen, bu bölgelere ayrılan ödeneklerin yetersizliği dikkat çekmektedir. Sonuçta ise hizmetler aksamakta ve harcamaların bütçe dahilinde yapılması büyük zorluklar yaratmaktadır.³³⁹

³³⁶ N. Civan, **Ekonomik Kalkınma Modeli Olarak Serbest Bölge Olgusu**, MESBAŞ, İstanbul, 2003, s.43.

³³⁷ Şeker, s.652.

³³⁸ Tuncer, **Serbest Bölgelerin Geleceği, Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamalarının Değerlendirilmesi**, s.47.

³³⁹ Tuncer, a.g.e., s.47.

7.3 Serbest Bölgeler Özel Hesabının Gelirleri

Serbest Bölgelerin özel hesaba yatırılacak gelirleri ve harcamaları, 3218 sayılı Kanun'un 4684 sayılı Kanun ile değişik 7 nci maddesinde aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:³⁴⁰

“Serbest Bölgelerden elde edilen gelirlerden;

- a) Faaliyet ruhsatı ve izin belgesi karşılığı tahsil edilecek ücretler,
- b) (Değişik: 13.01.2010-5946/1 md.) Yurtdışından bölgeye getirilen malların CIF değeri üzerinden binde 1 ve bölgeden Türkiye'ye çıkarılan malların FOB değeri üzerinden binde 9 oranında, peşin olarak ödenecek ücretler,
- c) Serbest Bölgeyi işleten gerçek veya tüzel kişilerle yapılacak sözleşmeler uyarınca tahsil edilecek tutarlar,
- d) Bölge faaliyetlerinden sağlanan diğer gelirler,

(Değişik paragraf: 14.7.2004-5217/1 md.) ilgili idare tarafından sözleşmeler gereği tüzel kişilere yapılan gelir payı aktarmaları düşüldükten sonra TCMB nezdinde açılacak bir özel hesaba yatırılır. Bu hesapta toplanan tutarlardan ret ve iadeler düşüldükten sonra kalan tutar, Dış Ticaret Müsteşarlığı merkez ödemelerini yapan merkez saymanlığı hesabına yatırılır. Merkez saymanlık hesabına yatırılan meblağ bütçeye gelir kaydedilir.

(Değişik ikinci fıkra: 11.4.2007-5623/1 md.) Serbest Bölgelerde yatırım ve tesis safhasında kullanılan mallar, tevsi ve kapasite artırmak amacıyla getirilen mallar, kullanıcının kendisine ait olmayan bakım ve onarım maksadıyla getirilen mallar, bölgelere geçici olarak getirilen araç, gereç ve ekipmanlar, fason üretim amacıyla getirilen mallar, 6.2.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alanlardan imalatçı

³⁴⁰ “03.07.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 4684 sayılı Kanun”, http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9BC90AFF-19DB-2C7D-3D91239DC8149C83/seb_yonnetmelik.pdf, (14.06.2011).

kullanıcıların dışındaki kullanıcılar tarafından yurt dışından bölgeye getirilen ve/veya bölgeden Türkiye'ye çıkarılan mallar birinci fıkranın (b) bendi hükmü uyarınca bir ücrete tabi tutulmaz. Ancak, bakım ve onarım ile fason üretimde yaratılan katma değer üzerinden ve 6.2.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alanlardan imalatçı kullanıcıların dışındaki kullanıcılar tarafından yurt dışından getirilerek bölge içinde satılan mallardan bu ücret alınır.

(Değişik son fıkra: 14.7.2004-5217/1 md.) Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde oluşturulan özel hesabın işleyişine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü üzerine Dış Ticaret Müsteşarlığı'na çıkarılacak yönetmelikle belirlenir. Gelirlerin zamanında yatırılmaması halinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.”

22 Nisan 2010 tarihli 27560 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği’nin Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikle değişik 41 inci madde hükmüne göre ³⁴¹

a) 3218 sayılı Kanun’un 4684 sayılı Kanun ile değişik 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen ruhsatlar ve izin belgeleri karşılığı tahsil edilecek ücretler aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

1) Faaliyet ruhsatı almak için genel müdürlüğe yapılacak müracaatlarda alınacak faaliyet ruhsatı müracaat ücretleri,

2) Faaliyet ruhsatının kaybedilmesi, yıpranması ve diğer nedenlerle yeniden düzenlenmesi halinde alınacak ücretler,

3) Açık alan kullanma belgesi almak için bölge müdürlüğü’ne yapılacak müracaatlarda alınacak ücretler,

³⁴¹ “10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği”, http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9BC90AFF-19DB-2C7D-3D91239DC8149C83/seb_yonetmelik.pdf, (14.06.2011).

4) Depo kullanma belgesi almak için bölge müdürlüğü'ne yapılacak müracaatlarda alınacak ücretler,

5) Giriş izin belgesinin düzenlenmesi karşılığında alınacak ücretler ile bu belgenin ve özel izin belgesinin kaybedilmesi nedeniyle yeniden düzenlenmesi durumunda alınacak ücretler, peşin olarak özel hesaba yatırılır.

b) Bölgelerdeki mal hareketleri ile fason imalat, bakım onarım ve ileri derecede işçilik faaliyetlerine ilişkin özel hesap ücretlerine yönelik hükümler:

1) İmalatçı kullanıcılar ile 6/2/2004 öncesi faaliyet ruhsatı alan kullanıcılar tarafından gerçekleştirilecek mal hareketlerinde aşağıdaki esaslar uygulanır:

1a) Yurtdışından bölgeye getirilen malların CIF değeri üzerinden binde 1, bölgeden Türkiye'ye çıkarılan malların FOB değerleri üzerinden binde 9 oranında özel hesap ücreti alınır.

1b) Bölge içi mal satışlarından, imha/tasfiye veya lisanslı bertaraf tesislerine teslim edilmek üzere bölgeden çıkarılan ve tahlil/numune amacıyla bedelsiz olarak getirilen veya götürülen mallardan, özel hesap ücreti alınmaz.

1c) Kapalı alan inşaatının tamamlanması, ek yatırım yapılması, üretim konusunda Faaliyet Ruhsatı sahibi Kullanıcıların üretimde kullanacakları yatırım mallarının girişi, makine ve teçhizatın yenilenmesine ilişkin mal girişleri veya kapasite artırımına yönelik yeni makine, teçhizat ve ofis makineleri girişi yatırım ve tesis safhasında yapılan mal girişi olarak kabul edilir. Yatırım ve tesis safhasında kullanılmak üzere veya tevsi ve kapasite artırmak amacıyla yurtdışından veya bölge içinden satın alınan bu mallardan özel hesap ücreti alınmaz. Yatırım ve tesis kapsamında özel hesap açısından mal girişlerine ilişkin denetim bölge müdürlüğünce yapılır.

1d) Yatırım ve tesis safhasında veya tevsi ve kapasite artırmak amacıyla, yurtdışından bölgeye getirilen malların ticarete konu edilerek, bunların bölgeden yurt dışına çıkarılması, bölge içinde başka bir kullanıcıya satılması veya başka bir serbest bölgeye gönderilmesi durumunda satış bedeli üzerinden binde 1, türkiye'ye çıkışı

halinde ise faturada yer alan fob satış bedeli üzerinden alınacak binde 1 özel hesap ücretini müteakip aynı bedel üzerinden binde 9 oranında özel hesap ücreti alınır.

1e) Bölgedeki bina, tesis ve demirbaşların bakım-onarım veya tamirinde kullanılmak üzere kullanıcının kendisine ait olmayan ve yurtdışından bölgelere geçici olarak getirilen araç, gereç ve ekipmanların 58 inci maddede belirtilen 12 aylık süre içerisinde bölge dışına çıkarılmaması halinde bu malların CIF değeri üzerinden binde 1 oranında özel hesap ücreti alınır.

1f) Sergilenmek, fuarlarda teşhir edilmek üzere bölgeden Türkiye'ye geçici olarak mal gönderilmesi, yurt içinden getirilen bir malın evsafına uygun olmaması veya bozuk çıkması gibi nedenlerle değiştirilmek ya da tamir edilmek üzere mahrecine iade edilmesi halinde özel hesap ücreti alınmaz. Ancak 58 nci madde gereğince Türkiye'ye çıkarılacak mallardan binde 9 oranında teminat alınır. Söz konusu malların 12 ay içerisinde bölgeye getirilmemesi halinde, bu teminatlar çözülerek özel hesaba gelir kaydedilir.

1g) Özel hesap ücreti ödenerek yurt dışından bölgeye getirilen bir malın evsafına uygun olmaması veya bozuk çıkması gibi nedenlerle kesin olarak mahrecine iade edilmesi halinde, alınmış olan özel hesap ücreti kullanıcının bir sonraki işleminde mahsup edilir. Mahsup edilememesi halinde kanuni süresi içerisinde iade edilir. Söz konusu malın mahrecine kesin olarak iade edilmeyip değiştirilmesi veya tamir görmesi sonrasında bölgeye geri getirilmesi durumunda özel hesap ücreti alınmaz.

1h) Sergilenmek, fuarlarda teşhir edilmek üzere bölgeden yurtdışına geçici olarak gönderilen malın bölgeye geri getirilmesi durumunda özel hesap ücreti alınmaz.

1i) Bölgeden yurt dışına veya yurt içine satılan malın herhangi bir nedenle kesin olarak iade edilmesi durumunda özel hesap ücreti alınmaz. Özel hesap ücreti alınmış ise kullanıcının bir sonraki işleminde mahsup edilir. Mahsup edilememesi halinde kanuni süresi içerisinde iade edilir.

2) 06/02/2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alan imalatçı kullanıcıların dışındaki kullanıcılar ile bu tarihten önce ruhsat almış olup da 6/2/2004 tarihinden sonra

faaliyet ruhsatı süresini uzatan imalatçı kullanıcılar dışındaki kullanıcılar tarafından gerçekleştirilecek mal hareketlerinde aşağıdaki esaslar uygulanır:

2a) Bu kullanıcılar tarafından, yurt dışından bölgeye getirilen ve/veya bölgeden Türkiye'ye çıkarılan mallardan özel hesap ücreti alınmaz.

2b) Bu kullanıcılar tarafından, yatırım ve tesis safhasında veya tevsii ve kapasite artırmak amacıyla getirilenler de dahil olmak üzere yurt dışından getirilerek bölge içinde satılan malların CIF değeri üzerinden binde 1 oranında özel hesap ücreti alınır.

3) Hem üretim hem de 06/02/2004 tarihinden sonra alım-satım ruhsatı alan Kullanıcılar tarafından gerçekleştirilecek mal hareketlerinde aşağıdaki esaslar uygulanır:

3a) Üretim ruhsatı kapsamında Türkiye'den veya yurt dışından getirdiği mallardan ürettiği ürünlerini kendi bünyesinde bulunan alım-satım ruhsatı kapsamına devretmesi ve alım-satım ruhsatı kapsamında yurt içine satması halinde, yurt içine satılan malların FOB değerleri üzerinden binde 9 oranında özel hesap ücreti alınır.

3b) Alım-satım ruhsatı kapsamında binde 1 oranında ücret ödemediği yurt dışından getirdiği malı, kendi bünyesinde bulunan üretim ruhsatı kapsamına devretmesi halinde, bu malların CIF değeri üzerinden binde 1 oranında özel hesap ücreti alınır.

4) Fason imalat ile bakım-onarım faaliyetleri ve ileri derecede işçilik işlemlerinde aşağıdaki esaslar uygulanır:

4a) Kullanıcının kendisine ait olan mallar için bölge dışında fason imalat veya ileri derecede işçilik işlemleri yaptırması halinde bu işlemlerden katma değer üzerinden binde 1 oranında özel hesap ücreti alınır. Ancak 58 inci madde gereğince Türkiye'ye çıkarılacak mallardan binde 9 oranında teminat alınır. Teminat alınan malların 12 ay içerisinde bölgeye getirilmemesi halinde bu teminatlar çözülerek özel hesaba gelir kaydedilir.

4b) Kullanıcının kendisine ait olmayan, fason imalat, bakım-onarım faaliyetleri ve ileri derecede işçilik işlemleri amacıyla bölgeye geçici olarak getirdiği malların bölgeye giriş ve çıkışında özel hesap ücreti alınmaz. Söz konusu malların bölgede işçilik gördükten sonra bölgeden nihai çıkışında bölgede yaratılan katma değer üzerinden binde 1 oranında özel hesap ücreti alınır. Ancak belirtilen kapsamdaki mallardan kullanıcıların yurtdışından getirerek fason imalat, bakım-onarım faaliyetleri ve ileri derecede işçilik işlemleri için Türkiye'ye çıkaracağı mallardan 58 inci madde gereğince binde 9 oranında teminat alınır. Teminat alınan malların 12 ay içerisinde bölgeye getirilmemesi halinde bu teminatlar çözülerek özel hesaba gelir kaydedilir.

4c) Kullanıcı firmalar arasında gerçekleşen ticaret kapsamında, fason imalat, bakım-onarım faaliyetleri ve ileri derecede işçilik işlemleri neticesinde bölgede yaratılan katma değer üzerinden binde 1 oranında özel hesap ücreti alınır.

c) Serbest Bölgeyi işleten gerçek ve tüzel kişilerle yapılacak sözleşmeler uyarınca tahsil edilecek özel hesap ücretlerine yönelik hükümler:

1) İşleticilerin yıllık net karları üzerinden alınan sözleşmede belirtilen orandaki kar payları yıl sonu döviz alış kurundan hesaplanarak ABD doları cinsinden ait olunan dönemi takip eden yılın 5 inci ayının son iş günü mesai bitimine kadar,

2) İşletici ve BKİ'lerin bölgenin işletilmesi veya kurulup işletilmesi ile ilgili faaliyetleri sonucu tahakkuk eden net aylık gelirleri üzerinden % 4 oranında alınacak ücretler üçer aylık dönemler itibarıyla ocak, nisan, temmuz ve ekim aylarının 20 nci günü mesai bitimine kadar,

3) Hazine arazisi üzerinde kurulu serbest bölgelerde Faaliyet Ruhsatı verilmesi uygun görülen gerçek veya tüzel kişilere bina ve tesisler hariç bu bölgelerdeki Hazine taşınmazlarının kiraya verilmesi halinde, kira bedelleri 8 inci madde kapsamında yapılan kira sözleşmesinde öngörülen sürelerde işletici veya B.K.İ. tarafından tahsil edilir. Tahsil edilen kira bedellerinin işletici tarafından yüzde 90'ı, B.K.İ. tarafından yüzde 63'ü işletme veya kuruluş ve işletme sözleşmelerinde belirtilen süreler içerisinde,

4) Hazineye ait bina ve tesisler ile Faaliyet Ruhsatının iptali veya süresinin sona ermesiyle Hazineye intikal eden bina ve tesislerin işletici veya B.K.İ.'ce kiraya verilmesi halinde tahsil edilen kira bedellerinin işletici veya B.K.İ. tarafından yüzde 90'ı işletme veya kuruluş ve işletme sözleşmelerinde belirtilen süreler içerisinde,

5) Özel mülkiyete ait arazi üzerinde kurulu serbest bölgelerde B.K.İ.'nin kiraya verdiği arazi ve işyerlerinin tahsil edilen kira gelirlerinden yüzde 4 aylık gelir payı ve sattığı arazi ve işyerlerinden elde ettiği net gelirlerden yüzde 4 aylık gelir payı, üçer aylık dönemler itibarıyla ocak, nisan, temmuz ve ekim aylarının 20 nci günü mesai bitimine kadar,

6) İşletici, B.K.İ. ve kullanıcıların Yönetmelik hükümlerine, işletme veya kuruluş ve işletme sözleşmelerine aykırı olarak taahhütlerini zamanında veya hiç yerine getirmemeleri halinde tahsil edilecek cezai şart, masraf ve faizler tahsili müteakiben, özel hesaba yatırılır.

7) İşletici veya B.K.İ. ayrı faaliyet ruhsatı almak ve ayrı muhasebe kayıtları tutmak kaydıyla Hazine arazisi üzerinde yaptığı veya yaptırdığı bina ve tesisleri kiraya vermek veya bölgede yapılması öngörülen faaliyet konularında faaliyet gösteren kuruluşlara ortak olmak suretiyle elde ettikleri gelirlerden özel hesaba herhangi bir pay ödemez.

d) Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen diğer gelirler:

1) Satın alma ve satışlar nedeniyle yapılan sözleşmelerde belirtilen cezai şart, masraf ve faizler,

2) Genel müdürlük veya bölge müdürlüklerince bastırılan ve satış yoluyla dağıtımına karar verilen her nevi basılı kağıt veya yayınların bedeli,

3) Bölge müdürlüğü tarafından kullanıcılara kiralanan arazi ve binalardan elde edilecek kira bedelinin tamamı,

4) Herhangi bir nedenle Hazineye intikal eden menkullerin satışından, gayrimenkullerin kullanım hakkının süreli olarak devrinden elde edilecek gelirler,

5) Faaliyet Ruhsatı almak için genel müdürlüğe yapılan müracaatlarda, genel müdürlüğün uygun görüş yazısından sonra 30 gün içerisinde faaliyet ruhsatı almaktan vazgeçilmesi halinde alınacak ücret,

6) Özel mülkiyete ait arazi üzerinde kurulu serbest bölgelerde bina satışları ve üst yapı kullanım hakkı devirlerinde alınacak ücretler,

özel hesaba yatırılır.

7) Hizmet, Bankacılık ve Sigortacılık Faaliyetlerine İlişkin Özel Hesap Ücretlerine Yönelik Hükümler:

7a) Hizmet Faaliyetleri:

Bakım-onarım, fason imalat ve ileri derecede işçilik işlemleri hariç olmak üzere, 6/2/2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı alan kullanıcıların bölge içi ve bölge dışına hizmet teslimlerinde binde 1 oranında özel hesap ücreti alınır. 6/2/2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alan imalatçı kullanıcıların dışındaki kullanıcılar ile bu tarihten önce ruhsat almış olup da 6/2/2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı süresini uzatan imalatçı kullanıcılar dışındaki kullanıcılar tarafından yapılan hizmet teslimlerinde özel hesap ücreti alınmaz.

7b) Bankacılık ve Sigortacılık Faaliyetleri:

6/2/2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı alan bankaların ve sigorta kuruluşlarının faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelirlerinden yapmış oldukları bütün muameleler nedeniyle kendi lehlerine nakden veya hesaben tahakkuk eden paralardan üçer aylık dönemler itibariyle ocak, nisan, temmuz ve ekim aylarının 20'nci günü mesai bitimine kadar binde 1 oranında özel hesap ücreti alınır. 6/2/2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alan banka ve sigorta kuruluşları ile bu tarihten önce ruhsat almış olup da 6/2/2004'ten sonra faaliyet ruhsatı süresini uzatan banka ve sigorta kuruluşlarından bu ücret alınmaz. özel hesap ücretleri bölge müdürlüklerince hiçbir suretle kasaya gelir

tahsil edilemez. Tüm gelir tahsilatları bankalar nezdinde açılan hesaplar aracılığı ile yapılır.

III. BÖLÜM

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SERBEST BÖLGELER

8. SERBEST BÖLGELERDE VERGİ HUKUKU UYGULAMALARI

8.1 Serbest Bölgeler Kanunu'nda Vergi Hukukunu İlgilendiren Hükümler

Serbest bölgelerde vergi uygulamalarının anlaşılması; temel dayanak noktası olmaları nedeniyle aşağıda yürürlük tarihleri itibariyle orijinal metinleri verilen ve Serbest Bölgeler Kanunu'nun vergiler ile ilgili olan ve zaman içinde kanun koyucu tarafından bir takım değişikliklere de uğrayan kanun maddeleri ışığında mümkündür. O bakımdan konuların incelenmesine 15.06.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun muafiyet ve istisnalar konusunu düzenleyen bölümü ile başlanacaktır.

1985 yılında yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere, serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarının tayini, yönetimi faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsamaktadır.³⁴²

Anılan kanunun 6. maddesi ise muafiyet ve teşvikler konusunu düzenlemiştir.³⁴³

“Madde 6 - Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo yükümlülüğüne dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'na belirlenecek teşviklerden yararlanabilir.

³⁴² Cem Tekin, **5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2009, Sayı: 62, s.48.

³⁴³ “**Haziran 1985 tarihinde kabul edilen ve 15 Haziran 1985'te Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Yasası**”, http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9A13978F-19DB-2C7D-3DE576A28EB86564/seb_kanun.pdf, (14.06.2011).

Türkiye’de tam ve dar yükümlü gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de Gelir ve Kurumlar Vergisi’nden muaftır.”

06.02.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan, 5084 sayılı “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un iki maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunun 6’ncı maddesi değiştirilmiş ve Kanuna bir de geçici madde (geçici 3’ncü madde) eklenmesi suretiyle 06 Şubat 2004 tarihine kadar serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar için geçerli olmayan vergi kanunları bu tarihten itibaren bu kapsamdaki firmalara uygulanmaya başlanmıştır.³⁴⁴

SBK’ nun 5084 sayılı Kanun’un 8. maddesiyle değişik 6. maddesi ise şöyledir:³⁴⁵

"Madde 6 - Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo yükümlülüğüne dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 04.01.1961 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."

5084 sayılı Kanun’un 9. maddesiyle SBK’na eklenen geçici 3. madde ise şöyledir:

"Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış yükümlülerin;

³⁴⁴ Mehmet Müstehlik, “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarında Son Durum” 22.05.2009, <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=395>, (05.10.2013), s.1.

³⁴⁵ Tekin, 5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler, s.49.

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 faaliyetle bulunan gelir veya kurumlar vergisi yükümlülerinin 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. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

5084 sayılı Kanun ile 6. maddedeki hüküm yürürlükten kaldırılmış ve eklenen geçici 3. madde ile muafiyet ifadesi yerine istisna ifadesi getirilerek vergi tekniği ve içerdiği anlam bakımından yanlış olan bu ifade de düzeltilmiştir.³⁴⁶

Nihayet Serbest Bölgeler Kanunu'nda bazı değişiklikler yapılması amacıyla hazırlanan 5810 sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 12 Kasım 2008 günü Meclis Genel Kurulu'nda kabul edilmiş ve 25 Kasım 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Anılan Kanun kapsamında,

³⁴⁶ Erkan Aydın, **5084 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Serbest Bölgelerden Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Uygulamaları Açısından Vergilendirme Sorunları**, Legal Mali Hukuk Dergisi, Şubat 2005, Yıl:1, Sayı:2, , s.374.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinde değişiklik yapan 7. maddenin yürürlük tarihi ise 01 Ocak 2009 olarak belirlenmiştir.³⁴⁷

5810 sayılı Kanunun 7. maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bolgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının değişik şekli şöyledir:³⁴⁸

"Avrupa Birligine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bolgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satısmadan elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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 kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır. Bu maddenin uygulanmasma ilişkin usul ve esaslan belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

8.2 Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 1. maddesine göre, gelir vergisine tabi olan gerçek kişilerin ve ortaklıklara mensup ortakların gelirlerinin; bir takvim yılı içinde

³⁴⁷ Mehmet Müstehlik, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarında Son Durum" 22.05.2009, <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=395>, (05.10.2013), s.1.

³⁴⁸ Tekin, **5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler**, s.52.

elde edilen ve GVK m. 2’de sayılan kazanç ve iratların safi tutarlarından oluştuğu hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’nın 1. maddesine göre ise kurumlar vergisinin konusu kurum kazançları olup bu kazançlar, gelir vergisinin konusu olan gelir etkenlerinden oluşmakta ve verginin konusu her iki vergi türü bakımından aynı olmaktadır.

8.2.1 Serbest Bölgelerde Gelir ve Kurumlar Vergisine İlişkin İstisnalar

8.2.1.1 Faaliyet Kazancı İstisnası

5084 sayılı kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’nda değişiklik yapılmadan ve söz konusu bölgelerdeki kullanıcılara sağlanan teşvikler yeniden düzenlenmeden önce teşvikler, kullanıcıların bütün faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara süresiz ve sınırsız bir şekilde uygulanmaktaydı. Serbest bölgelerde vergi, resim, harç mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmıyordu. Vergi kanunlarının hiçbir şekilde uygulanmadığı kendine özgü bir sistem geçerliydi.³⁴⁹ Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3/1. maddesinde “Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış yükümlülerin” ibaresine yer verilmek suretiyle sadece vergi yükümlülüğü olan iktisadi birimlerin gelir veya kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceği belirtilmiştir.³⁵⁰

Bilindiği üzere, adi şirketler ve adi komandit şirketler ile kolektif şirketlerin gelir veya kurumlar vergisi yükümlülüğü bulunmamaktadır. Kanımızca bu türden şirketlerin serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda elde ettikleri kazançlarından pay alan ortaklarının da, söz konusu istisna uygulaması kapsamının dışında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan sermaye şirketleri üç çeşittir: Bunlar anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerdir. Yaygın olarak faaliyette olan

³⁴⁹ İlhan Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları- Özellik Arz Eden Hususlar**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:278, İstanbul, Ekim 2004, s.156.

³⁵⁰ Cem Tekin ve Emre Kartaloğlu, **Kurumlar Vergisi Kanunu (Yorum ve Açıklamaları)**, Maliye Hukuk Yayınları Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:278, Ankara, 2007, s. 267.

şirket türleri ise anonim ve limited şirketlerdir. Serbest bölgelerde de bilindiği üzere eshamlı komandit şirket tipi bulunmamaktadır. Eshamlı komandit şirketler gibi kurumlar vergisi mükellefi olan kamu iktisadi teşebbüsleri, kooperatifler ve dernek ve vakıfların iktisadi teşekkülleri de serbest bölgelerde faaliyette bulunmamaktadır.³⁵¹

Doğrudan serbest bölgelerde kurulmuş anonim veya limited şirket olabileceği gibi, merkezi Türkiye’de olan anonim ya da limited şirketin serbest bölgede faaliyet gösteren şubesi de olabilir. İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir.³⁵²

SBK’ nun geçici 3. maddesinde;

“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış yükümlülerin; 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...” hükmü yer almaktadır.

Bu maddede yer alan kazanç istisnası, serbest bölgelerde faaliyet gösteren yükümlülerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlıdır. Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere 06.02.2004 tarihi itibarıyla ruhsat almış yükümlüler, maddenin yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihinden itibaren faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. 06.02.2004 tarihinden sonra, yükümlülerin faaliyet ruhsatlarının süresinin inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç çeşitli nedenlerle uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.³⁵³

Yapılan düzenleme uyarınca, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihi itibarıyla henüz faaliyet ruhsatı almamış mükelleflerin anılan Kanunun geçici 3 üncü maddesinin birinci

³⁵¹ İlhan Kırıktaş, **Serbest Bölge Kaynaklı Kazançların Dağıtımı-Transferi**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:290, İstanbul, 2005, s.34.

³⁵² Bıyık, Kıratlı, s.415.

³⁵³ “KV Genel Tebliği Seri No:1”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.³⁵⁴

Serbest Bölgeler Kanunu'nda 5084 sayılı kanunla yapılan düzenlemeleri açıklamak için çıkarılan 85 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılan istisna kazancın tespiti hakkındaki açıklamalar, birtakım tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından konuya ilişkin açıklamalar getirmek üzere yayımlanan ancak daha çok bağlayıcı düzenlemeler getiren bu tebliğin 2.1.1. maddesinin 1. fıkrasında, “istisnanın, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen kazançlara ilişkin olduğu, dolayısıyla serbest bölgelerde şubesi olan yükümlüler ile işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan yükümlülerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançların istisna kapsamında olmadığı” belirtilmiştir.³⁵⁵

Buna göre, 5084 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış olan yükümlüler, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre doluncaya kadar faaliyet kazancı istisnasından yararlanmaya devam edecektir. Faaliyet ruhsatının son günü elde edilen kazançlar da istisnaya dâhil olup ertesi günden sonra elde edilen kazançlar istisnadan yararlanmayacağından gelir ve kurumlar vergisine tabi olmaktadır. İstisna, faaliyet ruhsatının süresi ile sınırlı olarak tanındığından, istisnanın süresi de yükümlüler açısından farklı tarihler olabilmektedir.³⁵⁶

Serbest bölgede faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin, bu bölgede bizzat ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hâsılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait

³⁵⁴ Seyit Ahmet Baş, **Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları**, Vergi Dünyası, Sayı:274, Haziran 2004, s.102.

³⁵⁵ A. Bumin Doğrusöz, “**Serbest Bölgelerin Faiz Gelirlerinde Son Durum**”, Referans Gazetesi, 22.03.2007. http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1207, (16.11.2011).

³⁵⁶ Taylar, s.86, 87.

hâsılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.³⁵⁷

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna bir kazanç istisnası olup gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olan bu kazanç, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hâsılatın bu faaliyetlerle ilgili olmak kaydıyla yaptıkları giderlerin düşülmesi sonucu buldukları kazançtır.³⁵⁸

Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında, kazanç ve iratların vergilendirilmesinde, gelirin safi (net) tutarı dikkate alınır. Bu nedenle, yükümlülerin faaliyetlerinden elde etmiş oldukları gayrisafi hâsılatın, bu hâsılatın elde edilmesi için yapılmış olan giderlerin indirilmesi suretiyle vergilendirilecek safi kazanç bulunur. Bu şekilde bulunan matraha, ilgili vergi kanunlarında gösterilen oranların uygulanması suretiyle ödenecek vergi hesaplanmaktadır.³⁵⁹

Ancak serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlara ilişkin olarak öngörülen söz konusu istisnanın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre yapılacak gelir vergisi tevkifatına etkisi yoktur. Yani bu kazançların dağıtılması halinde, kar dağıtımına bağlı gelir vergisi stopajı yapılacaktır.³⁶⁰

01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Kurumlar Vergisi 1 Seri No.lu Genel Tebliğidir yürürlüğe girmiştir.³⁶¹ 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre, istisna kazancının doğru bir şekilde tespitinin yapılması açısından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hâsılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Bu zorunluluğu yerine getirmek amacıyla, serbest bölgelerde şube olarak faaliyet gösteren yükümlüler, serbest

³⁵⁷ Cem Tekin, **Serbest Bölgelerde Üretim Kazançlarına İlişkin İstisna**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, (Aralık 2004), Sayı.12, s.69.

³⁵⁸ Barış Birbir, **Serbest Bölgelerde Vergilendirme**, Maliye ve Sigorta Dergisi, Sayı. 442, Haziran 2005, s.175.

³⁵⁹ Kadir Demirbilek ve Fatih Öztürk, **Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren Bankalarda Açılan Hesaplar Üzerinden GVK'nun 94. Maddesi Gereğince Yapılacak Stopaj Hakkında Değerleme**, Vergi Sorunları, Sayı. 189, Haziran 2004, s.70.

³⁶⁰ Baş, s.102.

³⁶¹ RG. 03.04.2007.

bölgelerdeki işlemlerini kayda almak amacıyla ayrı defter tutabilmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde şubesi bulunan yükümlüler, şubelerinin kayıtlarını, ana merkezde tutmakta oldukları defterlerinde de bulundurabilmektedir. Yine tebliğe göre; serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararlar, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilemeyeceği gibi, ertesi yıla da devredilemez. Kazancı vergisinden istisna edilen bir faaliyetin zararı mali kardan indirilemez. Serbest bölge kazancı vergiden istisna olduğuna göre, serbest bölge zararının vergi matrahından indirilmesi de mümkün değildir.³⁶²

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren şubelerin 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda yer alan şartları taşımaları halinde elde ettikleri kazançlar, serbest bölge kazanç istisnası olarak, merkezde indirim konusu yapılacaktır.³⁶³ İstisna kazanç tutarının tespitinde, merkez-şube şeklindeki örgütlenmelerde, şube kazancının merkeze aktarılması yoluyla vergilemede zarar intikali de mümkün değildir. Diğer bir deyişle, serbest bölgedeki bir şubenin karı varsa, merkez şirketin kazancına eklenip sonra istisna şeklinde indirilerek bir vergilendirme yapılacaktır. Ancak şubenin zararı varsa, bu zarar, merkeze aktarılacak suretiyle merkez şirketin kurumlar vergisi matrahının azaltılması yoluna gidilememektedir.³⁶⁴

KVK m.5./III' de, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır. Örneğin, iştirak kazançları istisnasından yararlanıldığı bir durumda bu iştiraklerin alınması için kullanılan kredilere ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderler istisna dışı faaliyetlere ilişkin kurum kazancından indirilemeyecektir. O halde hâsılatı matraha girmeyen bir kazancın giderlerinin de matraha dâhil edilmesi düşünülemeyecektir.³⁶⁵

³⁶² Taylar, s.85.

³⁶³ Zuhale Kızılot, **Şubeye Ait Kazancın, Serbest Bölge Kazanç İstisnasından Yararlanabileceği**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:163, Temmuz 2006, s.258.

³⁶⁴ Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları- Özellik Arz Eden Hususlar**, s.158.

³⁶⁵ Doğan Şenyüz, **Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s.62.

Gelirin vergiden istisna edilebilmesi için faaliyetin, serbest bölgede ruhsatlı olarak açılan işyerinde yapılması gerekir. Bu nedenle, serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilere serbest bölge dışında ama Türkiye sınırları içinde avukatlık, danışmanlık, mali müşavirlik ve benzeri hizmetleri sunanların, bahsedilen hizmet işlerinden elde edilen kazançlarının vergiden istisna edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilere sunulan bu hizmetler karşılığında elde edilen gelirin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekir.³⁶⁶

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, müşterek genel giderlerin dağıtımının nasıl yapılacağı ile ilgili bir düzenleme getirilmektedir. Buna göre, merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan yükümlülerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderlerin merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir.³⁶⁷ Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan, satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınmaktadır.³⁶⁸

Serbest bölgede faaliyet gösteren şubeden elde edilen kazancın serbest bölge kazanç istisnası olarak indirim konusu yapılamayacağı ileri sürülen bir dava konusunu ve nihayetinde konu ile ilgili bir danıştay kararı ve özellikle karşı oy veren üye/üyelerin gerekçelerini yeri gelmişken aktarmakta fayda görülmektedir. İdare tarafından, 1999 yılında serbest bölgede faaliyet gösteren şubeden elde edilen kazancın serbest bölge kazanç istisnası olarak indirim konusu yapılamayacağı ileri sürülerek davacı adına ikmalen kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp, vergi ziyai cezası kesilmiştir.

Bunun üzerine, davaya bakan İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 27.4.2005 günlü ve E:2004/2004, K:2005/927 sayılı kararıyla; *“3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6 ncı maddesinde, serbest bölgelerin gümrük hattı dışında sayılacağı, bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı, işleticiler ve kullanıcıların yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar*

³⁶⁶ Bıyık, Kıratlı, s. 414.

³⁶⁷ Taylar, s.98, 99.

³⁶⁸ **“KV Genel Tebliği Seri No:1”**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

Kurulunca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilceği, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin Kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olduklarının belirtildiği, olayda, davacı şirketin İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesinde açtığı şubenin, faaliyet ruhsatının olduğu, özel fatura bastırdığı, satış hasılatını döviz olarak yurda getirdiği taraflar arasında ihtilaflı olup, gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden muaf olduğundan yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına” karar vermiştir.

Davalı İdare, “serbest bölgede faaliyet gösteren şubenin sadece ana merkezle ticari faaliyeti olduğunu dolayısıyla elde edilen kazancın merkezin geliri olarak kabul edilmesi gerektiğinden hareketle yapılan tarhiyatın yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını” istediği halde Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince duruşma yapılmasına gerek görülmeverek “işin esası incelenmiş ve İdarenin temyiz dilekçesinde ileri sürdüğü iddiaları, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görümediğinden temyiz isteminin reddine ve İstanbul 8. Vergi Mahkemesinin 27.4.2005 günlü ve E:2004/2004, K:2005/927 sayılı kararının onanmasına” 23.2.2006 gününde oyçokluğuyla karar vermiştir.

Karşı oy sahipleri ise Kanunun düzenleniş biçimi ve amacı dikkate alındığında, merkezi Türkiye'de bulunan bir tüzel kişiliğın serbest bölgede şube aracılığıyla gösterdiği faaliyetin amaç ve kapsamının Kanundaki düzenlemeye uygun olması gerektiğinden hareketle “serbest bölgede kurulan şubenin amacı, ticari faaliyetleri sonucu gelir elde etmek olduğundan, bu faaliyet sonucu elde edilen kazancın, kurumlar vergisinden istisna tutulması gerekir. Serbest bölgede kurulan ve merkezi Türkiye'de olan bir şubenin sadece ana merkezle alım satım faaliyetinde bulunması halinde ise, elde edilen bir ticari faaliyet gelirinden söz edilemeyecek olup, bu faaliyet, Kanunun amacına ve ruhuna aykırı bir faaliyet olacağından bu şubeden elde edilen kazancın, kurumlar vergisinden istisna tutulması hukuken mümkün değildir” demek suretiyle

“aksi yönde verilen Mahkeme kararının bozulması gerektiği görüşüyle karara katılmadığını” belirtmiştir.³⁶⁹

Karşı oyu bazı yönlerden eleştirmek mümkündür. Karşı oy sahip veya sahipleri, serbest bölgede kurulan ve merkezi Türkiye’de olan bir şubenin sadece ana merkezle alım satım faaliyetinde bulunması halinde elde edilen gelirin bir ticari faaliyet geliri olmayacağından hareketle söz konusu şubeden elde edilen kazancın, kurumlar vergisinden istisna tutulmasını hukuken mümkün görmemişlerdir. Karşı oy sahiplerinin “elde edilen gelirin bir ticari faaliyet geliri olmaması” açıklaması, sözü edilen gelirin serbest bölgede elde edilen bir ticari gelir gibi görünse de şubenin sadece ana merkezle alım satım faaliyetinde bulunması nedeniyle bu gelirin aslında merkez tarafından elde edildiği, merkezin sırf vergiden kaçınmak amacıyla serbest bölgede bir şube açarak faaliyetlerini sürdürdüğü, bu bakımdan gelirin istisnaya tabi tutulmaması gerektiği anlamını taşıdığı izlenimini uyandırmaktadır.

Ancak SBK’nda bu oluşuma engel olabilecek bir madde mevcut değildir. Çünkü, İstanbul 8. Vergi Mahkemesinin 27.4.2005 günlü ve E:2004/2004, K:2005/927 sayılı kararının içeriğine bakıldığında, *“davacı şirketin İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesinde açtığı şubenin, faaliyet ruhsatının olduğu, özel fatura bastırdığı ve özellikle de satış hasılatını döviz olarak yurda getirdiğinin taraflar arasında ihtilafsız kabul edildiğini”* görüyoruz. Satış hasılatının döviz olarak yurda getirildiğinin tespiti, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun "Amaç ve Kapsam" başlıklı 1 nci maddesinin özüyle tam olarak örtüşmektedir. Bunun dışında bir de söz konusu olay vukuu bulunduğu aynı kanunun yürürlükte olan "Muafiyet ve Teşvikler" başlıklı 6 ncı maddesinde de, Türkiye’deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergilerinden muaf olacakları belirtilmiştir.

Sonuç olarak ülkeye döviz girdiğini, bu durumun SBK’nun birinci ve altıncı maddesi bakımından ihtilafsız olduğunu, söz konusu şubenin, bağlı bulunduğu merkez

³⁶⁹ “Danıştay 4. Dairesinin, 23.02.2006 tarihli, E.2005/1467, K..2006/296 sayılı kararı”, http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2, (26.09.2011).

firma dışındaki işletmelerle de mal, hizmet ve girdi alım satımı faaliyetine girmesinin, şube açısından farklı ticari sonuçlar doğurmayacağını, dava konusu işlemde şube ve bağlı bulunduğu merkez firma arasında örtülü kazanç, transfer fiyatlandırması gibi mali suç oluşturacak hususların varlığına ilişkin bir tespit olmadığını belirlemek mümkündür. Dolayısıyla, söz konusu şubenin alım satım faaliyetlerinin, sadece merkezle gerçekleşmesi bakımından eleştirilmesinin, saydığımız gerekçeler ışığında, doğru olmadığı düşünülmektedir.

8.2.1.2 Üretim Faaliyetlerinden Sağlanan Kazanç İstisnası

5084 Sayılı Kanun ile serbest bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin vergisel teşvikler yeniden düzenlenirken, tüm faaliyetlerden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna, Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce faaliyet ruhsatı almış yükümlülerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlandırılmaktadır. Serbest bölgelerin kuruluş amaçları arasında, ülkenin dış ticaretinin ve bu arada ihracat gelirlerinin artırılması, üretime ağırlık verilerek ülke ekonomisi için hem katma değer yaratılması ve istihdam imkânlarının artırılması bulunmaktadır. Vergisel teşvikler düzenlenirken, 5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen Geçici 3. maddeyle, serbest bölgelerde üretim faaliyetlerinde bulunup, ürettikleri bu malları satmak suretiyle kazanç elde eden yükümlülere yönelik önemli bir istisna getirilmiştir.³⁷⁰

85 No'lu KV Genel Tebliği'ne göre, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar GV veya KV'nden müstesnadır. Bu istisnadan, hem 06.02.2004 ten önce hem de sonra ruhsat almış olan üretim faaliyetinde bulunanlar faydalanacaklardır.³⁷¹

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre ise, üretim faaliyetine ilişkin istisnadan, faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin sona ermesinden sonra normal vergileme rejimine tabi olacak yükümlüler de yararlanabilmektedir. 5084 sayılı kanun

³⁷⁰ Taylar, s.93.

³⁷¹ Cem Tekin, **5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler-I**, Yaklaşım, Sayı:136, Nisan 2004, s.136.

ile 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı almış olan yükümlülerin, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançları, Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. maddesinin 2. fıkrasındaki istisna kapsamındadır. Bu nedenle, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunmak üzere 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı almış olan yükümlüler, üretmiş oldukları malların satışından elde ettikleri kazançları için gelir veya kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmektedir. Geçici 3. maddenin 2. fıkrasında yer alan üretim faaliyetleri kazancına ilişkin istisnadan yararlanabilmesi için tek şart, malların serbest bölgede üretilmiş olmasıdır. 1 seri nolu kurumlar vergisi genel tebliğine göre, istisnadan yararlanabilmek için satışın yurtiçine veya yurt dışına yapılmasının bir önemi yoktur.³⁷²

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre; gerek 06.02.2004 tarihinden önce ve gerekse bu tarihten sonra faaliyet ruhsatı almış olan gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin; üretim dışı faaliyetlerden, serbest bölge dışında üretilen malların satışından, faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından, serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bu nedenle, serbest bölge içinde üretilmeyen malların satılması suretiyle kazanç elde eden yükümlülerin bu kazançları gelir veya kurumlar vergisine tabidir.³⁷³

Örneğin, 06.02.2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir mükellefin aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda; serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örneğin, 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatı ile uğraşan bir mükellefin aynı zamanda ham bez ithal edip yurt içine veya yurtdışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç

³⁷² Tekin, *Serbest Bölgelerde Üretim Kazançlarına İlişkin İstisna*, s.67.

³⁷³ “KV Genel Tebliği Seri No:1”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.³⁷⁴

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.³⁷⁵ Ancak, fason üretimin sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması, üretimin fason üretimden çok işletmenin kendi üretiminden oluşması üretim faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması, iş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi, ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi, gibi şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.³⁷⁶

Şartlar yerine getirildiği takdirde, üretimin belli bir aşamasının fason üretimden oluşması halinde bile, malın satışından kaynaklanan kazancın tümünün istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Belirtilen şartlar gerçekleşmeden dışarıdan fason hizmet satın alınması durumunda, üretilen malların satışından elde edilen kazançların gelir veya kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir.³⁷⁷

Örneğin; serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir mükellefin, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütölme vb. işleri fason olarak yaptırması halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklendiği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, söz konusu imalat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamı istisna kapsamında değerlendirilecektir.³⁷⁸

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların GV veya KV' nden istisna edilebilmesi amacıyla, bu istisnadan yararlanacak mükelleflerden imalat faaliyetinde bulunduklarını belgelemeleri gerekmektedir. Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin

³⁷⁴ “Serbest Bölgeler ve Vergi Uygulamaları”,
http://www.alomaliye.com/serbest_bolgeler_ana_sayfa.htm 1 (16.11.2011).

³⁷⁵ KV Genel Tebliği Seri No:1.

³⁷⁶ Tekin, *Serbest Bölgelerde Üretim Kazançlarına İlişkin İstisna*, s.51.

³⁷⁷ Taylar, s.98.

³⁷⁸ Levent Gençyürek, “Serbest Bölgelerde Vergilendirme Esasları”, 2004,
http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolge_vergileme.htm , (25.05.2011).

2'nci fıkrası uyarınca serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların GV veya KV' nden müstesna tutulabilmesi için; Serbest bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini, Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini, İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi, yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, halen serbest bölgelerde faaliyete devam edenler ile durum değişikliklerinde ise yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra değişikliği müteakip verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.³⁷⁹

Söz konusu belgeleri ibraz etmeyen veya ruhsatlarında belirtilen alanların dışında yeni bir alanda üretime başlayan ve durumu ruhsatlarına işlettirmeyen gelir veya kurumlar vergisi yükümlülerinin bu istisnadan yararlanabilmeleri mümkün değildir.³⁸⁰

Öte yandan, söz konusu belgelerin ibrazı konusunda farklı bir görüş mevcuttur. İlgili tüm özellikleri ve şartları taşıdığı halde sadece ibraz edilmesi gereken belgeleri ibraz etmeyen yükümlülerin bu istisnadan yararlanamayacaklarını söylemek mümkün değildir. Çünkü istisna subjektif bir vergi kolaylığıdır ve şartları varsa yükümlü istisnadan yararlanır. Üretim faaliyetlerine ilişkin istisnadan yararlanabilmek için gerekli şartlar, Serbest Bölgeler Kanunu'nda, üretim faaliyetinde bulunabilmek için ruhsata sahip olmak ve serbest bölge sınırları içinde üretim yapmak olarak belirtilmektedir. Tebliğe göre, vergi dairesine verilmesi gereken belgeler, idareyi bilgilendirme işlevine sahip olup, istisnadan yararlanmanın bir şartı değildir. Bu nedenle, bu belgeleri ibraz etmedikleri için üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara ilişkin istisnadan yararlanılmayan yükümlülerce bu durum dava konusu yapıldığında ve yargı organlarınca yükümlünün gerekli şartlara sahip olduğu belirlendiğinde, istisnanın uygulanması gerekir.³⁸¹

Üretim kazançlarına ilişkin istisnanın süresinin belirlenebilmesi açısından, yükümlülerin, 06.02.2004 tarihinden önce ve sonra faaliyet ruhsatı almış olmalarına göre bir değerlendirme yapmak gerekir. 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı

³⁷⁹ Taylar, s.96

³⁸⁰ Tekin, Kartaloğlu, **Kurumlar Vergisi Kanunu (Yorum ve Açıklamaları)**, s.271.

³⁸¹ Taylar, s.97.

almış bir yükümlünün bütün kazançları, faaliyet ruhsatında belirlenen süre ile sınırlı olmak üzere, gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır. Bu yükümlünün ruhsat süresi, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihten önce sona ererse, yükümlü, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar, sadece üretim kazançlarına ilişkin olmak üzere gelir veya kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaya devam edecek; bu tarihten sonra ise, yararlanabileceği istisna kalmayacaktır. Yükümlünün faaliyet ruhsatında belirtilen süre, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminden sonra sona eriyorsa, yükümlü, ruhsat süresinin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaya devam edecektir.³⁸²

Çünkü yükümlülerin istisnadan yararlanabilmeleri için, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre esas alınmıştır. Bu sürenin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminden sonraki bir tarihe rastlaması da mümkündür. 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı almış yükümlüler ise, sadece üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları açısından gelir veya kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaktadırlar. Bu yükümlüler için istisnanın süresi, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonudur. Bu tarihten sonra ise, üretim faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazançları ve diğer tüm kazançları için gelir ve kurumlar vergisi ödemeleri gerekmektedir.³⁸³

8.2.1.3 Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun 1. maddesinde "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir." denildikten sonra, aynı kanunun 2. maddesinde gelir unsurları ortaya konulmuştur. Madde metninde sayılan gelir unsurlarından biri de "ücret" dir.³⁸⁴

GVK' nun 2'inci maddesinde yer alan gelir unsurlarından üçüncüsü olan ücretler, sadece emek faktörünün karşılığı olan bir gelir türüdür.³⁸⁵ Ücretin hukuki ve ekonomik birçok tanımı vardır. VUK'na göre ücret, bir üretim faktörü olan emeğin, iş

³⁸² Taylar, s.100.

³⁸³ Taylar, a.g.e., s.100.

³⁸⁴ İlhan Çetin, **Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Ücretlilerin Vergilendirilmesi**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:82, Ekim 2010, s.136.

³⁸⁵ Tosuner, Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, s.75.

görme sözleşmelerinden olan hizmet sözleşmesi çerçevesinde üretime katılması karşılığında elde edilen bir kazanç türüdür.³⁸⁶

GVK'na göre ise ücret; "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara, hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere hizmet erbabına gerek nakdi gerekse ayni olarak verilen ve/veya sağlanan her türlü menfaat ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirilmesi gerektiği ortaya konulmuştur. GVK'nun 63. maddesinde ise; hizmet erbabına verilen ayınların verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatı ile konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatlerin ise, emsal kira bedeli ve emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği hususu belirtilmiştir.³⁸⁷

5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde değişiklik yapılmadan önce, serbest bölgelerde istihdam edilen kişilere yapılan ödemeler gelir vergisine tabi değildi. Serbest bölgelerde çalışan hizmet erbabına yapılan ödemelerin gelir vergisi stopajına tabi olmadığı kabul edilmekle birlikte, Maliye Bakanlığı, ücret ödemelerinin serbest bölge içinde yapılmış olması şartını aramaktaydı.³⁸⁸ Serbest bölgede çalıştırılan personelin, muhtelif nedenlerle serbest bölge dışında çalışmasından dolayı ödenen ücretler ise istisna kapsamında değildir, stopaj yoluyla vergilendirilir.³⁸⁹

06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgelerde istihdam edilen personelin ücretleri işletmenin faaliyet konusuna bakılmaksızın gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. 5084 sayılı Kanun'la değiştirilen 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi ile serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların vergi mükellefiyeti doğmuş ve eklenen geçici 3. madde ile vergilendirilmede bir geçiş süreci öngörülmüştür.³⁹⁰

3218 sayılı Kanunun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölgelerde

³⁸⁶ Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan,,Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s.288.

³⁸⁷ Çetin, **Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Ücretlilerin Vergilendirilmesi**, s.136.

³⁸⁸ Taylar, s.112.

³⁸⁹ Aydın, Selda, **Serbest Bölgelerin Vergisel Boyutu**, Yaklaşım, Sayı 90, Haziran 2000, s.170.

³⁹⁰ Emre Gül, **Son Düzenlemelere Göre Serbest Bölgeler Yeni Ruhsat Alacak Mükelleflerin Serbest Bölgelerdeki Vergisel Uygulamalarında Önem Arz Eden Konular**, Diyalog Dergisi, Sayı: 207, (Temmuz 2005), s.166.

istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna idi.³⁹¹ Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen sürenin 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona ermesi durumunda, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınacaktır.³⁹²

Ruhsat süresinin uzatılması, istisnanın devam etmesini yani sürenin uzamasını sağlamaz. Ruhsat süresi uzasa dahi istisna önceki ruhsat süresinin dolduğu tarihte sona erer. 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat almış imalatçıların yanında çalışanlar da istisnadan yararlanamayacaktır. Bu personelin ücretleri vergiye tabi olduğu gibi, işveren de bu vergileri kesmek ve muhtasar beyanname ile beyan etmek ve ödemek sorumluluğu altındadır.³⁹³

06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat alan mükelleflerin istihdam ettikleri personel için hiçbir şekilde istisna söz konusu değildir. Personelin ücretleri vergiye tabi olduğu gibi, işveren de bu vergileri kesmek ve muhtasar beyanname ile beyan etmek ve ödemek sorumluluğu altındadır. Burada önemli olan bir diğer husus, vergilendirmede imalat yapan ve imalat haricinde faaliyet gösteren mükellefler arasında bir ayırım yapılmaması idi. Bu nedenle, serbest bölgelerde yeni ruhsat alacak olanlar istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapacak ve yapılan tevkifatı muhtasar beyanname ile beyan edeceklerdir.³⁹⁴

Ancak serbest bölgelerin teşviki, mevcut istihdamın gerek korunması ve istihdamın teşviki amacıyla; 25.11.2008 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 5810 sayılı Kanunun 7. maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinde değişikliğe gidilmek suretiyle 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere

³⁹¹ Onur Gültekin, **5084 Sayılı Kanunla Getirilen Yasal Düzenlemeler Sonrası Serbest Bölgelerde Vergilendirme**, Maliye ve Sigorta Yorumları, (Kasım 2004), Sayı.428, s.48.

³⁹² İlhan Çetin, **5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:62, Şubat 2009, s.51.

³⁹³ Şakar, s.266.

³⁹⁴ Gül, s.166.

değiştirilmiş, imalat işi ile uğraşan mükelleflerden belirli şartları taşıyanlar için personellerine ödedikleri ücretlerde gelir vergisi istisnası tekrar getirilmiştir.³⁹⁵

01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar serbest bölgede üretilerek ihraç edilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edilmesi, söz konusu ihracın gümrük çıkış beyannamesi ile tevsik edilmesi, gümrük çıkış beyannamesi düzenlenmesinin zorunlu olmadığı durumlarda ise söz konusu malların yurt dışına ihraç edildiğinin "Serbest Bölge İşlem Formu" ile belgelendirilmesi şartı ile serbest bölgede üretim faaliyetinde istihdam edilen personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.³⁹⁶

Söz konusu istisna hükmünün uygulamasına yönelik olarak yayımlanan 1 Seri No'lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde; FOB bedelinin nasıl elde edileceği hususu açıklanmıştır.³⁹⁷ Üretilen ürünlerin birim FOB bedeli, üretilen mallardan satışı yapılanların satış tutarı toplamının, satılan ürün miktarına bölünmesiyle elde edilen tutardır. Toplam FOB bedeli, üretilen ürünlerin birim FOB bedeli ile toplam üretilen ürün miktarının çarpılmasıyla elde edilen tutardır. Üretilen ürünlerin aynı yıl içinde satılmaması durumunda, ortalama FOB bedeli bulunacak ve buna göre toplam FOB bedeli tespit edilecektir.³⁹⁸ Ortalama FOB bedeli, birden fazla yıla ait birim FOB bedellerinin ortalamasıdır.³⁹⁹

Buna göre, serbest bölgede üretim faaliyeti dışında faaliyet konularıyla iştigal edenler için serbest bölgede çalıştırdıkları personele ödedikleri ücretlerde istisna yoktur, ücretler üzerinden stopaj yoluyla hesaplanan gelir vergisi muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenecektir. Üretici kullanıcılar ürettikleri ürünün %85'ini yıl içinde ihracat edebileceklerini ön görüyorlarsa çalışanları için gelir vergisi stopajı hesaplayıp muhtasar beyanname ile beyan edecekler fakat tecil edeceklerdir. Takip eden yıl 15 Şubat tarihine kadar düzenlenecek Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporu ile tecil

³⁹⁵ Çetin, **Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Ücretlilerin Vergilendirilmesi**, s.137.

³⁹⁶ Çetin, **Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Ücretlilerin Vergilendirilmesi**, s.137.

³⁹⁷ Çetin, a.g.e., s.137.

³⁹⁸ Mehmet Akarslan, **Serbest Bölgelerde Stopaj Gelir Vergisi İstisnası**, Maliye Postası Dergisi, Sayı:712, Mayıs 2010, s.88.

³⁹⁹ Çetin, a.g.e., s.137.

edilen gelir vergisi terkin edilecektir. Üretim faaliyeti ile birlikte başka konularda da faaliyette bulunan mükelleflerin satış, pazarlama, muhasebe, lojistik vb. departmanlarda çalışan personelleri de istisna kapsamında değerlendirilecektir.⁴⁰⁰

Serbest bölgede üretilen ve üretimin yapıldığı yıldan sonraki yıl veya yıllarda bu ürünlerin toplam FOB bedelinin %85'inin yurt dışına ihraç edilmemesi durumunda, üretimin yapıldığı yılda tahakkuk ettirilerek tecil edilen gelir vergisi tevkifatı cezasız olarak gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.⁴⁰¹

Ancak, daha sonra asgari %85 ihracat şartının gerçekleştiği yılda gerekli koşulların yerine getirilmesi halinde ilgili vergi dairesi tarafından söz konusu işçi ücretlerine ilişkin vergi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak mükellefe red ve iade edilecektir. Tahsil edilen gecikme zammı ise iade konusu olmayacaktır.⁴⁰²

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesiyle, bölgede üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç edenlerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilmesine ve uygulamaya ilişkin açıklamalar, 12.03.2009 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 1 seri no.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde yapılmıştır. Söz konusu tebliğde, düzenlemeden mükelleflerin yararlanmaları Yeminli Mali Müşavir tasdik raporu ibrazı şartına bağlanmıştır. Yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenmesi gereken serbest bölge faaliyet tasdik raporu'nda bulunması gereken zorunlu bilgiler, rapor şekli, raporların teslimi ve yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri raporlarla ilgili sorumluluklarına ilişkin usul ve esaslar ise şimdi yayımlanan 42 seri no.lu Serbest

⁴⁰⁰ İ.Burak Oğuz, “Serbest Bölgelerde Stopaj Karmaşası”, 26.03.2010, http://www.muhasabenet.net/makale_burak%20oguz_smmm_serbest%20bolgelerde%20stopaj%20karma_sasi.html (16.05.2011).

⁴⁰¹ Tekin, 5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler, s.52.

⁴⁰² İ.Burak Oğuz, “Serbest Bölgelerde Stopaj Karmaşası”, 26.03.2010, http://www.muhasabenet.net/makale_burak%20oguz_smmm_serbest%20bolgelerde%20stopaj%20karma_sasi.html (16.05.2011).

Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiştir.⁴⁰³

YMM’lerce düzenlenecek serbest bölge faaliyet tasdik raporu’na, gümrük çıkış beyannamesi, faaliyet ruhsatı, kapasite raporu örnekleri ile raporu düzenleyen yeminli mali müşavirin gerekli gördüğü inceleme ile ilgili diğer belgelerin eklenmesi gerekmektedir. Ayrıca düzenlenecek raporda, serbest bölgede üretilen ürünlerle bölge içinden, Türkiye’den veya dışarıdan alınan ürün tutarları, bölge içine, Türkiye’ye veya yurt dışına satış tutarları, bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85’inin yurt dışına ihraç edildiği, hususlarının, 1 seri no.lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde açıklanan usul ve esaslara uygun olduğunun tevsik edilmesi gerekmektedir.⁴⁰⁴

Söz konusu istisna uygulamasına ilişkin olarak yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen faaliyet raporlarının en geç faaliyette bulunulan takvim yılını takip eden yılın şubat ayının 15. günü akşamına kadar, yıl içinde faaliyetine son veren, ürettiği ürünü sonraki yıl içerisinde tamamen satan veya kısmen satışla % 85 şartını gerçekleştirenlerin ise söz konusu raporları, faaliyetlerine son verdikleri, ürünü sattıkları veya % 85 şartını gerçekleştirdikleri ayı takip eden ikinci ayın 15. günü akşamına kadar muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesine teslim edilmesi gerekmektedir.⁴⁰⁵

Ücretlere ilişkin gelir vergisi istisnasından yararlanılabilmesi için 06.02.2004 tarihinde faaliyet ruhsatına sahip olmak gerekirken, 5810 sayılı Kanunla getirilen ve 01.01.2009 tarihinden sonra uygulanacak bu istisna için faaliyet ruhsatı alış tarihine

⁴⁰³ Recep Bıyık, “Serbest bölgelerde üretim yapan işletmelerde ücret gelir vergisi stopajı uygulamasına ilişkin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği”, 06.01.2010, <http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2670> (16.11.2011).

⁴⁰⁴ Recep Bıyık, “Serbest bölgelerde üretim yapan işletmelerde ücret gelir vergisi stopajı uygulamasına ilişkin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği”, 06.01.2010, <http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2670> (16.11.2011).

⁴⁰⁵ “1 seri no.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (19.10.2012).

ilişkin herhangi bir belirleme yapılmadığından 06.02.2008 tarihinden sonra ruhsat alan mükellefler de bu istisnadan yararlanabileceklerdir.⁴⁰⁶

Ayrıca açıklamalara göre, serbest bölgelerde faaliyette bulunup, 5810 sayılı Kanun’la getirilen üretim yapıp üretilen ürünlerin en az % 85’ini ihraç etme koşulunu sağlayamayanların, istihdam ettikleri personelin ücretleri, 01.01.2009 tarihinden itibaren gelir vergisi stopajına tabi olacak ve bu ücretler Ocak 2009 döneminden itibaren ilgili dönemlerin muhtasar beyannamelerine dâhil edilecektir.⁴⁰⁷

Dikkat edileceği üzere serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlerin, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden istisna olabilmesi için, bu mükelleflerin bu bölgelerde imalat faaliyetinde bulunmaları gerekmektedir. Aksi takdirde bu bölgelerde imalat faaliyetinde bulunmayan mükelleflerin bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, anılan maddenin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış olmak kaydıyla, 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna olacaktır. Ayrıca bu mahiyetteki mükelleflerin ruhsatlarında belirtilen sürenin 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona ermesi durumunda, ücret gelirlerine ilişkin istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınacaktır.

Bununla birlikte 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’nun Geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik 01.01.2009 tarihinde yürürlüğe gireceğinden, bu bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler imalat faaliyetleri ile uğraşıyor olsalar dahi istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler anılan maddenin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna olacaktır.⁴⁰⁸

⁴⁰⁶ Osman Kırbaz, **5810 Sayılı Kanun Sonrası Serbest Bölgelerde Vergisel Teşvikler**, Maliye Postası Dergisi, Sayı:683, Şubat 2009, s.128.

⁴⁰⁷ Recep Bıyık, **“Serbest Bölgelerde Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesiyle İlgili Hatırlatma”**, Vergi Portalı, 13.02.2009 <http://www.vergiportalı.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2306>, (30.11.2011).

⁴⁰⁸ Tekin, **5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler**, s.54.

İstisna uygulamasında, asgari geçim indirimi mahsup edilerek kalan tutar tecile konu olacaktır. Asgari geçim indirimi; Gelir Vergisi Kanununun 32'nci maddesi ile 265 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara göre hesaplanarak Genel Tebliğin ekinde yer alan Ek. 1'in asgari geçim indirimine ilişkin satırında gösterilecek ve muhtasar beyannamenin ilgili sütununa aktarılacaktır.⁴⁰⁹

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilecektir. İhracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.⁴¹⁰

Burada, çıkacak bir sorun da, ücretin tamamının Türkiye'ye getirilmeyip bir kısmının serbest bölgede harcanmış olması durumunda uygulamanın nasıl olacağıdır. Yurt dışında elde edilen gelirlerin vergilendirilmelerinde esas, kazancın yurda getirilmesi durumunda ve getirildikleri dönemde vergilendirilmesidir. Bu nedenle serbest bölgede elde edilerek serbest bölge içinde harcanan gelirlerin yurda getirilmesi söz konusu olmayacağından vergiye tabi tutulmaları da söz konusu olmayacaktır. Yalnız gelirin serbest bölgede harcandığının ileri sürülebilmesi için serbest bölgede yaşanan süre ve bu süre içinde yapılabilecek harcamalarının uygun olması gerekir. Bu uygunluğun belirlenmesinde ölçü de kişinin serbest bölgede yaşadığı süreler, bu sürelerin gün içindeki dağılımı, konutun bulunduğu yer, evli veya çocuklu olup olmama gibi kıstaslara göre belirlenebilir. Ödemelerin serbest bölge dışında yapılması durumunda ise yukarıda belirtilen koşullar birlikte sağlanmayacaktır. Bu durumda ödeme döviz olarak yapılırsa dahi Türkiye'ye kambiyo mevzuatına göre getirilmiş olmayacağından ücretlerin vergiye tabi gelir olarak değerlendirilmesi gerekir. Fakat ödemenin çalışana bizzat serbest bölge dışında yapılma yerine, kendisinin serbest bölge dışındaki banka hesabına havale edilmesi veya posta havalesi ile gönderilmesi

⁴⁰⁹ Akarslan, s.93.

⁴¹⁰ Akarslan, a.g.e., s.90, 91.

durumunda personel paraya fiilen Türkiye' de tasarruf etmekle birlikte serbest bölge içinde işverenin tasarrufundan çıktığı için ödeme serbest bölgede yapılmış olur.⁴¹¹

Ücret gelirlerinin istisnası da işverenin istisnasına bağlanmıştır. Kazancı istisna kapsamında olan işverenin işinde çalışan personelin ücret geliri de istisna kapsamındadır. Ruhsat süresinin uzatılması istisnanın devam etmesini yani uzamasını sağlamaz. Ruhsat süresi uzasa dahi istisna ruhsat süresinin dolduğu tarihte sona erer. Örneğin, işverenin ruhsat süresi 31.12.2010 tarihinde doluyorsa 1.1.2009 tarihinden itibaren elde edilen ücret geliri vergiye tabi olacaktır. Eğer ruhsat süresi 31.12.2006 tarihinde sona eriyorsa 1.1.2007 tarihinden itibaren ücretler vergiye tabi olacaktır.⁴¹²

Bölgelerde istihdam edilen personelin bölge dışında da çalıştırılıyor olması halinde, sadece bölgeler içerisinde çalıştırılan süreye tekabül eden ücret kısmı gelir vergisinden müstesna olacaktır. Bölge dışında çalıştırılan süreye tekabül eden ücretler için istisna uygulaması söz konusu olmadığı gibi, personelin işe alınma tarihinin de, ücretlerde gelir vergisi istisnası uygulaması bakımından bir önemi bulunmamaktadır.⁴¹³ Örneğin, halen serbest bölgede faaliyet gösteren bir yükümlünün kapasitesini genişletmek dolayısıyla, serbest bölgede daha fazla personel çalıştırması halinde, bu personele ödenecek ücretler istisnadan yararlanacaktır. Serbest bölgede çalışan personelin çeşitli nedenlerle serbest bölge dışındaki iş yerinde çalıştırılmaya başlaması halinde, serbest bölge dışında çalıştığı sürece ödenen ücretler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.⁴¹⁴

Zaten, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'ne tam uyulması halinde, fiilen bölgede çalışmayanların bölgeye alınması mümkün değildir. Dolayısıyla çalışma izni, giriş izin belgesi olmayanların veya geçici bile olsa çalışacaklar için verilen özel izin belgesi olmayan personelin bölgede çalışıyor gösterilmesi muvazaadan öte, kasten vergi ziyana sebep olmaktır. Bu belgeler çıkarılmış olsa bile belge sahibi personelin fiilen bölgede çalışmıyor olması halinde istisnadan

⁴¹¹ Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları- Özellik Arz Eden Hususlar**, s.150.

⁴¹² Şakar, s.266.

⁴¹³ Işık, Çabuk, s.177.

⁴¹⁴ Levent Gençyürek, **Serbest Bölgelerde Vergi Uygulaması**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Ekim 2004, Sayı: 425, s.112.

faydalanması yine mümkün değildir.⁴¹⁵ Diğer bir anlatımla merkez bile olsa bizzat serbest bölge dışındaki bir firma ile ilgili çalışıldığı halde ortakları aynı olan ya da şube konumundaki serbest bölgedeki firmada çalışıyor gösterilmesi muvazaalı bir işlem olup, tespiti halinde genel esaslar çerçevesinde cezalı stopaj tarhiyatına muhatap olunacaktır.⁴¹⁶ Ancak belge sahibi personelin işin niteliğine ve gereklerine uygun şekilde zaman zaman bölge dışında geçen sürelerinin olması (pazarlama, hafta sonu, izin, hastalık, işle ilgili seyahat ve toplantılar vs.) bu personelin bölgede çalışmadıkları anlamına gelmez. İşle ilgili ve işin niteliğine uygun sürelerde personelin bölge dışında geçen süreleri istisnanın uygulanmasına engel olmaz.⁴¹⁷

Serbest bölgede giriş kartı olan ve fiilen bu bölgede çalışan personelin ancak serbest bölgedeki firma ya da şubede bordrolu olması gerekir.⁴¹⁸ Ancak fiilen serbest bölgedeki firma bünyesinde çalışıldığı sürece ücretin yüksek olup olmadığının ve çalışan sayısının önemi olmadığı gibi yukarıda belirtildiği üzere işin gerektirdiği bölge dışı seyahat ya da bölge dışında geçen süre de stopaj istisnasını olumsuz etkilemeyecektir.⁴¹⁹

Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 1995 yılında konu ile ilgili aldığı iki kararın içeriği ilgi çekicidir. Bu kararların ilki, “Serbest bölgede faaliyet gösteren şirkette çalışanların bölgeye giriş izin belgesi olmasa da G.V. K’nun 61. maddesi gereği ödenen ücretlerden kesinti yapılmasına gerek bulunmadığı” hakkındadır.

Danıştay Üçüncü Dairesi, “*Ege Serbest Bölgesinde faaliyet gösteren davacı şirketin yaptığı ücret ödemelerinden vergi tevkif etmemesi nedeniyle Aralık 1992 dönemi için adına re’sen salınan gelir (stopaj) vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davayı; 15.6.1985 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun Muafiyet ve Teşvikler başlıklı 6. maddesinde, serbest bölgelerin gümrük hattı dışında sayılacağı, bu bölgelerde vergi, resim, harç,*

⁴¹⁵ Kırıktaş, *Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-II*, s.133.

⁴¹⁶ Kırıktaş, *Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları – Özellik Arz Eden Hususlar*, s.159.

⁴¹⁷ Kırıktaş, *Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-II*, a.g.e., s.133.

⁴¹⁸ Kırıktaş, *Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları – Özellik Arz Eden Hususlar*, a.g.e., s.159.

⁴¹⁹ Işık, Çabuk, s. 178.

gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağına hükme bağlandığı, aynı Kanunun 10. ve 13. maddelerinde de yönetmelikle düzenlenecek hususların belirlendiği, buna göre 30.10.1988 ve 10.3.1993 tarihli yönetmeliklerin ilgili maddelerinde serbest bölgede faaliyeti ve görevi olanların tamamı için giriş izin belgesi zorunluluğunun güvenlik ve denetim açısından konulduğu, ayrıca serbest bölge içinde bulunma zorunluluğunun işyeri için geçerli olduğu, bu kanun kapsamında yapılan faaliyet nedeniyle yurt dışında bulunan personelin, yalnızca serbest bölgeye giriş izin belgesi olmamasının yukarıda adı geçen yasanın 6. maddesi hükmünün uygulanmasına engel olmadığı, olayda davacı şirketin serbest bölgede faaliyet gösterdiği ve söz konusu kişilerin de bu şirkette ücretli olarak çalıştığı çekişmesiz olduğuna göre, gümrük hattı dışında faaliyet gösterdiği kabul edilen davacı şirketin bu şekilde çalıştırdığı kişilerin aldıkları ücretlerin, Gelir Vergisi Kanununun 61.maddesi kapsamı dışında kaldığının kabulü ile vergi kesintisi yapılmaması yasa gereği olduğundan, yapılan tarhiyatta yasal isabet bulunmadığı” gerekçesiyle kabul ederek cezalı tarhiyatın dava konusu yapılan bölümünü kaldıran İzmir Üçüncü Vergi Mahkemesinin 14.7.1994 gün ve 1994/763 sayılı kararını, aynı gerekçe ve nedenlerle onamıştır.⁴²⁰

Danıştay Üçüncü Dairesi benzer bir başka konu için de 1995 yılında aynı gerekçelerle aynı kararı almış olup İzmir Üçüncü Vergi Mahkemesinin 14.7.1994 gün ve 1994/764 sayılı kararını, aynı gerekçe ve nedenlerle onamıştır.⁴²¹

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.⁴²² Merkez - şube ilişkisi içinde serbest bölge faaliyeti yürüten firmaların, Türkiye’deki merkezde çalışanlarından yüksek ücretli olanlarını fiilen çalışmadığı halde serbest bölgede çalışıyor göstermesi yasal değildir. Yani serbest bölgedeki şubede fiilen çalışmayan personelin şubede çalışıyor gösterilerek vergi

⁴²⁰ “Danıştay 3. Dairesinin, 05.10.1995 tarihli, E.1994/4672, K.1995/2873 sayılı kararı”, http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2, (26.09.2011).

⁴²¹ “Danıştay 3. Dairesinin, 05.10.1995 tarihli, E.1994/467, K.1995/2882 sayılı kararı”, http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2, (26.09.2011).

⁴²² Bıyık, Kıratlı, s.417.

stopajından kaçınılması mümkün değildir.⁴²³ Fiilen serbest bölgede çalışmasa da merkezden serbest bölgedeki şube ile ilgili mesai sarf edilmesi halinde çalışana ait ücretin brüt tutarının belli bir bölümünün şube hesaplarına KDV'siz yansıtılması mümkündür.⁴²⁴

8.2.1.4 Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indirimi, ekonomiyi canlandırmak ve üretimi arttırmak için kullanılan önemli bir vergi aracıdır. Yatırım indirimi müessesesi GVK'nun 19'uncu maddesinde belirtilen şartlar dâhilinde yapılan harcamaların, aktifleştirildiği dönemden itibaren aşınma payı ayrılmak suretiyle kazançtan indirilmesinden başka, kazancın belirlenmesi sırasında ikinci kez vergi matrahından düşülmesine imkân sağlayan bir müessesedir.⁴²⁵

Başka bir ifadeyle yatırım indirimi, gerçek kişilerin ticari ve zirai kazançları ile kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, yatırımlara ilişkin bazı harcamaların, belirli bir oranda vergiye tabi matrahtan indirim konusu yapılmasıdır. Yatırım indirimi, yatırım maliyetine etkide bulunarak yatırımın karlılığını artıran, bu bakımdan işletme dönemini ilgilendiren bir teşvik tedbiridir.⁴²⁶

5084 Sayılı Kanun'dan önceki dönemde, serbest bölgelerde vergi, resim ve harç yükümlülüklerine dair mevzuat hükümleri uygulanmamaktaydı. Serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulama alanı dışında olduklarından, yatırımcıların yatırım indirimi uygulayacakları bir vergi matrahı da bulunmamaktaydı. Çünkü serbest bölgelerde elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisine tabi olmadığı gibi, dövizin Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre belgelendirilmesi durumunda da gelir ve kurumlar vergisi dışında sayılıyordu.⁴²⁷

Uygulanan kazanç istisnası nedeniyle vergi matrahı oluşmadığı için serbest bölgelerde yatırım indirimi uygulanmamaktaydı. Ayrıca, serbest bölgelerde yapılan yatırımlar yatırım indirimi yönünden teşvik edilmediği için, yatırım indirimi tutarının

⁴²³ Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları- Özellik Arz Eden Hususlar**, s.159.

⁴²⁴ Kırıktaş, a.g.e., s.150.

⁴²⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul 2007, s.57.

⁴²⁶ Bıyık, Kıratlı, s.83.

⁴²⁷ Güner, **Serbest Bölgelerde Vergi Kanunlarının Yeri**, s.91.

serbest bölge dışındaki faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildi.⁴²⁸ 5084 Sayılı Kanun’la yapılan değişiklikten sonra, serbest bölgelerde vergi kanunları uygulanmaya başladığından, yükümlüler, bu bölgelerde yaptıkları harcamalar nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 69. maddesindeki yatırım indirimi hükümlerinden yararlanabilmektedirler.⁴²⁹

Yatırım indiriminden tam yükümlülüğe tabi olanlar yararlandığı gibi, dar yükümlülüğe tabi olanlarda yararlanabilmektedir. Teşvik belgesi aranmaksızın yapılan yatırımlarda yatırım indirimi istisnası, harcamanın yapıldığı yıl kazancından başlanarak uygulanır ve indirilecek tutara ulaşınca kadar devam eder.⁴³⁰

Nitekim 85 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, serbest bölgelerde yatırım indirimine ilişkin bu yönde bir hüküm getirmekteydi. Tebliğe göre; gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin beyan ettikleri kazancın, sadece serbest bölgede elde edilen istisna kazançtan oluşması halinde, sözü edilen istisna hükmü sebebiyle vergilendirilecek bir kazanç oluşmadığında, yükümlüler yararlanamadıkları yatırım indirimi tutarlarını, her yıl Devlet İstatistik Kurumu Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında arttırarak, kazançların oluştuğu yıllarda gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabilmektedir.⁴³¹

5084 sayılı Kanun ile serbest bölgelerde vergi kanunları uygulanmaya başladığı için, bu bölgelerde yatırım harcamaları nedeniyle GVK’ nun mülga 19. maddesi kapsamında teşvik belgesiz yatırım indiriminden yararlanılabilecektir. 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat alanlar, geçici maddede öngörülen istisna sebebiyle bu indirimden harcama yılında yararlanamayacaklar, ancak istisna süresi sonra erdikten sonra, hak kazandıkları indirim tutarını 19. maddede belirtilen esaslara göre

⁴²⁸ Taylar, a.g.e., s.119.

⁴²⁹ Erdoğan Sağlam, **Serbest Bölgelerde Yeni Düzen**, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 2004, Sayı:72, s.54.

⁴³⁰ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2001, s.109.

⁴³¹ Gürol Ürel, **Serbest Bölgelerde Yeni Vergilendirme Rejimi**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2004), Sayı. 93, s.10.

endekslemek suretiyle kullanabileceklerdir. İstisna süresince de harcamalar endekslenecektir.⁴³²

Fakat yatırım indirimi istisnası, 5479 Sayılı Kanun⁴³³ ile yapılan düzenleme ile sona erdirilmiştir. Ancak aynı zamanda 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, kazançtan indirilemeyen yatırım indirimi tutarlarının ileriki yıllarda indirimine ilişkin sınırlama da bu kanun ile getirilmiştir.⁴³⁴

Buna göre, serbest bölgelerde kazançları gelir veya kurumlar vergisine tabi mükellefler, 31.12.2005 itibarıyla mevcut olan ve devreden yatırım indirimi tutarlarını 2006, 2007 veya 2008 kazançlarından indirebileceklerdir. Kazançları gelir ve kurumlar vergisinden istisna olan yükümlüler ise, yapmış oldukları yatırımlara ilişkin indirim tutarını, vergilendirilecek kazançlarının olduğu yıllarda fakat en geç 2008 yılı kazancından indirebileceklerdir.⁴³⁵

8.2.1.5 Faiz ve Repo Gelirlerinde istisna

8.2.1.5.1 Farklı Görüşler – İdare ve Yargının Görüş Ayrılıkları

Serbest bölgelerde elde edilen faiz, repo gelirlerinin vergilendirilmesi uygulamada yaşanan vergi sorunlarının başında gelmektedir. Bu konuda, vergi idaresinin görüşü ile yargı kurumlarının görüşünün uyuşmadığı görülmektedir.⁴³⁶ 5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nda yapılan değişiklikler, 06.02.2004 tarihli ve 25365 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak bu tarihten itibaren yürürlüğe girmiştir. 5084 sayılı Kanun kapsamında, serbest bölgelere yönelik olarak yapılan yasal düzenlemelerin açıklanması bağlamında, Maliye Bakanlığı tarafından 85 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği çıkarılmıştır. Söz konusu Tebliğin ihtilaf konusu yaratan hükmü aşağıdaki gibidir.⁴³⁷

⁴³² Sağlam, s.54.

⁴³³ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (20.10.2013).

⁴³⁴ M. Fatih Köprü, http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=554227, (20.10.2013).

⁴³⁵ Taylar, s.119.

⁴³⁶ Güneş, Şibli, **Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faiz-Repo Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Maliye Postası Dergisi, Sayı:724, Kasım 2010, s.119.

⁴³⁷ Erdem, Tahir, **Serbest Bölge Kazancı İstisnasına Yönelik İdari Düzenlemenin Danıştay Kararları Değerlendirilmesi -1**, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:226, Şubat 2007, s.56.

"2.1.1. İstisna Kazançlarının Kapsamı

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ve işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Diger taraftan, sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bolgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir."

Aşağıda tartışılacağı üzere dava konusu olan Genel Tebliğin iptali istenen ve dava konusu edilen ikinci paragrafı, 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançların, faaliyet ruhsatlarındaki sürenin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmasına ilişkin yasal düzenlemenin kapsamını "faaliyetleri ile ilgili" kazançlar ile sınırlandıran idari düzenleme olmuştur.⁴³⁸

Söz konusu tebliğin dava edilen kısmını değerlendirmeye geçmeden önce serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin istisna kapsamındaki durumuna dair bazı açıklamalara yer vermekte fayda görülmektedir.

06.02.2004 öncesinde faaliyet ruhsat almış olan bir şubenin, faaliyet ruhsatında belirtilen tarihin son gününe kadar son gün de dâhil, oluşan kur farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, hem faaliyet ruhsatının bitim tarihi öncesinde oluşan müşteri alacaklarının ilgili tarihten sonra tahsil edilmesi sırasında hem de söz konusu tarihten sonraki geçici vergi dönemleri itibarıyla yapılacak değerleme işlemleri

⁴³⁸ Erdem, Tahir, s.56.

sırasında çeşitli hesaplarda oluşacak kur farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ayrıca söz konusu istisnanın sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olması sebebiyle, serbest bölgelerde şubesi bulunan yükümlüler ile işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan yükümlülerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançları istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden, örneğin 06.02.2004 öncesinde faaliyet ruhsatı almış bir şirketin, faaliyet konusu çerçevesinde serbest bölgeden yurt dışına satmış olduğu mal bedelinin serbest bölgede bulunan banka şubesine döviz olarak aktarılması halinde, alıcılar cari hesabının kapatılmasından sonra bankaya aktarılan dövizin değerlemesi sonucunda oluşabilecek lehte kur farkı geliri de istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir.⁴³⁹

Maliye Bakanlığı lehinde olan bir görüşe göre, Bakanlık tarafından çıkarılan 85 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ihtilaf konusu yaratan hükmünde yer alan istisna, mükellefin serbest bölgede gerçekleştirdiği faaliyetlerine yöneliktir. Gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilen de faaliyet kazancıdır. Öyleyse bir mükellefin serbest bölgede olsa dahi elde etmiş olduğu banka mevduat faizi gelirinin ilgili dönem geçici vergi matrahına dâhil edilmesi ve bağlı bulunulan vergi dairesi tarafından da geçici vergi tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. İstisna kapsamında elde edilen bir kazancın faaliyet dışı bir gelir elde etmek için kullanılması halinde, mükellefin elde edeceği faaliyet dışı gelirin, gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulması kanunun amacı ile çelişecektir. İşletmeler ellerinde atıl vaziyette bulunan paraları her zaman çeşitli yollarla değerlendirip ilave gelir sağlayabilmektedir. Bankalar vasıtasıyla faiz geliri elde edilmesi bu yollardan sadece birisidir. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere tanınan söz konusu gelir ve kurumlar vergisi istisnası, faiz gelirinin faaliyet kazancının bir parçası olup olmadığı, bu şekilde elde

⁴³⁹ “İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-13/7117 sayılı Özelgesi. Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.08.2006 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6-7186/15732 sayılı Özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

edilen faiz gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği gibi soruları sürekli gündeme getirmiştir.⁴⁴⁰

Karşıt bir görüşe göre ise, Maliye Bakanlığı'nın ilgili tebliğ'de yer alan görüşü, "asli faaliyetlere ilişkin gelirlerin fer'i gelirlerinin de asli rejime tabi olması gerektiği" şeklindeki yargı anlayışında da genel kabul görmüş ilkeye ters düştüğü gibi, şirket gelirlerinin "faaliyet geliri-faaliyet dışı gelir " şeklinde vergi kanunlarında olmayan bir ayırıma tabi tutulması sonucunu da doğurmuştur. Maliye Bakanlığı'nın anlayışına göre, serbest bölgedeki bir şirket istisna kapsamında ihracat kazancı elde etse ve bu gelirini bir bankada mevduat olarak değerlendirirse, elde edeceği faiz geliri vergiye tabi olacaktır. Hatta şirket, sermayesini bir bankaya mevduat olarak yatırırsa veya repo yapsa, bu işlemlerden elde edeceği gelir, vergiye tabi olacaktır. Mükellef haklarına saygılı vergi yönetiminin anlayışına göre, asıl faaliyet zararlı olsa, yani şirket zarar dahi etse, zararı dikkate alınmaksızın bu gelirleri dolayısıyla vergi ödeyecektir. Serbest bölgede faaliyet gösteren bir mükellefin başvurusu dolayısıyla konu yargının gündemine taşınmış ve Genel Tebliğin bu düzenlemesinin yargısal denetimi sağlanmıştır.

441

Yargı organlarının görüşü ise vergi idaresinin görüşünün tam tersidir. Zira, Danıştay 4. Dairesi, 13.7.2006 tarihli yürütmeyi durdurma kararı ile durdurmuş ve sonrasında da *"5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde, kurumlar vergisinin, birinci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde "ticari kazanç", her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanmıştır. Kanunun 38 inci maddesinde bilanço esasına göre, 39 uncu maddesinde ise işletme hesabı esasına göre ticari kazancın nasıl tespit edileceği açıklanmış olup, bu*

⁴⁴⁰ Osman Kırbaş, **Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faiz Gelirlerinde Son Söz Yargıdan**, Maliye Postası Dergisi, Sayı:695, Ağustos 2009, s.127.

⁴⁴¹ A. Bumin Doğrusöz, **Hukuka Göre**, Dünya Gazetesi, 11.09.2006. Aktaran Mustafa Sakal ve Mustafa Alpaslan, **Danıştayın Kurumlar Vergisi 85 no'lu Genel Tebliği'ne Kısmen Yürütmeyi Durdurma Kararı (Serbest Bölge Hk.)**, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:223, Kasım 2006, s.127,128.

maddelerde gelir türleri açısından bir ayrıma gidilmemiştir. Yine, aynı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 7 numaralı bendine göre mevduat faizleri, menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmiş olup, maddenin son fıkrasında "Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır" denilmektedir. Bütün bu maddeler birlikte değerlendirildiğinde, yasa koyucunun kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü kazancını ticari kazanç niteliğinde kabul ettiği sonucuna varılmaktadır. Esasen bu gelirlerin bir kısmının menkul sermaye iradı olarak elde edilmesi, bu iradın elde eden kişiye göre ticari kazanç sayılması ve ticari faaliyetin ayrılmaz bir unsuru olması vasfını değiştirmemektedir. Sermayenin veya nakitlerin bankalarda değerlendirilmesi ekonomik ve ticari hayatın bir gereği olup, bu gelirlerin ticari faaliyetin kapsamı dışında düşünülmesi mümkün değildir. Nitekim, 3218 sayılı Kanunda da kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartları belirtilmiş olup, Kanunda, elde edilen gelirlerin niteliği açısından bir ayrıma gidilmemiştir. Bu durumda, 85 seri No'lu Genel Tebliğin 2.1.1 inci maddesinin ikinci fıkrasıyla getirilen, kurumların ticari kazançlarının bir unsuru olan banka faiz gelirlerinin ana faaliyet konusu işlerden elde ettikleri ticari kazanç kapsamında olmadığı şeklindeki düzenleme ile Kanunda öngörülmeeyen bir sınırlama getirilmiştir" gerekçesiyle 85 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1. 'inci maddesinin ikinci fıkrasını iptal etmiştir.⁴⁴²

Danıştay 4. Dairesi söz konusu kararında özetle, "Yasa Koyucunun kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü kazancını ticari kazanç niteliğinde kabul ettiğini, gelirlerin bir kısmının menkul sermaye iradı olarak elde edilmesinin, bu iradın elde eden kişiye göre ticari kazanç sayılması ve esas faaliyetin ayrılmaz bir unsuru olması vasfını değiştirmeyeceğini, sermayenin veya nakitlerin bankalarda değerlendirilmesinin ekonomik ve ticari hayatın bir gereği olup bu gelirlerin ticari faaliyetin kapsamı dışında düşünülemeyeceğini, Serbest Bölgeler Kanunu'nda kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartları belirtilirken elde edilen gelirin niteliği açısından bir ayrıma

⁴⁴² "Danıştay 4. Dairesinin, 26.12.2006 tarihli, E.2005/1890, K.2006/3186 sayılı kararı", http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2, (26.09.2011).

*gidilmediğini ve 85 sıra numaralı tebliğin, Serbest Bölgeler Kanunu'nda öngörülme-
yen bir sınırlama getirdiğini” gerekçe göstererek yürütmeyi durdurma kararı vermiştir.*⁴⁴³

Maliye Bakanlığı'nın 85 seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin itilaf konusu bölümü, düzenleyici bir idari işlem olarak vergi kanunu ile öngörülmüş bir istisna düzenlemesini anlamca daralttığından, yasallık ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu aykırılık, temelinde kanun hükmünün yorumlanmasındaki farklılıktan kaynaklanmakla birlikte, netice itibari ile vergi hukuku sistematığında yer verilmemiş olan bir ayrıma dayandığından ve kanunla düzenlenmesi gereken bir alana idarenin müdahalesi anlamına geldiğinden eleştirilmektedir.⁴⁴⁴

Kanun koyucunun serbest bölgelerdeki kazanç istisnasını esas faaliyet gelirleriyle sınırlandırması isteniyorsa, bu durumun bazı ülke uygulamalarında olduğu gibi kanunda aktif gelirler-pasif gelirler ayrımı şeklinde ifade edilmesi gerekmektedir. Bu ayrım kapsamında, aktif gelirler faaliyet ruhsatında belirtilen esas faaliyet gelirlerini, pasif gelirler ise esas faaliyetin dışında kalan gelirler olarak gruplandırılan olağan ve olağan dışı diğer faaliyet gelir ve karlarını ifade etmektedir. Bir teşvik unsuru olarak aktif gelirler daha düşük oranda vergilendirilebilir veya vergi dışında tutulabilirken, pasif gelirler (menkul veya gayrimenkul sermaye iradi niteliğindeki gelirler) daha yüksek oranda vergilendirilebilecektir.⁴⁴⁵

Diğer yandan bu içerikle hazırlanacak bir kanunda, ekonomik koşullardaki değişimlere paralel olarak mevzuat yönünden uyum sağlanması açısından, yasal düzenleme çerçevesinde öngörülen istisna için Bakanlar Kuruluna belirli bir sınır dahi-
linde değişiklik yapma yetkisi tanınabilecektir.⁴⁴⁶

⁴⁴³ A. Bumin Doğrusöz, **Hukuka Göre**, Dünya Gazetesi, 11.09.2006. Aktaran Sakal, Alpaslan, s.127,128.

⁴⁴⁴ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s.13.

⁴⁴⁵ A. Bumin Doğrusöz, **"Serbest bölgelerin bir yürütmeyi durdurma kararı"**, <http://www.dunyagazetesi.com.tr/newsdisplay.asp?upsaleid=277867&deptid=80> (11.09.2012), Aktaran Tahir Erdem, **Serbest Bölge Kazancı İstisnasına Yönelik İdari Düzenlemenin Danıştay Kararları Değerlendirilmesi -III**, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:228, Nisan 2007, s.122.

⁴⁴⁶ Erdem, **Serbest Bölge Kazancı İstisnasına Yönelik İdari Düzenlemenin Danıştay Kararları Değerlendirilmesi -III**, a.g.e., s.122.

8.2.1.5.2 İhtilafı Bir Yargı Kararının Değerlendirilmesi

85 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ihtilaf konusu yaratan ve dava konusu edilen hükmünün her iki paragrafında yer alan “*yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlar*” kavramı ile anlatılmak istenenin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Söz konusu tebliğde geçen “yürütülen faaliyetlerden” kastedilen şey, “işletme faaliyetleri” ise bu faaliyetler; hem açık olarak faaliyet gelir ve giderlerini, zımni olarak da faaliyet dışı gelir ve giderlerini kapsamakta hem de satın alımı, ithalatı, üretimi, pazarlaması, satışı, ihracatı, yönetimi vb. alt faaliyetleri ile birlikte her biri ayrı topyekün birer faaliyeti ifade etmektedir.

Çünkü bir yandan serbest bölgelerde, serbest bölgeler dışında yürütülen her faaliyete izin verilmemiş, öte yandan serbest bölgeler dahilinde veya haricinde yürütülen faaliyetler aynı da olsa farklı da olsa, dava konusu edilen hükmün birinci paragrafında belirtildiği üzere “*Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ve işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.*” denilmek suretiyle serbest bölgeler dışındaki faaliyetler, “*gelir elde etme biçimi bakımından, faaliyet geliri elde etmeye yönelik faaliyetler veya faaliyet dışı gelir elde etmeye yönelik faaliyetler*” biçiminde ikili bir ayırıma tabi tutulmamıştır.

85 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin söz konusu hükmünün birinci paragrafı,

“İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ve işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.”

şeklindedir.

İlk olarak yukarıdaki paragrafta yer alan “sadece” kelimesinin yerini değiştirdiğimizde hüküm aşağıdaki biçimde olmaktadır:

*“İstisna, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere **sadece** serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ve işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.”*

İkinci olarak, hükmün anlamını değiştirmeden aşağıdaki biçimde ifade etmek mümkündür:

*“İstisna, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ve işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere **sadece** serbest bölgelerde yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlara ilişkindir. Bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlara ilişkin değildir.”*

Söz konusu tebliğ hükmü anlamı değişmeden son paragrafta belirttiğimiz hale dönüştüğünde “faaliyetlerden” kelimesiyle kastedilenin, hem açık olarak faaliyet gelir ve giderlerini, zımni olarak da faaliyet dışı gelir ve giderlerini kapsayan hem de yukarıda sözünü ettiğimiz alt faaliyet türleri ile birlikte her biri ayrı topyekün birer faaliyeti ifade eden “işletme faaliyetleri” olduğunu görüyoruz. Böylece sözü edilen işletme faaliyetlerinin hem serbest bölgelerde hem de serbest bölgeler dışında cereyan eden işletme faaliyetleri olduğunu, istisnanın ise sadece serbest bölgelerde cereyan eden işletme faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ilişkin olduğunu anlıyoruz.

Öyleyse, 85 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin ihtilaf konusu yaratan ve dava konusu edilen hükmünün ya ikinci paragrafının yazılmasına gerek yoktur ya da birinci paragrafında “işletme faaliyetleri” olarak kabul edildiği düşünülen “yürütülen faaliyetler” hususu, *“Diğer taraftan, sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün değildir.”*denilmek ve böylece özünün tamamen değiştirilmesi suretiyle, “gelir elde etme

biçimi bakımından, faaliyet geliri elde etmeye yönelik faaliyetler veya faaliyet dışı gelir elde etmeye yönelik faaliyetler” biçiminde, ikinci paragrafında ikili bir ayırıma tabi tutularak bir yazım yanlışlığı meydana gelmiştir.

Bu anlamda faiz ve repo gelirlerinin, gelir elde etme biçimi bakımından faaliyet dışı gelirler olmasına rağmen yukarıda sözünü ettiğimiz hususlar topluca değerlendirildiğinde, işletme faaliyetlerinin bir parçası olduğu ve faaliyet gelirlerinden ayırd edilmesinin gereksiz olduğu ve böylelikle Danıştay 4. Dairesi ile bu Daire’ye paralel görüşte olanların haklı olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

85 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin ihtilaf konusu yaratan ve dava konusu edilen yukarıdaki (orijinal) hükmünün her iki paragrafında yer alan “*yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlar*” ifadesinde “yürütülen faaliyetlerden” kastedilen şey gelir elde etme biçimi bakımından, “faaliyet geliri elde etmeye yönelik faaliyetler” ise bu faaliyetler açıkça “faaliyet dışı gelir elde etmeye yönelik faaliyetlerden elde edilen kazançları” kapsamı dışında bırakmakta, “faaliyet geliri elde etmeye yönelik faaliyetlerden elde edilen kazançları” kapsamaktadır.

İlk olarak 85 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde yer alan “*sadece*” kelimesinin yerini değiştirdiğimizde ve sırasıyla “*serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir*” ibaresi yerine “*serbest bölgelerde elde edilen faaliyet kazançlarına ilişkindir*” ibaresini ve “*bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar*” ibaresi yerine de “*bölgeler dışında elde ettikleri faaliyet kazançları*” ibaresini koyduğumuzda hüküm aşağıdaki biçimde olmaktadır:

“İstisna, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere sadece serbest bölgelerde elde edilen faaliyet kazançlarına ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ve işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında elde ettikleri faaliyet kazançları istisna kapsamında değildir.”

İkinci olarak, yukarıdaki paragrafın anlamını değiştirmeden aşağıdaki biçimde ifade etmek mümkündür:

“İstisna, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ve işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere sadece serbest bölgelerde elde ettikleri faaliyet kazançlarına ilişkindir. Bu bölgeler dışında elde ettikleri faaliyet kazançlarına ilişkin değildir.”

Söz konusu tebliğ hükmünün birinci paragrafı son paragrafta belirttiğimiz hale dönüştüğünde kastedilenin bu kez, gelir elde etme biçimi bakımından, “faaliyet geliri elde etmeye yönelik faaliyetlerden elde edilen kazançların” olduğunu, “faaliyet dışı gelir elde etmeye yönelik faaliyetlerden elde edilen kazançları” ise kapsamı dışında bıraktığını görüyoruz. Böylece sözü edilen faaliyet kazançlarının, hem serbest bölgelerde hem de serbest bölgeler dışında cereyan eden faaliyet geliri elde etmeye yönelik faaliyetlerden elde edilen kazançlar olduğunu, istisnanın ise sadece serbest bölgelerde cereyan eden faaliyet geliri elde etmeye yönelik faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğunu anlıyoruz.

85 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin ihtilaf konusu yaratan ve dava konusu edilen hükmünün aşağıda belirtilen ikinci paragrafı,

“Diğer taraftan, sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.”

birinci paragrafında bize göre eksik bırakılan “faaliyet dışı elde ettikleri kazançlar” ibaresinin orijinal metnin aşağıdaki yerlerine eklenerek;

“İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ve işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgelerde faaliyet dışı elde ettikleri kazançlar ile bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar ve faaliyet dışı elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.”

biçimine dönüştürülmesi kaydıyla birinci paragrafı açıklayıcı ve tamamlayıcı bir nitelik kazanmaktadır.

Bu anlamda faiz ve repo gelirlerinin, gelir elde etme biçimi bakımından faaliyet dışı gelirler kategorisinde olup yukarıda sözünü ettiğimiz hususlar topluca değerlendirildiğinde, işletme faaliyetlerinin bir parçası olmadığı ve faaliyet gelirlerinden ayırd edilmeleri gerektiği ve böylelikle İdare ile İdare'ye paralel görüşte olanların haklı olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Danıştay 4. Dairesi'nin, 13.7.2006 tarihli yürütmeyi durdurma kararı ile durdurduğu ve sonrasında da 2.1.1. 'inci maddesinin ikinci fıkrasını iptal ettiği 85 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nden sonra Maliye Bakanlığı, 5520 sayılı KVK' nun uygulanmasına ilişkin açıklamaları kapsayan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ni yayımlamıştır.

Söz konusu tebliğ ile,

“...serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hâsılâtın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır”

yeni bir düzenleme yapılmıştır.⁴⁴⁷

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre, “Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hâsılâtın, serbest bölgelerde yürütülen

⁴⁴⁷ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

*faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde “mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde” değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnanın bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle eklenen geçici 3'ncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.” Vergi idaresinin yukarıda yer alan görüşünde, özetle faiz ve repo gibi getirilerin vergilendirilmesinde, gelirin faaliyet dışı olup olmadığı belirleyici unsur olmaktadır.*⁴⁴⁸

Danıştay 4. Dairesinin 85 Seri Nolu tebliğin bahse konu hükmünün ikinci paragrafını iptal etmeden önceki aşamada İdare'nin olaya bakışını anımsarsak;

1- İdare, *“faaliyet geliri faaliyet dışı gelir olarak gelir türü ayırımına gitmek suretiyle serbest bölgelerde elde edilen faiz ve repo gelirlerini, kurum kazancının bir parçası olarak ama faaliyet dışı bir gelir türü olarak görmekte, faaliyet kazancının bir parçası olarak görmemekte ve istisna dışı bir kazanç olarak nitelendirip vergilendirmek gerektiğini”* belirtmekteydi.

2- İdare, *“serbest bölge kullanıcılarının, faaliyet ruhsatlarındaki etkinliklerden doğan kazançlarının; faaliyet dışı kazanç türlerini içermediği sadece faaliyetleriyle ilgili kazançları içerdği kabulüyle, gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmasını”* savunuyordu. Bunun nedeni İdarenin, SBK'nun konuyla ilgili maddesindeki faaliyetler kelimesini faaliyet dışı gelir getiren faaliyetlerden arınmış ana faaliyetler olarak nitelendirmesi ve yayımladığı 85 Nolu tebliğde de bu nitelendirmeyi aynen devam ettirmesiydi.

Danıştay 4. Dairesinin 85 Seri Nolu tebliğin bahse konu hükmünün ikinci paragrafını iptal etmesindeki gerekçelerini ise İdare'nin bakış açısı ile karşılaştırma adına yukarıda belirttiğimiz maddeleri benzer biçimde ve özlü olarak aşağıdaki biçimde ifade etmek mümkündür:

⁴⁴⁸ Güneş, s.119.

1- Danıştay 4. Dairesi, “*faaliyet geliri faaliyet dışı gelir olarak gelir türü ayırımına gitmeksizin serbest bölgelerde elde edilen faiz ve repo gelirlerini, hem kurum kazancının hem de faaliyet kazancının bir parçası olarak görmekte ve istisnaya tabi bir kazanç olarak nitelendirip vergilendirme dışında bırakmak*” istemekteydi.

2- Danıştay 4. Dairesi, “*serbest bölge kullanıcılarının, faaliyet ruhsatlarındaki etkinliklerden doğan kazançlarının; faiz ve repo gelirlerini de kapsadığını, böyle olunca da tamamının ticari kazanç olması ve tamamının gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerektiğini*” savunuyordu. Bunun nedeni Danıştay 4. Dairesinin, SBK’nun konuyla ilgili maddesindeki faaliyetler kelimesini faaliyet dışı gelir getiren faaliyetleri de kapsayan ana faaliyetler olarak nitelendirmesiydi. Diğer bir deyişle Danıştay 4. Dairesi “*ticari faaliyetin bir gereği olsa da atıl kalan paranın bankaya tevdi edilmesinden elde edilen faiz gelirini, serbest bölgede yürütülen faaliyete bağlı olarak elde edilen bir kazanç*” olarak nitelendirmekteydi.

Görüldüğü üzere idare ve yargı arasında tam bir görüş ayrılığı mevcut olmuştur. Danıştay 4. Dairesinin 85 Seri Nolu tebliğin bahse konu hükmünün ikinci paragrafını bu kez iptal ettikten sonraki aşamada ise İdare’nin olaya bakışı değişmiş ve bu değişikliği yayımladığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’ne yansıtmıştır.

İdare, “*serbest bölgelerde elde edilen faiz ve repo gelirlerini, kurum kazancının bir parçası olarak ama faaliyet dışı bir gelir türü olarak görmeye devam ettiği ve faaliyet kazancının bir parçası olarak görmemeye devam ettiği halde serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hâsılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirlerin söz konusu istisnadan yararlanabileceğini*” belirtmiştir.

İdare, 84 Seri No.lu Tebliğ, Danıştay 4. Dairesi’nce iptal edilmeden önce, “*serbest bölge kullanıcılarının, faaliyet ruhsatlarındaki etkinliklerden doğan kazançlarının; faaliyet dışı kazanç türlerini içermediği sadece faaliyetleriyle ilgili*

kazançları içerdiği kabulüyle, gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmasını,” SBK’nun konuyla ilgili madde hükmünü böyle anladığı için savunuyorken, Danıştay’ın 84 Seri No.lu Tebliğ’i iptal kararından sonra çıkardığı 1 Seri Nolu Tebliğ ile “istisna kapsamında elde edilen bir kazancın faaliyet dışı bir gelir elde etmek için ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak bile olsa kullanılması halinde, mükellefin elde edeceği faaliyet dışı geliri, gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutması,” savunduğu SBK’nun konuyla ilgili madde hükmünün amacı ile açıkça çelişen bir durumdur. Bu bakımdan İdarenin, 1 Seri Nolu Tebliğ ile adeta önceden kendince anladığı ve savunduğu SBK’nun konuyla ilgili madde hükmünün dışına çıktığı düşünülmektedir.

Maliye Bakanhğı’nın bu kez Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’na yaptığı karar düzeltme başvurusu üzerine, bu karar düzeltme başvurusunu 20.03.2009 tarihinde Bakanlık lehine karara bağlayan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun aldığı 20.03.2009 günlü ve E:2008/378- K:2009/135 sayılı kararda ise, *“vergi muafiyet ve istisnalarını düzenleyen kurallarda öngörülen koşulların, yasa koyucunun bu düzenlemeleri öngörme amacına aykırı ya da bu amacı aşarak uygulanması, Anayasanın 73’üncü maddesinde eşitlik ilkesinin yansıması olarak yer alan idari görüşe göre vergilendirme ve vergi adaletine aykırı sonuç yaratır. Bu nedenle yasadaki istisna hükümlerinin uygulanmasında, söz konusu durumun göz önünde bulundurulması gerekir. Ticari faaliyetin bir gereği olsa da atıl kalan paranın bankaya tevdi edilmesinden elde edilen faiz, işyerinde yürütülen etkinlikten doğan bir kazanç olmayıp, nakdi sermayenin getirisi olduğundan, serbest bölgede yürütülen faaliyet nedeniyle elde edilen bir kazanç olarak nitelendirilemez.”* denilmiştir. 5084 sayılı Yasanın 8 ve 9’uncu maddelerinin gerekçeleri göz önüne alındığında, 3218 sayılı Kanunun 5084 sayılı Kanun ile değişik kurallarının, serbest bölge kullanıcılarının, faaliyet ruhsatlarındaki etkinliklerden doğan kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulması amacıyla yürürlüğe konulduğu anlaşılmaktadır.⁴⁴⁹

Serbest bölgede faaliyet gösteren vergi yükümlüleri ile aynı alanda faaliyet gösteren bölge dışındaki mükellefler arasında rekabet eşitsizliğini de gidermek amacı içeren bu düzenleme karşısında, bir miktar nakit kıymetin bankaya tevdi edilmesinden

⁴⁴⁹ Kırbaş, **Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faiz Gelirlerinde Son Söz Yargıdan**, s.128, 129.

doğan faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı kazanç ve iratların da düzenleme kapsamında olduğunu kabule olanak bulunmamaktadır. “*Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde öngörülen ticari, zirai, mesleki kazançlarla diğer kazanç ve iratlardan, ücretlerden, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı olan gelir unsurlarından oluşmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun menkul sermaye iradını düzenleyen 75'inci maddesinin son fıkrasında bu iratların, iradı sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı olması halinde ticari kazancın tespitinde dikkate alınacağını öngören kuralı, gayrisafi iradın vergiye tabi tutulacak kısmı olan safi iradın tespit sekline yapılmış bir gönderme içermektedir. Bu göndermenin, gelir unsurunun niteliğini değiştirici etkide bir düzenleme içermediği, sadece matrahın belirlenmesiyle ilgili olduğu açıktır. Dolayısıyla menkul sermaye iradının, gelirin veya kurum kazancının unsurlarından olması ile serbest bölgelerde faaliyet ruhsatı doğrultusunda yürütülen etkinliklerden doğan kazançları vergiden müstesna tutan kuralın uygulanmasında Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin son fıkrasına dayanılarak bağ kurulması suretiyle verilen ve 85 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1. 'inci maddesinin ikinci fıkrasında, yasada öngörülme-yen bir sınırlama yapıldığı gerekçesine dayanan kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.*” hükmüyle, Maliye Bakanlığı'nın temyiz istemi kabul edilmiş ve Danıştay Dördüncü Dairenin, serbest bölgelerde elde edilen faiz gelirlerini istisna kapsamında değerlendiren 26.12.2006 günlü ve E:2005/1890, K:2006/3186 sayılı kararının bozulmasına karar verilmiştir.⁴⁵⁰

Bu kararla birlikte, 85 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin serbest bölgelerde elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesini düzenleyen 2.1.1. bölümünün ikinci paragrafını iptal eden Danıştay Dördüncü Dairenin 26.12.2006 günlü ve E:2005/1890 - K:2006/3186 sayılı kararı bozulmuş olduğundan; tebliğin ilgili kısmının yürürlüğü devam edeceği gibi serbest bölgelerde elde edilecek faiz gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olarak bu tarihten sonra yapılacak yasal düzenlemelerde Danıştay Vergi Davaları Kurulunun söz konusu kararının da etkili olacağı kesindir. Ayrıca yine bu kararla, faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı kazanç ve iratların vergi matrahına dâhil edilip beyan edileceği; bir kurumun serbest bölgelerde elde edeceği faiz

⁴⁵⁰ Kırbaş, *Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faiz Gelirlerinde Son Söz Yargıdan*, s.128, 129.

gelirlerinin kurum kazancının bir parçası olsa da doğrudan faaliyet geliri olarak kabul edilmesinin mümkün olmayacağı ve istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği kesinlik kazanmıştır.⁴⁵¹

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, Maliye Bakanlığı'nın temyiz istemini kabul ederek, Danıştay Dördüncü Dairenin, serbest bölgelerde elde edilen faiz gelirlerini istisna kapsamında değerlendiren kararının bozulmasına karar vermesindeki gerekçeleri maddeler itibarıyla ve özlü olarak aşağıdaki biçimde ifade etmek mümkündür:

1- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da İdare'nin savunduğu görüşleri benimseyerek, *“faaliyet geliri faaliyet dışı gelir olarak gelir türü ayırımına gitmek suretiyle serbest bölgelerde elde edilen faiz ve repo gelirlerini, kurum kazancının bir parçası olarak ama faaliyet dışı bir gelir türü olarak görmekte, faaliyet kazancının bir parçası olarak görmemekte ve istisna dışı bir kazanç olarak nitelendirip vergilendirmek”* istemektedir.

2- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, *“serbest bölge kullanıcılarının, faaliyet ruhsatlarındaki etkinliklerden doğan kazançlarının; faaliyet dışı kazanç türlerini içermediği sadece faaliyetleriyle ilgili kazançları içerdiği kabulüyle, gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmasını”* savunmuştur. Bunun nedeni Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, SBK'nun konuyla ilgili maddesindeki faaliyetler kelimesini faaliyet dışı gelir getiren faaliyetlerden arınmış ana faaliyetler olarak nitelendirmesi ve İdare'nin yayımladığı 85 Nolu tebliğde de bu nitelendirmenin mevcudiyetini aynen kabul edip savunmuş olmasıdır.

Diğer bir deyişle Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu *“ticari faaliyetin bir gereği olsa da atıl kalan paranın bankaya tevdi edilmesinden elde edilen faiz gelirini, işyerinde yürütülen etkinlikten doğan bir kazanç olmayıp, nakdi sermayenin bir getirisi olarak gördüğünden serbest bölgede yürütülen faaliyet nedeniyle elde edilen bir kazanç”* olarak nitelendirmemektedir.

⁴⁵¹ Kırbaş, **Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faiz Gelirlerinde Son Söz Yargıdan**, s.130.

Danıştay 4. Dairesinin 85 Seri Nolu tebliğin bahse konu hükmünün ikinci paragrafını iptal kararı ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, Maliye Bakanlığı'nın temyiz istemini kabul ederek, Danıştay Dördüncü Dairenin, serbest bölgelerde elde edilen faiz gelirlerini istisna kapsamında değerlendiren kararının bozulmasına karar vermesindeki gerekçeleri ve değerlendirmeleri karşılaştırarak aşağıdaki biçimde ifade edebiliriz.

1- Danıştay 4. Dairesi, “5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesine göre; kurumlar vergisinin, aynı kanunun birinci maddesinde yazılı mükelleflerce bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının yani kurumlar vergisi matrahının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağını”,

1- Buna karşılık Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, “Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurum kazancının, Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde öngörülen ticari, zirai, mesleki kazançlarla diğer kazanç ve iratlardan, ücretlerden, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı olan gelir unsurlarından oluştuğunu” belirtmiştir.

2- Danıştay 4. Dairesi, “Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde “ticari kazancın”, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlandığını, 38 inci maddesinde bilanço esasına göre, 39 uncu maddesinde ise işletme hesabı esasına göre ticari kazancın nasıl tespit edileceğinin açıklandığını ve bu maddelerde gelir türleri açısından bir ayırıma gidilmediğini, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 7 numaralı bendine göre mevduat faizlerinin, menkul sermaye iradı olarak nitelendirildiğini, maddenin son fıkrasında ise “yukarıda yazılı iratların, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınacağını” ifade edildiğini” belirtmiştir.

2- Buna karşılık Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, “Gelir Vergisi Kanununun menkul sermaye iradını düzenleyen 75'inci maddesinin son fıkrasına göre bu iratların, iradı sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı olması halinde ticari kazancın tespitinde dikkate alınacağını öngören kuralının, gayrisafi iradın

vergiye tabi tutulacak kısmı olan safi iradın tespit şekline yapılmış bir gönderme içerdiğini ve bu göndermenin, gelir unsurunun niteliğini değiştirici etkide bir düzenleme içermediğini, sadece matrahın belirlenmesiyle ilgili olduğunun açık olduğunu” belirtmiştir.

3- Ayrıca Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, “vergi muafiyet ve istisnalarını düzenleyen kurallarda öngörülen koşulların, yasa koyucunun bu düzenlemeleri öngörme amacına aykırı ya da bu amacı aşarak uygulanmasının, Anayasanın 73'üncü maddesinde eşitlik ilkesinin yansıması olarak yer alan idari görüşe göre vergilendirme ve vergi adaletine aykırı sonuç yaratacağını, bu nedenle yasadaki istisna hükümlerinin uygulanmasında, söz konusu durumun göz önünde bulundurulması gerektiğini, 5084 sayılı Yasanın 8 ve 9'uncu maddelerinin gerekçelerinin göz önüne alınması durumunda, 3218 sayılı Yasanın 5084 sayılı Yasa ile değişik kurallarının, serbest bölge kullanıcılarının, faaliyet ruhsatlarındaki etkinliklerden doğan kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulması amacıyla yürürlüğe konulduğunun anlaşıldığını” belirtmiştir.

4- Danıştay 4. Dairesi, “yasa koyucunun kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü kazancını ticari kazanç niteliğinde kabul ettiği sonucuna varılmakta olduğunu, esasen bu gelirlerin bir kısmının menkul sermaye iradı olarak elde edilmesinin, bu iradın elde eden kişiye göre ticari kazanç sayılması ve ticari faaliyetin ayrılmaz bir unsuru olması vasfını değiştirmediğini, sermayenin veya nakitlerin bankalarda değerlendirilmesinin ekonomik ve ticari hayatın bir gereği olup, bu gelirlerin ticari faaliyetin kapsamı dışında düşünülmesinin mümkün olmadığını, nitekim, 3218 sayılı Kanunda da kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartlarının belirtilmiş olup, Kanunda, elde edilen gelirlerin niteliği açısından bir ayırımı gidilmediğini” belirtmiştir.

4- Buna karşılık Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, “ticari faaliyetin bir gereği olsa da atıl kalan paranın bankaya tevdi edilmesinden elde edilen faizin, işyerinde yürütülen etkinlikten doğan bir kazanç olmayıp, nakdi sermayenin getirisi olduğundan, serbest bölgede yürütülen faaliyet nedeniyle elde edilen bir kazanç olarak nitelendirilemeyeceğini, serbest bölgede faaliyet gösteren vergi yükümlülükleri ile aynı

alanda faaliyet gösteren bölge dışındaki mükellefler arasında rekabet eşitsizliğini de gidermek amacı içeren bu düzenleme karşısında, bir miktar nakit kıymetin bankaya tevdi edilmesinden doğan faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı kazanç ve iratların da düzenleme kapsamında olduğunu kabule olanak bulunmadığını” belirtmiştir.

5- Danıştay 4. Dairesi, “85 seri No’lu Genel Tebliğin 2.1.1 inci maddesinin ikinci fıkrasıyla getirilen, kurumların ticari kazançlarının bir unsuru olan banka faiz gelirlerinin ana faaliyet konusu işlerden elde ettikleri ticari kazanç kapsamında olmadığı şeklindeki düzenleme ile Kanunda öngörülme­yen bir sınırlama getirilmiştir” gerekçesiyle söz konusu tebliğin ilgili fıkrasını iptal etmiştir.

5- Buna karşılık Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, “menkul sermaye iradının, gelirin veya kurum kazancının unsurlarından olması ile serbest bölgelerde faaliyet ruhsatı doğrultusunda yürütülen etkinliklerden doğan kazançları vergiden müstesna tutan kuralın uygulanmasında, Gelir Vergisi Kanununun 75’inci maddesinin son fıkrasına dayanılarak bağ kurulması suretiyle verilen ve 85 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1. ‘inci maddesinin ikinci fıkrasında, yasada öngörülme­yen bir sınırlama yapıldığı gerekçesine dayanan kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.” hükmüyle, Maliye Bakanlığı’nın temyiz istemi kabul edilmiş ve Danıştay Dördüncü Dairenin, serbest bölgelerde elde edilen faiz gelirlerini istisna kapsamında değerlendiren 26.12.2006 günlü ve E:2005/1890, K:2006/3186 sayılı kararının bozulmasına karar vermiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu’nun, analizimizi kolaylaştırması ve anlaşılmasında kolaylık sağlaması bakımından aşağıda sadeleştirilmiş biçimde verilen konu hakkındaki maddelerinin, birbirini anlamlı bir biçimde takip edecek biçimde sıralanması durumunda karşımıza net sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

a- Faiz ve repo gelirleri, menkul sermaye iradıdır.

b- Ticari Kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançtır.

- c- Faiz ve repo gelirleri, bunları sağlayan sermayenin sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde ticari kazancın tespitinde nazara alınır.
- d- Ticari kazanç hükümleri, safi kurum kazancının tespitinde uygulanır.
- e- Safi kurum kazancı üzerinden, kurumlar vergisi hesaplanır.

Yukarıdaki basitleştirilmiş sıralamada, faiz ve repo gelirlerinin, aslında gelir türlerinden biri olan menkul sermaye iradı olduğunu, ancak bu tip gelirlerin, bir ticari işletmede, ticari faaliyetlere bağlı olarak elde edilmesi durumunda asli unsurunu kaybetmeksizin ticari kazancın tespitinde ticari kazanç hükümlerine tabi olmak kaydıyla dikkate alındığını, ticari kazancın, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç olduğunu, bu tanımlamanın içinde yer alan faaliyetler kelimesi ile faiz ve repo gelirlerinin ticari faaliyetlere bağlı olarak elde edilmesi durumunda ticari kazancın tespitinde dikkate alındığını bildiren cümledeki faaliyetler kelimesinin, ticari kazanç elde etmeye yönelik olmak üzere gelir elde ettiren ana faaliyetler yanında buna bağlı olarak gelir elde ettiren tali faaliyetleri de kapsadığını, sözü edilen ticari kazancın tespitini sağlayan hükümlerin aynı zamanda safi kurum kazancının tespitini de sağladığını ve nihayet kurumlar vergisinin, ticari kazanç hükümlerinin uygulanmasıyla tespit edilen kurum kazancı üzerinden hesaplandığını görmekteyiz.

Yukarıdaki şekilde değerlendirildiğinde faiz ve repo gelirlerinin, kanun hükmünde geçtiği şekliyle “faaliyete bağlı” kavramından hareketle, faaliyetler içinde onun bir unsuru olarak değerlendirildiği aşıkardır. Faaliyetler de yine kanun hükmünde geçtiği şekliyle ticari ve sınai faaliyetlerdir. GV Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 7 numaralı bendine göre “*mevduat faizleri, menkul sermaye iradı*” olarak nitelendirilmiş olup, maddenin son fıkrasında “*Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır*” denilmektedir. Bu ifade manidardır. Menkul sermaye iratlarını sağlayan, söz konusu menkullere tahsis edilen sermaye olduğuna göre söz konusu iratlar, bunları sağlayan sermayenin sahibinin ancak ve ancak ticari faaliyetine bağlı olması durumunda ticari kazancın tespitinde ve dolayısıyla kurumlar vergisi matrahının oluşumunda rol oynarlar. Bu anlamda iratları sağlayan sermayenin, yani iratların kaynağının, bunların

sahibinin ticari faaliyetine göre oluşan likit (parasal) fonlar olduğunu, bu fonların da döner sermayenin bir unsuru olduğunu belirtmek mümkündür.

İratların, bunları sağlayan sermayenin sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunması kavramı aynı zamanda, ticari faaliyet olmadığı takdirde söz konusu iratların; “bu iratları sağlayacak sermayenin, sahibi tarafından bu alanlara tahsis edilmemesi üzerine gerçekleşmeyeceği” koşulunu da içermektedir. Yani sermaye sahibi, herhangi bir ticari veya sınai faaliyette bulunmaksızın sadece menkul sermaye iradı sağlamak gayesiyle sermaye tahsis etmemekte, tahsis ettiği sermaye ile gösterdiği ticari veya sınai faaliyetine göre oluşan likit fonlar, bir sermaye unsuru olarak söz konusu iratların kaynağını oluşturmaktadır.

Öte yandan menkul sermaye iratlarının, bunları sağlayan sermayenin sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunmadığı, örneğin bireysel faaliyetine veya bankacılık, borsa vb faaliyetlerine bağlı bulunduğu durumlar da göz önüne alındığında, serbest bölgelerde sınai ve ticari faaliyetlerde bulunan firmaların faiz ve repo gelirleri elde etmek amacı ile kurulan saydığımız firma türlerinden olmadıkları, ana sözleşmelerinde belirttikleri faaliyet konularının ve gösterdikleri faaliyetlerin faiz ve repo gelirleri elde etmek olmadığı, ticari ünvanlarının bu türden gelirleri elde etmeye yönelik olarak belirlenmediği açıkça ortaya çıkmaktadır.

Başka bir deyişle menkul sermaye iratlarını sağlayan sermayenin sahibince, serbest bölgelerde kurulan firmaların, farklı vergileme rejimlerine bağlı olan bu tip gelirleri elde etme amacına yönelik faaliyette bulunmadıkları veya asıl amacı bu tip gelirleri elde etmeye yönelik olan yatırım kuruluşları, banka, banker, aracı kurumlar vb işletme biçimi olarak kurulmadıkları aşıkardır.

Bu anlattıklarımız topluca değerlendirildiğinde, Danıştay 4. Dairesinin, “Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde *“ticari kazancın”, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar*” olarak tanımlandığını, “*Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 7 numaralı bendine göre mevduat faizlerinin, menkul sermaye iradı*” olarak nitelendirildiğini, maddenin son fıkrasında ise “*yukarıda yazılı iratların, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu*

takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınacağını” ifade edildiğini belirtmesi dahi bize göre tek başına bir gerekçe olarak faiz ve repo gelirlerinin ticari kazancın bir parçası olduğu sonucuna varılmasını gerekli kılmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun *“ticari faaliyetin bir gereği olsa da atıl kalan paranın bankaya tevdi edilmesinden elde edilen faiz, işyerinde yürütülen etkinlikten doğan bir kazanç olmayıp, nakdi sermayenin getirisi olduğundan, serbest bölgede yürütülen faaliyet nedeniyle elde edilen bir kazanç olarak nitelendirilemez”* yaklaşımı, SBK’nda sözü geçen “faaliyetler” kelimesinden kastedilenin faiz ve repo geliri elde etmeye yönelik faaliyetleri içine almayan, salt sınai ve ticari faaliyetleri kasteden ana faaliyetler olduğunu tereddütsüz olarak kabullenip, bu kabule göre hareket etmesinden kaynaklanan bize göre yanlış olan bir yaklaşımdır. Çünkü yukarıda da ayrıntılı olarak bahsettiğimiz üzere Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun savunduğu gibi atıl kalan paranın bankaya tevdi edilmesinden elde edilen faizin; işyerinde yürütülen etkinlikten doğan bir kazanç olup olmaması değil, etkinlik olsun veya olmasın Danıştay 4. Dairesinin savunduğu gibi GVK’nun 75 inci maddesi mucibince bu faizin, bunu sağlayan sermayenin sahibinin ticari faaliyetlerine bağlı olması hususu burada önem taşımaktadır.

Serbest Bölgelerde ticari ve sınai faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefi işletmeler, aynı yapı içerisinde dışarıdan fon kabul etmek ve bu fonları faiz ve repo geliri elde etmek üzere kullanmak serbestiyetine de sahip değildir. Bir an için söz konusu serbestiyetin var olduğunu düşünsek bile faiz ve repo geliri elde etme faaliyeti, toplam faaliyetler içerisinde kapsadığı alanla orantılı olarak kendisine atfedilen önem derecesinde ayrı bir örgütlenme, sermaye, teknik bilgi ve uzmanlık yapısını gerektirmektedir. Çünkü bu tip faaliyetlerin de bir yatırım ve işletme maliyeti bulunmaktadır.

Serbest Bölgelerde ticari ve sınai faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefi firmaların, üçüncü şahıslardan faizsiz veya faizli olmak suretiyle borç aldığı veya ortaklarının bir şekilde (denetim yetersizliği sebebiyle örtülü sermaye aktarımı ile aktarılan fonlar da dahil) dışarıdan getirdikleri fonları, SBK’na aykırı olarak ticari ve sınai faaliyetlerinin finansmanı yerine, faiz ve repo geliri elde etmek üzere

değerlendirmeleri ise farklı bir durumdur. Kanımızca bu tip faaliyetlerin karşılığı, bırakınız söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin istisna dışında tutulmalarını, ilgili firmaların serbest bölge faaliyetlerinden hem vergisel anlamda hem de SBK'nun yaptırımları çerçevesinde cazai tazminat ödeyerek men edilmesi olmalıdır.

Bilindiği üzere Türkiye'de faaliyet konuları değişik pek çok işletmede faiz ve repo geliri elde edilmektedir. Faaliyet konuları işletmeden işletmeye değişse bile bu alan adeta ortak kazanç alanı niteliğindedir. O halde bu alan gerçek faaliyetin ayrılmaz bir parçasıdır. Öyleyse kanun koyucunun bu konunun ayrı olarak ele alınması gerektiğini SBK'na koymaması büyük olasılıkla bu hususun gereksizliğine işaret etmek içindir.

Ticari faaliyetin kendisinin ürettiği atıl kalan nakit ve benzerlerinin gerek karı çoğaltmak güdüsüyle ve gerekse rasyonel işletmecilik anlayışı gereği değerlendirilmesi yanlış olmasa gerektir. Günümüzde pek çok kurumlar vergisi yükümlüsü firma, rasyonel ticaret ilkeleri gereği her an için oluşan atıl disponibl (nakit ve nakde benzeyen değerler) fonlarını, karlarının reel değerlerini korumak veya biraz daha artırmak amacıyla menkul sermaye iradı elde ettiren kazanç unsurlarında günlük, hatta saatlik olarak değerlendirmektedir. Ayrıca rasyonel davranan firmaların fırsat maliyetlerini artırmamak amacıyla, vergiden istisna tutulduğundan hareketle atıl fonlarını faiz ve repoda değerlendirmelerinin önüne, bize göre kanunda belirtilmediği halde bu kez istisna dışında tutup vergileme yoluyla geçerek, bir maliyet artışı sağlamanın doğruluğunu sorgulamak gerekmektedir. Çünkü, bir döner sermaye kazancının vergiletilmesinin, diğer işletme faaliyetlerinin rasyonel bir şekilde gerçekleştirilmesinin, bu vergi kadar maliyetini artıracığı şüphesizdir.

Serbest bölgelerde rasyonel davranan işletmelerin artan fonlarının, döviz kazandırıcı ve ihracatı artırıcı, maliyetleri düşürücü bir sonuç meydana getireceği gözden uzak tutulmamalıdır. Çünkü bu bölgelerin kuruluş gayesi hem gümrük ve kambiyo mevzuatı ve hem de vergisel teşvikler sebebiyle, maliyetlerinin düşmesini sağlayarak, uluslararası rekabette avantajlı duruma geçirilmeleri ve ihracat artışına bağlı döviz girdilerinin artmasını sağlamak suretiyle hem katma değeri yüksek teknolojik mallar ve sermaye malları ithalatına döviz fonu sağlanması hem de ithalat ve dış

borçların kapanması suretiyle dış açığın azaltılarak reel ekonomik büyümenin ve refah artışının sağlanmasıdır. Bu tip vergi uygulamaları ise maliyetlerin artmasına ve serbest bölge firmalarının faaliyetlerinin azalmasına yol açan uygulamalardır.

Serbest Bölgelerde imalatçılar tarafından yürütülen faaliyet çerçevesinde elde edilen hasılatın serbest bölgelerde mevduat veya repo işlemlerinde geçici olarak değerlendirilmesi sonucunda elde edilen gelirler, Avrupa Birliğine girinceye kadar vergiden istisna tutulmuştur. Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesine göre tam veya dar, gerçek veya tüzel kişi ayırımı yapılmaksızın gerek TL ve gerekse döviz tevdiat hesapları dolayısıyla elde edilen mevduat faizleri ve repo gelirleri % 15 oranında tevkifatı tabi tutulacaklardır. Böylece serbest bölgelerde mevduat faizi veya repo geliri elde eden mükellefler de bu gelirleri dolayısıyla % 15 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi olacaklardır. Tam mükellef kurumlar bu şekilde ödemiş oldukları tevkifat tutarlarını beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebileceklerdir. Ancak, tam ve dar mükellef gerçek kişiler ile dar mükellef kurumlar için söz konusu tevkifat mevduat faiz gelirleri ve repo gelirleri için nihai vergileme olacaktır.⁴⁵²

Maliye Bakanlığı'nın 18.03.2004 tarih ve 11542 sayılı özelgesinde, “*kanuni ve iş merkezi serbest bölgede olsa dahi vergi uygulamaları bakımından tam yükümlü olan firmaların, serbest bölgedeki banka şubelerinden elde ettikleri mevduat faizi ve repo gelirleri üzerinden, söz konusu şubelerce sorumlu sıfatıyla gelir vergisi kesintisi yapılması ve bu tutarların şubelerin bulunduğu mahaldeki vergi dairelerine muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerektiği*” belirtilmiştir. Kesilen bu vergilerin yıllık beyanname üzerinden mahsubu mümkün olmadığı takdirde, genel esaslara göre iade edileceği tabiidir. Fakat 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat alanlar tarafından elde edilen gelirler istisna kapsamında olduğu sürece vergi kesintisi de yapılmaması gerektiği savunulmaktadır. Vadesi 06.02.2004 tarihinden önce dolan mevduat hesapları ve repo işlemleri dolayısıyla elde edilen gelirler ise tevkifat kapsamında değildi.⁴⁵³ Yani serbest bölgelerde vergi mevzuatı söz konusu tarihten önce uygulanmadığından, bu bölgelerde

⁴⁵² Güneş, s.119, 120.

⁴⁵³ Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008, s.257.

yer alan banka şubelerinde açılan mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile ters repo işlemleri nedeniyle elde edilen repo gelirleri üzerinden stopaj yapılmamaktaydı.⁴⁵⁴

5084 sayılı Kanunun yürürlük tarihli itibarıyla serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmeler, vergi uygulamaları bakımından artık tam ya da dar mükellefiyet esasında gelir ya da kurumlar vergisine tabi bulunduklarından bunların serbest bölgelerdeki banka şubelerinde bulunan ve vadesi 5084 sayılı Kanunun yürürlük tarihinde (06.02.2004) son bulan mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile repo işlemleri nedeni ile bunlara 6 Şubat 2004 tarihinden itibaren yapılan ödemeler üzerinden GVK' nun 94'üncü ve KVK'nun 24 üncü maddeleri gereğince bankaların serbest bölgelerde bulunan şubelerince sorumlu sıfatıyla gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bölgedeki banka şubelerince kesilen bu vergilerin de şubelerin bulunduğu mahal vergi dairesine bu amaçla muhtasar beyanname yönünden vergi mükellefiyeti tesis ettirilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.⁴⁵⁵ Söz konusu gelir vergisi tevkifatı sorumluluğu ile ilgili açıklamalar, KVK' nun 24'üncü maddesi kapsamında yapılacak kurumlar vergisi tevkifatı için de geçerlidir. Bilindiği gibi, mevduat faizi ve repo gelirleri üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesinin 8 ve 14 no.lu bentleri uyarınca gelir vergisi stopajı yapılması gerekmektedir.⁴⁵⁶

8.2.1.6 Birleşme ve Devir Hallerinde Uygulanacak İstisna

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre, serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın ilgili maddeleri ile KVK 18. maddesiyle 19. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket SBK geçici m.3 hükmünden yararlanabilecektir. Yalnızca faaliyet

⁴⁵⁴ Tosuner, Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, s.138.

⁴⁵⁵ Çakar, s.143.

⁴⁵⁶ Tosuner, Arıkan, a.g.e., s.138.

ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, SBK geçici m.3 ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.⁴⁵⁷

Vergi kanunlarında nev'i değişikliğine ilişkin olarak yapılan düzenlemelere göre, bir sermaye şirketinin diğer bir sermaye şirketine dönüşmesi ile bir şahıs şirketinin sermaye şirketine dönüşmesi mümkündür. Vergilendirme, devre ilişkin hükümlere göre yapılmaktadır. Ancak bir sermaye şirketinin şahıs şirketine dönüşmesine ilişkin hükümler vergi kanunlarında düzenlenmediğinden, sermaye şirketinin ancak tasfiyeye tabi tutularak tüzel kişiliğine son verilmesi, yeni kurulan şahıs şirketinin de yeni kuruluş usulüne tabi tutulması gerekmektedir. Aktif ve pasifi ile birlikte serbest bölgede yerleşik bir kolektif şirkete dönüşmesi sonucu infisah olan sermaye şirketinin, tasfiye sonucu oluşan kurum kazancının ortaklara dağıtılması dolayısıyla gerçek kişi ortaklar tarafından elde edilen gelir menkul sermaye iradı niteliğindedir. Bu çerçevede, söz konusu gelirin GVK' nun 75, 85 ve 86. madde hükümleri çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir⁴⁵⁸

06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerince, bu tarihten sonra serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilen kazançların genel hükümler çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir. Bölgede faaliyet gösteren gelir veya kurumlar vergisi yükümlülerinin 06.02.2004 tarihinden sonra geçici vergi yükümlülüklerini de genel esaslar çerçevesinde yerine getirmeleri gerekmektedir.⁴⁵⁹

8.2.1.7 Kar Paylarında Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

5084 Sayılı Kanundan önce Türk Vergi Kanunları serbest bölgelerde uygulanmadığından, bu bölgelerde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin stopaj sorumlulukları bulunmamaktaydı. Bu nedenle, yükümlülerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi kapsamına giren ödemeler üzerinden kesinti

⁴⁵⁷ “Maliye Bakanlığı’nın 22.07.2004 tarih ve 49/4931–19/035062 sayılı Özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

⁴⁵⁸ “Maliye Bakanlığı’nın 03.05.2004 tarih ve 40/4034–691/19346 sayılı Özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

⁴⁵⁹ Mehmet Akif Özmen, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi ve Revizyon, Yaklaşım Yay., Ankara 2007. s.219.

yapma ve bu kesintileri vergi dairesine yatırma gibi bir sorumlulukları yoktu. Vergiye tabi ödemeyi stopaj yapılmadan alan yükümlülerin, bu gelirlerini Gelir Vergisi Kanunu'na göre beyan etmeleri gerekiyordu.⁴⁶⁰

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, 06.02.2004 tarihinden sonra Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamına giren ödemeler üzerinden tevkif ettikleri vergileri, bağlı bulundukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirerek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir. Örneğin, serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletmenin yurtdışında mukim yabancı bir firmadan gayri maddi hakkın kiralanması veya satın alınması dolayısıyla bu yabancı firmaya yapacağı ödemeler ile avukatlık hizmeti dolayısıyla avukatına yapacağı serbest meslek ödemeleri üzerinden anılan maddeler uyarınca tevkifat yapılacaktır.⁴⁶¹

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri ertesi ayın yirmisine kadar beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak, istisna uygulanması veya diğer nedenlerle tevkif edilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

06.02.2004 tarihine kadar serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış olan serbest bölgedeki şube tarafından, faaliyetin idamesi için edinilen sabit kıymetlerin satışından elde edilen gelirler ile serbest bölgede yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin oluşan kur farkları da dâhil olmak üzere serbest bölgede gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilecek kazançların, genel hükümler çerçevesinde beyana dâhil edilerek kurumlar vergisi beyannamesinde “zarar olsa dahi indirilecek istisnalar” bölümünde yer alan “serbest bölgelerde elde edilen kazançlar” satırında, geçici vergi beyannamesinde ise “zarar olsa dahi indirilecek istisnalar” satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilebilir. İstisnadan yararlanılan söz konusu kazançlar; gelir vergisi mükellefleri tarafından ise Gelir Vergisi

⁴⁶⁰ Taylar, s.109-110.

⁴⁶¹ “Serbest Bölgeler ve Vergi Uygulamaları”,
http://www.alomaliye.com/serbest_bolgeler_ana_sayfa.htm (16.11.2011).

Beyannamesi Ekinin "Tablo II" bölümünde yer alan "Diğer İstisnalar" satırında gösterilecektir. Tahsil edilen alacaklara ilişkin doğan kur farklarının ise ister kasada bulunsun isterse bankada mevduat hesabı açılması suretiyle tasarrufta bulunulsun istisna kapsamında değerlendirilmesi olanaksızdır.⁴⁶²

Kâr, işletmenin dönem sonundaki öz sermayesi ile dönem başındaki öz sermayesi arasındaki olumlu farktır. Ortakların şirkete koydukları sermaye neticesinde elde ettikleri bir gelir hakkıdır. Ticari kâr, tekdüzen hesap planı, Türk Ticaret Kanunu ve muhasebe standartlarına uygun olarak tespit edilir. Mali kâr ise, üzerinden kurumlar vergisinin hesaplanacağı, Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerinin, kanunen indirimi kabul edilmeyen giderlerin, indirim ve istisna kazanç unsurlarının dikkate alındığı safi kurum kazancıdır. Dönem kârından önce ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülükler tenzil edilir. Böylelikle dönem net kârına ulaşılır. Dönem net kârından varsa önceki dönemlere ait ticari bilanço zararları karşılanır. Söz konusu zararların mutlaka cari dönem kârı ile kapatılması zorunlu değildir. Bir kısmının ya da tamamının önceki yıllarda ayrılmış yedek akçelerle karşılanması da mümkündür.⁴⁶³

Dağıtılabilir kârın tespiti için yapılması gereken son işlem, işletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonların kalan safi kârdan tenzilidir. Yukarıdaki işlemler yapıldıktan sonra kalan tutar prensip olarak dağıtılabilir karın brüt tutarını ifade eder. Bu aşamadan sonra yapılacak işlem 1. Temettü'nün hesaplanmasıdır. 1. Temettü ödenmiş sermayenin en az %5'i oranında ayrılmalıdır. Dönem karından ödenmiş sermayenin %5'i oranında 1. Temettü ayrılmadıkça II. Tertip yasal yedek akçe ayrılamaz. Bu işlemlerden sonra kalan tutarın Kanun ve ana sözleşme hükümleri çerçevesinde dağıtılmasına devam edilir. Dağıtılabilir karın belirlenmesinden sonra her bir ortağa isabet eden oranda vergi tevkifatı yapılarak kalan tutar dağıtılır. Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla değişik 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentleri ile tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara, dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar

⁴⁶² "Serbest Bölgeler ve Vergi Uygulamaları",
http://www.alomaliye.com/serbest_bolgeler_ana_sayfa.htm (16.11.2011).

⁴⁶³ Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Banka ve Kambiyo Genel Müdürlüğü, **04/09/1991 tarih ve 621 Sayılı Tamimi**.

mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.⁴⁶⁴

Bu itibarla tam mükellef kurumlarca; tam mükellef kurumlara, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara, dağıtılan kâr payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak, bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kâr paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması aşamasında, dağıtılan kısım üzerinden % 15 oranında tevkifat yapılacaktır. Diğer yandan, tam mükellef kurumlarca kârın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentlerinin parantez içi hükmü uyarınca, kârın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. 4842 sayılı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/6-b maddesinde yapılan değişiklik ile serbest bölge kâr paylarının dağıtımı da stopaja tabi hale gelmiştir. Maliye Bakanlığı 81 seri nolu eski Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde eski yıllara ilişkin hükümleri korumuş ancak 2003 yılı kazançlarından başlayarak serbest bölge kazançlarının dağıtılması halinde stopaj yapılması gerektiğini belirtmiştir.⁴⁶⁵

Burada önemli olan nokta şudur; serbest bölgelerden elde edilen ve istisnaya tabi tutulan kazancın tamamı değil, kâr payı olarak dağıtılan kısmı tevkifata tabidir. Örneğin, serbest bölgeden elde edilen kârın % 30’u dağıtılsa, kazancın dağıtılan kısmı tevkifata tabidir”. Kârın sermayeye eklenmesinin kâr dağıtımı sayılmayacağı hükmü uyarınca serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen istisna kazançların sermayeye eklenmesi durumunda, kazancın ilgili olduğu döneme bakılmaksızın, gelir vergisi tevkifatı yapılmasına gerek yoktur⁴⁶⁶

Bir kurumun serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden sağlanan kazançların ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde, kurumun kazancının tamamen veya kısmen serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın bu kar paylarının, elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından Gelir Vergisi Kanunu’nun

⁴⁶⁴ Sağlam, s.52.

⁴⁶⁵ Sağlam, s.52.

⁴⁶⁶ Bıyık, Kıratlı, s.426.

85, 86'nci maddeleri hükümleri çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.⁴⁶⁷

GVK m.22/2' ye göre, "Tam yükümlü kurumlardan elde edilen, 75. maddenin 2. fıkrasının 1, 2, 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94. madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir". GVK m.75/II (1), (2), (3)'e göre, kaynağı ne olursa olsun; her nevi hisse senetlerinin kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar, kurumların idare meclisi başkanı ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılır. Bu durumda gerçek kişiler tarafından, tam yükümlü kurumların serbest bölgedeki şubelerinin elde etmiş oldukları kazançları ya da diğer kazançlarından elde edilen kâr paylarının yarısı GVK m.22/2 uyarınca gelir vergisinden istisna tutulmuştur.⁴⁶⁸

Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Ancak bu istisnanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır. Diğer taraftan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 5810 sayılı Kanunla değişik geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında; "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 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'uncü maddeleri uya-

⁴⁶⁷ Nazmi Karyağdı, **Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kar Paylarının Varlık Barışı Yasası 5811 Çerçevesinde Türkiye'ye Getirilmesinin Kar Dağıtımına Bağlı Tevkifat Karşısındaki Durumu**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:64, Nisan 2009, s.34.

⁴⁶⁸ Cem Tekin, **"5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu' nda Yapılan Değişiklikler Uyarınca Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kâr Paylarının Vergilendirilmesi"**, E-Yaklaşım, Sayı:11, Haziran 2004, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=138> (25.11.2011), s.483.

rınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur." hükmü yer almaktadır. Bu her iki hükümde aşağıda görüldüğü üzere belirli şartlar çerçevesinde serbest bölgelerde elde edilen kazançlar için gelir ve kurumlar vergisi istisnası düzenlenmiş, ancak Gelir ya da Kurumlar vergisi tevkifatları bu istisna dışında bırakılmıştır.⁴⁶⁹

Bu istisnadan faydalanan kurumlar istisnaya konu kazançları dağıtmaları durumunda tevkifata tabi tutulacaklardır.⁴⁷⁰ İstisna, serbest bölgede gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlara tanındığı için bölgede kollektif şirket olarak faaliyette bulunulması halinde ortaklar şahsi ticari faaliyette bulunduklarından, bunların elde edecekleri kollektif şirket kazanç payları şahsi ticari kazanç olarak değerlendirilecek, bu nedenle bu kazanç paylarından stopaj yapılması söz konusu olmayacaktır. Bu kazanç payları, ruhsat süresinin sonuna kadar gelir vergisinden istisna edilmeye devam edecektir.⁴⁷¹ Aslında Kolektif şirketler ve adi ortaklıklar doğrudan vergi mükellefi olarak ne Gelir Vergisi Kanunu'nda ne de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda muhatap alınmışlardır.⁴⁷²

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekir. Aslında bu konuda yayınlanan 191 Seri No'lu GV Genel Tebliği 06.02.2004 tarihinden önce dağıtılan kar paylarının da genel hükümlere göre beyana tabi olduğunu açıklamıştı. Bu konuda aleyhte açılan davalarda Danıştay, 191 No'lu Tebliğin paralelinde görüş vermiştir. Yani 6.02.2004 tarihinden önce de bir A.Ş. ya da Ltd. Şirketin ortağı gerçek kişinin eline geçecek temettü nedeniyle, ilgili yıllardaki genel hükümlere göre (vergi alacağı ve yıllara göre hadler dikkate alınarak) menkul sermaye iradı şeklinde beyan gerekmektedir. Hatta doğrudan merkezi serbest bölgede konuşlanmış bir şirketin ortağı gerçek kişi için GVK' nun 86'ncı maddesinde yer alan beyanname verme haddi de dikkate alınmadan beyan gerekiyordu; zira sözü edilen madde hükmüne göre tamamı tevkifata tabi tutulmuş

⁴⁶⁹ Kayağdı, 33.

⁴⁷⁰ Sağlam, s.49.

⁴⁷¹ Sağlam, s.51.

⁴⁷² Kırıktas, **Serbest Bölge Kaynaklı Kazançların Dağıtımı-Transferi**, s.34.

olmak kaydıyla belli tutarın altında kalan menkul sermaye iratları beyan dışında kalacaktır.⁴⁷³

Oysa doğrudan serbest bölgede kurulmuş bir tüzel kişi kurumun, ortağı gerçek kişiye kar payı dağıtırken stopaj yapma yükümlülüğü 06.02.2004 tarihinden önce yoktu. Çünkü bu tarihten önce serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulanmadığı yani mükellefiyet gerektirmeyen alanlardı. Dolayısıyla anılan tarihten önce temettü dağıtımını yapan şirketin yanında çalışan personel dâhil, hizmet aldığı müşavir ya da danışman dâhil ödediği bedelden stopaj yapması söz konusu değildi. Bu nedenle de 06.02.2004 tarihinden önce dağıtılan kar payları üzerinde herhangi bir stopaj yoktu ve bu bedeller vergi alacağı hükmü dikkate alınarak doğrudan menkul sermaye iradı şeklinde ertesi yıl gelir vergisi beyan döneminde beyan edilecek ya da beyanı gereken diğer kazançlar için verilecek gelir vergisi beyannamesine dâhil edilerek vergilendirilecekti. Vergileme sırasında mahsubu gereken herhangi bir stopaj da olmayacaktı.⁴⁷⁴

Serbest bölgedeki şubeleri vasıtasıyla faaliyette bulunan tüzel kişilerin, bu bölgelerdeki faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazanç ve iratları yurt içindeki gerçek kişi ortaklarına dağıtmaları mümkündür. Çünkü serbest bölgedeki şubenin elde ettiği kazanç ve iratlar yurt içindeki ana kurum kazancına dâhil olacaktır ve bu kazanç ve iratların pay sahibi ortaklara dağıtılmayacağına dair herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.⁴⁷⁵

Aynı şekilde ortağın dar mükellef bir gerçek kişi olması halinde de yine stopaj olmayacaktı ve tevkifata tabi tutulmamış bulunan bu temettü G.V. K' nun 86/2 maddesi gereği brüt şekilde aynı Kanun'un 101/5 maddesine göre münferit beyanname ile beyan edilecek ve vergisi ödenecekti. Serbest bölgede merkez olarak konuşlanmış şirketin ortağının herhangi bir tüzel kişi kurum olması halinde stopaj zaten söz konusu olmayıp; temettüyü elde eden tam mükellef kurum ise iştirak kazancı olarak kurum kazancına ekleyecek ancak iştirak kazancı istisnası (KVK md. 8/1) şeklinde matrahından

⁴⁷³ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Neşa Ofset, İzmir 2008, s.136.

⁴⁷⁴ Tosuner ve Arıkan, s.136.

⁴⁷⁵ Cem Tekin, **“5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’ nda Yapılan Değişiklikler Uyarınca Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kâr Paylarının Vergilendirilmesi”**, E-Yaklaşım, Sayı:11, Haziran 2004, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=138> (25.11.2011), s.483.

indirecek, dar mükellef kurum ise herhangi bir beyanda bulunmadan istediği şekilde kazancını tasarrufta bulunabilecekti. Tüm bu anlatılanlar doğrudan serbest bölgede konuşlanmış bir kurum açısından geçerlidir. 06.02.2004 tarihinden önce merkezi Türkiye’de Kurulu olup serbest bölgede ayrıca şube şeklinde örgütlenen kurumların gerçek kişi ortaklarına kar dağıtımında ise (gerçek kişinin dar mükellef olması halinde çifte vergilendirme anlaşmaları dikkate alınarak) GVK’nun 94’üncü maddesi çerçevesinde stopaj yükümlülüğü zaten vardı; çünkü dağıtımı yapan Türkiye’de tam mükellef kurum olduğundan stopaj yapmakla yükümlü idi.⁴⁷⁶

GVK’na göre tam yükümlü kurumlara yapılan kâr dağıtımı tevkifata tabi değildir. 5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında merkezi serbest bölgede bulunan tüzel kişiler tam yükümlü statüsünde kurumlar vergisi yükümlüsü olduğundan, merkezi serbest bölgede bulunan kurumdan elde edilen kâr payları, kurumlar vergisi yükümlüleri açısından KVK m.5/1 hükmü uyarınca iştirak kazancı olarak kurumlar vergisinden istisna olacaktır.⁴⁷⁷

5084 sayılı Kanun’la SBK’ nun 6. maddesinde yapılan değişikliklerle, serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulanmamasına yönelik hüküm yürürlükten kaldırılmış olduğundan, GVK’ nun 94. ve KVK’ nun 15. ve 30. maddelerinde yer alan yükümlülük açısından, serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin bu bölgelerde faaliyet göstermeyen diğer işletmelerden bir farkı kalmamıştır.⁴⁷⁸

Gerek eski dönemlere ait gerekse 06.02.2004 sonrasına ait olsun kar dağıtımı GVK' nun 94’üncü maddesi uyarınca tevkifata tabidir. Yani bu tarihten itibaren serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulama alanına dâhil edildiği için kazancın istisna olup olmamasına bağlı olmaksızın karın dağıtımı halinde gerçek kişilerin temettülerinde % 15 oranında stopaj yapılacaktır. Temettüyü alan gerçek kişinin yabancı mukim kişi olması halinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dikkate alınarak stopaj yapılmalıdır. Zaten anılan anlaşmalarda genel olarak temettüler için % 15 oranı stopaj

⁴⁷⁶ Taylar, s.111.

⁴⁷⁷ Cem Tekin, “5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’ nda Yapılan Değişiklikler Uyarınca Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kâr Paylarının Vergilendirilmesi”, E-Yaklaşım, Sayı:11, Haziran 2004, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=138> (25.11.2011), s.483.

⁴⁷⁸ Bıyık, Kıratlı, s.424.

sınırı olarak dikkate alındığından vergi sistemimizdeki temettü stopajı da % 15'e çekilerek vergi yüklerinde paralellik sağlanmış durumdadır.⁴⁷⁹

Bilindiği üzere 4842 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerde (G.VK. Md. 22) tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının % 50'si gelir vergisinden istisna edilmiştir. Serbest bölgeler Türkiye'nin sahasında olduğu için bu bölgelerde kurulu şirketlerde tam mükelleftir. 07.02.2004 tarihi itibarıyla bu bölgelerde elde ettikleri kazançlardan gerçek kişi ortaklarına yabancı ortak için çifte vergilendirme anlaşmaları da dikkate alınmak şartıyla temettü dağıtacak kurumların geçmiş yıllar dâhil tamamı üzerinden % 15 stopaj yapıp ertesi ayın 23'üncü günü akşamına kadar beyanı ve 26'ncı günü akşamına kadar da ödemesi gerekmektedir. Temettü dağıtılan ortağın yine bir kurum olması halinde herhangi bir stopaj söz konusu olmayıp; Türkiye mukimi kurumun elde ettiği kar payı iştirak kazancı; yabancı mukim kurumun elde ettiği kar payı ise kendi ülkesi vergi rejimine tabi bir kazanç şeklinde stopajsız tasarruf edilmiş gelir olacaktır. Serbest bölgelerde 5084 sayılı Kanun öncesinde faaliyet gösterenlerin vergi yükümlülüğü olmadığı için, kâr payı gerçek kişilere dahi dağıtılırken tevkifat söz konusu olmamıştır. Bu sebeple, 06.02.2004'ten önceki kâr payı dağıtımlarında gerçek kişi ortakların aldıkları kâr payının tutarına bakılmaksızın aynen beyan edilmesi gerekmiş; GVK m.22/2 gereğince kar paylarının yarısı istisna olduğu için, istisna düşüldükten sonraki kısmı vergilendirilmiştir. 5084 sayılı Kanun öncesine ait kâr paylarının, 06.02.2004'ten sonra dağıtılması halinde ise tevkifat yapılmaktadır.⁴⁸⁰

Ayrıca kurumlar vergisi yükümlüleri tarafından doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla elde edilen 1998 ve daha önceki hesap dönemlerine ait kâr payları ile 1999–2002 yıllarına ait kurumlar vergisinden istisna kazançların kâr payı olarak dağıtılması

⁴⁷⁹ Bülent Çakar, **Serbest Bölge Şirketlerinin İstisnaya Tabi Olamayan Gelirleri**, Yaklaşım, Sayı:160, Nisan 2006, s.143.

⁴⁸⁰ İlhan Kırıktas, **Serbest Bölge Merkezli Şirketler Tam Mükellef midir, Dar Mükellef midir?**, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog, Yıl: 22, Sayı:225, Ocak 2007, s.77.

durumunda da söz konusu kâr paylarını elde eden gerçek kişilerin vergilendirilmesi aynı şekilde olacaktır.⁴⁸¹

Bu tarihten sonra temettü elde eden Türkiye mukimi gerçek kişi elde ettiği yıldaki hadleri dikkate alarak (2008 için 19,800 TL) kar payına 1/9 ekleyip menkul sermaye iradı hesaplayacak; ertesi yılın Mart ayının 15. günü akşamına kadar gelir vergisi beyannamesiyle beyan edecektir. Beyanname üzerinden brüt temettünün %50'si istisna olarak dikkate alınıp; GV. K.'nın 103 ve 104. maddeleri çerçevesinde gelir vergisi hesaplanacak, hesaplanan bu vergiden dağıtım sırasında kesilen %15 oranlı stopaj tutan mahsup edilerek ödenecek vergiye ulaşılabacaktır. Temettü elde eden gerçek kişinin yabancı mukim olması halinde ise, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dikkate alınarak yapılan stopaj, bu kişinin beyana tabi herhangi bir başka geliri yoksa Türkiye için nihai vergi olup, başkaca bir işlem yapılmayacaktır.⁴⁸²

Gerek yabancı gerekse Türkiye vatandaşı (mukimi) gerçek kişilere yapılacak temettü dağıtımının 06.02.2004'den sonra olması halinde yukarda sözü edilen stopaj yükümlülüğü geçmiş yıllardaki dağıtılmamış tüm karlar için de aynen geçerlidir. Yani 1999 yılı öncesi olup olmadığının herhangi bir önemi yoktur. Zira 06.02.2004'e kadar bu bölgelerde stopaj yükümlülüğü olmadığından dağıtılmamış karların hiçbirinde herhangi bir vergi yükü bulunmamaktadır. Dağıtılan kar paylarının 8 milyar TL'nin üzerinde olması halinde banka havalesi ya da posta yoluyla ortağa intikaline dikkat edilmelidir. Havale sırasında, dekonta “yılı temettüsü .” şeklinde bir şerhin düşülmesi de herhangi bir yasal zorunluluk olmamasına rağmen olası bir inceleme ya da dava konusu bir durumun yaşanması halinde delil olma vasfı kazandıracaktır. Esasen her türlü ödemenin mümkünse banka yoluyla yapılması ve dekontlara ödemenin mahiyetinin şerh ettirilmesi, vergilendirmedeki gerçek durumun ve hukuki haklılığın bir göstergesi olması açısından son derece önemlidir.⁴⁸³

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi yükümlülerinin kar dağıtımları halinde stopaj yapma yükümlülüğü, geçmiş yıllara ilişkin olup dağıtılmayan

⁴⁸¹ Cem, Tekin ve Emre Kartaloğlu, **Son Değişikliklere Göre Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yay., Ankara 2006, s.295.

⁴⁸² Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları- Özellik Arz Eden Hususlar**, s.154-169.

⁴⁸³ Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları- Özellik Arz Eden Hususlar**, s.154-169.

karları da kapsamaktadır. Ancak, 4842 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi'ne eklenen Geçici 62. maddeye göre, kurumlar vergisi yükümlülerinin 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap döneminde elde ettikleri ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarının üzerinden kar dağıtımı halinde, gelir vergisi stopajı yapılmamaktadır. Bu nedenle kurumların 31.12.2002 tarihine kadar serbest bölgelerden elde etmiş oldukları kazançları üzerinden kar payı dağıtımları durumunda, gelir vergisi stopajı yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır. Nitekim 81 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde 2003 yılı kazançlarından başlamak üzere kar dağıtılması durumunda stopaj yapılması gerektiği açıklanmaktadır. Dolayısıyla, serbest bölgelerdeki kurumlar vergisi yükümlülerinin 2003 yılından başlamak üzere bugüne kadar elde etmiş oldukları kazançların dağıtılması durumunda, stopaj yapılması gerekmektedir.⁴⁸⁴

Serbest bölgelerdeki vergisel avantajlar nedeniyle tamamen yabancı sermayeli şirketler doğrudan serbest bölgede kurulmuş ya da yurt dışı merkezli şirketlerin bu bölgelerde şubeleri açılmıştır. 06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgelerin vergi mevzuatının uygulama alanı dışında olması nedeniyle, bu bölgelerde kurulmuş yabancı sermayeli şirketler veya bunların şubeleri, elde ettikleri kazançları hiçbir vergi yükü taşımadan kendi ülkelerine transfer etme hakkına sahipti. Bunun nedeni, kazancın kendisinin vergiye tabi olmadığı gibi dağıtımının da vergiye tabi olmamasıydı. Serbest Bölgeler Kanunu'nun bazı maddelerinin 5084 sayılı Kanun'la değiştirilmesi neticesinde, 06.02.2004 tarihinden itibaren yabancı sermayeli şirketler de vergi mükellefiyetinin kapsamına alınmıştır. Yabancı sermayeli şirketler veya bunların şubelerinin, serbest bölgelerde elde ettikleri kazançlar için yıllık beyanname vermeleri ve kurumlar vergisi ödemeleri gerekmektedir.⁴⁸⁵

⁴⁸⁴ Taylar, s.115-116.

⁴⁸⁵ Kırıktaş, **Serbest Bölge Kaynaklı Kazançların Dağıtımı-Transferi**, s.34.

8.2.2 Serbest Bölgelerde Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı

8.2.2.1 Transfer Fiyatlandırması Tanımları

Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, aynı çıkar birliğine dâhil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hâkim durumda olduğu şirketlerin, iştirak ve şubeleriyle karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlandırmadır.⁴⁸⁶

Daha öncesinde bu konuda objektif tanımlamalar olmadığı için yargıya intikal eden inceleme raporları mükellef lehine sonuçlanmaktaydı. Transfer fiyatlandırmasının tanımı 2007/12888 Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar'ın 3'üncü maddesinde "Transfer fiyatlandırması: İlişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eder." şeklinde yapılmıştır.⁴⁸⁷

Vergi Literatürümüze sonradan giren transfer fiyatlandırması en basit ifadeyle; vergi mükelleflerinin yapmış oldukları vergiyi doğuran işlemlerde, ilişkili kişilerle aralarında mal teslimleri ve hizmet ifaları başta olmak üzere yapılan tüm işlemler için tespit edilen ve uygulanan fiyattır.⁴⁸⁸

Transfer fiyatlandırmasının, bir işletmenin kendi bölümleri veya kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak da tanımı yapılabilir. Bölüm ya da kolların bir kısmının farklı ülkelerde bulunması halinde bu tip firmalar uluslararası şirket boyutunu almaktadır. Mal ve hizmet satışı uluslararası bölüm ya da kollar arasında gerçekleştiği takdirde, uluslararası şirketin her iki (ya da daha fazla) bölümün kullanabileceği bir fiyat oluşturması gerekmektedir.⁴⁸⁹

⁴⁸⁶ Fatih Saraçoğlu ve Ercan Kaya, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 216 Eylül 2006, s.150.

⁴⁸⁷ R.G. Tarih:06.12.2007, Sayı:26722.

⁴⁸⁸ Fatih Saraçoğlu, **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.91.

⁴⁸⁹ Tuncay Kapusuzoğlu, **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, İstanbul: Oluş Yayın., 2003, s.3.

8.2.2.2 Transfer Fiyatı Tespitinde Emsallere Uygunluk İlkesi

Transfer fiyatlandırması ulusal veya uluslararası boyutta olsun, her iki durumda da vergi kaybı söz konusudur. Kurumun ortaklarına veya ilişkide bulunduğu gerçek veya tüzel kişilere, karşılıksız olarak veya emsalin üzerinde menfaat sağlanması durumunda transfer fiyatlandırması söz konusudur.⁴⁹⁰

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulaması, kurumla sıkı ilişki içinde olabileceği öngörülen ilişkili kişilerin, emsallere uygun olmayan fiyatlarla işlem yapmak suretiyle birbirine kazanç aktarabileceği genel kabulü üzerine, bu kazanç aktarımının, işlem fiyatlarının emsallere uygun hale getirilmesi ile engelleneceği öngörüsüne dayanmaktadır.⁴⁹¹

Transfer fiyatı tespitinde “emsallere uygunluk ilkesi” de tanımlanmıştır. Bunun üzerinde önemle durmak gerekmektedir. Çünkü maliyenin serbest bölgelerde başlattığı incelemelerin ve matrah farklarının çoğunluğu bu temel ilkeye dayanıyor. Türkiye’deki bir şirketin serbest bölgedeki ilişkili şirkete mal satması ya da tam tersi serbest bölge şirketinin yurt dışından mal getirerek Türkiye’deki şirkete satması örtülü kazanç olarak değerlendirilmiş ve matrah farklarına konu olmuştur. Söz konusu işlemlerde transfer fiyatlandırmasından bahsedebilmek için, emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek ya da düşük fiyat veyahut bedelsiz satış işleminin olması gerekmektedir. Bu nedenle “emsal” in iyi tespit edilmesi gerekmektedir.⁴⁹²

İlişkili kişilerle yapılan alım satım işlemleri aynı şartlar altında aralarında herhangi bir bağ ve ilişki olmayan biriyle yapılan işlemdeki piyasa fiyatını ya da bedelini yansıtıyorsa işlem emsallere uygun, aksi takdirde emsallere aykırı kabul edilecektir.⁴⁹³

⁴⁹⁰ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları**, Ankara 2008, s.223.

⁴⁹¹ Sema Küçük, **Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem**, Yaklaşım, Yıl:15, Sayı:171, Mart 2007, s.54.

⁴⁹² Şükrü Kızılot, **Serbest Bölgelerde Aynı Alanda Faaliyet Gösteren Müesseseler Nezdinde Emsal Araştırması Yapılmadan Örtülü Kazanç Dağıtımından Söz Edilemeyeceği**, Yaklaşım, Sayı:176, Ağustos 2007, s.20.

⁴⁹³ Şenyüz, **Açıklamalı ve Yorumlu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, s.53.

Firmanın yapmış olduğu iş ve işin yoğunluğuna göre “kurum içi emsal” ya da “benzer kurumlardan emsaller” alınabilir. İş ya da işlem türlerinin aynı olduğu, aynı türden iş ve işlemlerin birden çok yapıldığı veya iş yâda işlemlerin örtülü kazanç dağıtımı yapılabilecek kişiler ve üçüncü kişilerle birlikte yapıldığı durumlarda kurum içi emsal kullanılabilir.⁴⁹⁴

Emsal kıyaslaması bakımından Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında; “örtülü kazanç uygulaması yönünde ölçü olarak alınacak fiyatların, işletme içi emsaller arasından seçilmesi gerektiğini; işletme içi emsalin kabul edilmemesi halinde, işletme dışı emsal araştırmasına gidilmesi ve bu emsallerin iyi seçilmiş olmasının önem taşıdığını” belirtmiştir. Ayrıca, “emsal seçilen kuruluşların iş hacimlerinin kârlılığının, gelişmedeki çabukluk ve istikrarın, teşhir faaliyetlerinin ürün satışlarına etkisinin, verdikleri hizmetin kapsamı ve kalitesinin, özelliklerinin somut olarak ortaya konularak karşılaştırmada bu noktaların göz önünde bulundurulması gerektiği de” belirtilmiştir.⁴⁹⁵

Bunun yanında, ürün ya da hizmetlerin, kapasitelerinin, organizasyonunun, sermaye yapılarının ve karşılaştırma dönemlerinin benzer olması veya aynı piyasada faaliyet gösterilmesi durumlarında da benzer kurum emsali kullanılabilir.⁴⁹⁶

5520 sayılı KVK m.13/4’ e göre, kurumlar örtülü kazanç dağıtımı iddiasıyla karşılaşmamak için ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacakları fiyat veya bedelleri, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış yöntemi kullanarak tespit ederler.

Serbest bölgeler aracılığıyla yapılan ihracat ya da ithalat nedeniyle, bunlarla ilişkili Türkiye’deki şirketler hakkında örtülü kazanç hükümlerine göre tarhiyat yapılabilmesi için, aynı alanda faaliyet gösteren müesseseler nezdinde araştırma yapılması ve kıyaslamaya esas bir emsal bulunması önemlidir. Örneğin, Serbest

⁴⁹⁴ Kızılot, s.20.

⁴⁹⁵ “Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 17.01.1997, E.1995/415, K.1997/6 sayılı kararı”, http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2, (26.09.2011).

⁴⁹⁶ Kızılot, a.g.e., s.20.

bölgedeki şirketin, %40–50 ya da %60–70 kâr ile satış yapması bu konuda kıyaslama yapacak bir emsal bulunmadığı sürece, tek başına yeterli kabul edilmemektedir.⁴⁹⁷

8.2.2.3 Serbest Bölgelerde Uygulama Örnekleri

Türkiye’deki serbest bölge uygulamalarına baktığımız da, Türkiye’den serbest bölgeye düşük karlı satışların yapıldığı, serbest bölgeden de bu malların yüksek karla ihraç edildiği görülmektedir. Buradan hareketle inceleme elemanları serbest bölgeye satış fiyatı ile serbest bölgeden satış fiyatı arasındaki farkı doğrudan örtülü kazanç kabul edip matrah farkları bulmuşlardır. İnceleme elemanları somut olarak vergi kaybını tespit etmedikleri gibi, serbest bölge şirketinin yapmış olduğu giderleri de dikkate almadan raporlarını düzenlemişlerdir. İncelemeye konu firmaların bir kısmı uzlaşmaya giderek vergilerini ödemişler bir kısmı da olayı yargıya taşımışlardır.⁴⁹⁸

Serbest bölgelerin bugüne kadar kısmen de olsa kötüye kullanıldıkları, özellikle merkez şube ilişkisi yoluyla ülke içinde de matrahı aşındırdıkları bilinen bir gerçektir. Üstelik 06.02.2004 tarihine kadar tüm vergi kanunlarının uygulama sahası dışında kaldıklarından denetim yetkisi de bu bölgelerde kullanılamamıştır.⁴⁹⁹

Danıştay son zamanlarda vermiş olduğu kararlarda “emsal bedel” üzerinde önemle durmuş ve *“örtülü kazancın varlığı için aynı türden organizasyonu içeren işletmeler bazında yapılacak araştırmalarla elde edilecek veriler dikkate alınmak suretiyle, emsal araştırması yapılarak örtülü kazanç dağıtımının bulunup bulunmadığının tespitinin gerektiğine, serbest bölgeden yüksek karla yapılan satışlarda örtülü kazanç dağıtımı yapıldığından söz edilebilmesi için, aynı alanda faaliyet gösteren müesseseler nezdinde emsal araştırması yapılması gerekmektedir. Bu tür kıyaslama yapılmadan, örtülü kazanç dağıtımından söz edilemez.”* demektedir.⁵⁰⁰

⁴⁹⁷ Kızılot, s.23.

⁴⁹⁸ Ferhat Fahrhan, **Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Şirketlere Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili Yapılan Tarhiyatlarda, Danıştay 3. Dairesinin, Vergi Dairesi Lehindeki Kararı ve Kararın Değerlendirilmesi**, Yaklaşım, Sayı:178, Ekim 2007, s.132.

⁴⁹⁹ İlhan Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-I**, Yaklaşım Yay., Yıl:13, Sayı:152, Ağustos 2005. s. 151.

⁵⁰⁰ **“Danıştay 4’üncü Dairesi’nin 22.02.2007 tarih ve E. 2006/1865, K. 2007/485 sayılı kararı”**, http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2, (26.09.2011).

Transfer fiyatlandırması kavramı Türk Vergi Sistemine, 5520 Sayılı KV'nun 13'üncü maddesi ile "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adı altında, 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.⁵⁰¹ 5520 sayılı KVK 13. maddede düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, "bir sermaye şirketine ait vergilendirilmemiş gelirin, kardan pay verme ya da sermayenin geri ödenmesi durumları dışında, ortaklara ya da onların yakınlarına aktararak kurumlar vergisi matrahından kaçırılmasıdır. Bu gelir aktarması bir hukuki işlem görünümü verilerek yapıldığından ilk bakışta örtülü kazanç dağıtıldığının farkına varılmaz."⁵⁰²

Kurum kazancı açık bir şekilde dağıtılmayıp, alım-satım, üretim, kiralama, inşaat, hizmet, ödünç para alma veya verme vb. yollarla vergi matrahını aşındırıcı yönde örtülü olarak dağıtılmaktadır.⁵⁰³ Başka bir deyişle genellikle emsale göre düşük ya da yüksek tutarlı alım-satım, ücret, kiralama, faiz, komisyon vb. ödemelerle ya örtülü kazanç dağıtımı yoluyla ya da diğer muvazaalı işlemlerle ülke içinde vergi ziyaına yol açılmaktadır.⁵⁰⁴

5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile GVK'da değişiklik yapılarak, 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere gelir vergisi yükümlülerine yönelik olarak örtülü kazanç ifadesi yer almasa da kurumlar vergisi yükümlülerine getirilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasına paralel bir düzenleme getirilmiştir. 5615 Sayılı Kanun'un 3. maddesiyle GVK'nun 41'nci maddesinde yapılan değişiklikle, ticari kazanç ve zirai kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri de transfer fiyatlandırması uygulamasına dâhil edilmiştir.⁵⁰⁵

⁵⁰¹ Mehmet Müstehlik, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarında Son Durum" 22.05.2009, <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=395>, (05.10.2013), s.1.

⁵⁰² Mualla Öncel, **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yay., Yayın No: 131, Ankara 1978; s. 5.

⁵⁰³ Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları, Sayı:116, Ağustos 2002, s.105.

⁵⁰⁴ Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-I**, s.152.

⁵⁰⁵ Mehmet Müstehlik, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarında Son Durum" 22.05.2009, <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=395>, (05.10.2013), s.1.

Ancak Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler, teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına, işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler; teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler transfer fiyatlandırılması olarak kabul edilmemiştir.⁵⁰⁶

Serbest bölgelerde örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için, serbest bölgedeki şirket ile Türkiye'deki şirketin “ilişki” durumunu doğru tespit etmek gerekiyor⁵⁰⁷ KVK'nu 13/2 'nci maddesinde bunun tanımı açık bir şekilde yapılmıştır. Buna göre; “İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır”.⁵⁰⁸

Ayrıca KVK m.13/2'nci maddesine göre, “Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır”. Serbest bölge ile Türkiye'deki şirket arasında yukarıdaki tanıma uyan bir ilişkinin tespiti halinde örtülü kazanç dağıtımı yönünden değerlendirme yapılabilecektir.⁵⁰⁹

Bu kişilerin, yurt içinde, yurt dışında veya serbest bölgede olmasının bir önemi yoktur. Bu sebepten ötürü, Türkiye'de bulunan ya da mevzuat açısından Türkiye

⁵⁰⁶ Mehmet Müstehlik, “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarında Son Durum” 22.05.2009, <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=395>, (05.10.2013), s.1.

⁵⁰⁷ Taylar, s.126.

⁵⁰⁸ Ramazan Biçer, **Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Serbest Bölgeler Yurt İçinde mi Yoksa Yurt Dışında mı Sayılacak**, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:240, Nisan 2008, s.129, 130.

⁵⁰⁹ İlhan Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-II**, Yaklaşım, Yıl:13, Sayı:153, Eylül 2005, s.122.

sınırları içinde olduğu kabul edilen bir kurumun serbest bölgede bulunan ilişkili kişi ile olan işlemleri transfer fiyatlandırması kurallarına tabi olacaktır.⁵¹⁰

(5615 sayılı kanunun 3'üncü maddesiyle eklenen bent yürürlük; 1.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır. Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı KVK'nun 13'üncü maddesi hükmü uygulanır. Madde metnine göre; Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenmiş bedel ya da fiyatlar üzerinden mal, hizmet alımı ya da satımında bulunması, imalat veya inşaat işleminde bulunması, kiralama veya kiraya verme işlemlerinde bulunması, ödünç para alıp ya da vermesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri yapması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmiştir. Bu şekilde yapılmış işlemler sonucunda işletme aleyhine oluşmuş farkların işletmeden çekilmiş sayılacağı kabul edilmiştir. Ticari kazancın tespitinde bu değerler kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kazançta eklenecektir.⁵¹¹

Ayrıca KV'nde geçerli olan düzeltme hükümleri GV için de geçerli olup, bu değerler ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş ise GV ve KV'nin hesabında yer almış ise; mükerrer vergilemeyi önlemek için ilişkili kişinin vergilendirme işlemlerinde gerekli düzeltmeye gidilecektir. Anılan şirketlerin anonim, limited, kollektif, komandit şirket ya da adi ortaklık biçiminde kurulmuş olması şeklinde bir ayırım yapılmamıştır.

⁵¹⁰ Biçer, s.130.

⁵¹¹ Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, s.243.

Teşebbüs sahibi ilişkili kişilerle emsallere uygun fiyat ve bedeller kullanarak, mal ya da hizmet alım satımı veya mal ve hizmet alım ve satımı olarak değerlendirilen işlemleri yaparsa bu durumda örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmeyecek ve bu madde hükümleri uygulanmayacaktır.⁵¹²

İşlemin ilişkili kişilerle yapılmasına, serbest bölgeler de merkez - şube ilişkisi tipik bir örnektir. Türkiye’de merkezi olan bir şirketin serbest bölgede şubesi olabilmekte ancak; doğrudan merkez şirket olarak serbest bölgede kurulan bir firmanın Türkiye’de şubesinin açılmasına serbest bölgeler yönetmeliği izin vermemektedir. Yani merkez-şube ilişkisi sadece merkezi Türkiye’de, şubesi serbest bölgede olan bir durumu ifade etmekte olup; merkezi serbest bölgede olan bir firmanın başka yerlerde şubesine izin verilmemektedir.⁵¹³

Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde mükellefiyet tesis ettirmeleri gerektiğinden, ayrı birer mükellefiyet kayıtları bulunmakta, bu da şube niteliği taşısa bile söz konusu şubenin ayrı birer tüzel kişiliği bulunmasına yol açmaktadır. Bu da transfer fiyatlandırması uygulamasında şubelerin ortaklık ya da bağlı şirket gibi hukuki nitelik kazanmasını sağlamıştır. Bu durumda, merkezin şubeye ya da şubenin merkeze mal ya da hizmet temini, finansman hizmeti, kiralama, ücret vs. şeklindeki hizmet teslimlerinde emsallere uygunluk ilkesi dışına çıkılması halinde ilişkili kişi tanımlaması da gerçekleştiğinden, bir örtülü kazanç dağıtımından söz edilecektir. Bu sebeplerle, merkezin şube ile ya da şubenin merkez ile olan işlemlerinde emsallere uygunluk ilkesinin dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin bu gibi işlemler ya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç şeklinde ya da yüksek ücretlilerin ve genel olarak da buralarda çalışmadığı halde çalışıyor gösterilen ücretlilerin stopajsız bırakılması şeklinde ortaya çıkmaktadır.⁵¹⁴

Bilindiği üzere, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında,

⁵¹² Kızılot, **Serbest Bölgelerde Aynı Alanda Faaliyet Gösteren Müesseseler Nezdinde Emsal Araştırması Yapılmadan Örtülü Kazanç Dağıtımından Söz Edilemeyeceği**, s.20.

⁵¹³ Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-I**, s.154.

⁵¹⁴ Biçer, s.132.

13'ncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. Buna göre, gerekli şartların varlığı durumunda, serbest bölgedeki ilişkili kişiyle veya şube ile Türkiye'den veya serbest bölgeden olacak şekilde her iki yönde yapılan işlemlerde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kar payı sayılması gerektiğinden, mükellefler bu kar payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanarak karşı taraf düzeltmesini yerine getireceklerdir. Dolayısıyla dağıtılmış kar payının net kar payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.⁵¹⁵

06.02.2004 tarihi dâhil olmak üzere söz konusu tarihe kadar serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olması; serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin de bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olması nedeniyle ilişkili kişiler arasında yapılan işlemler transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilemeyecektir. Bunun gerekçesi ise zaten vergiden muaf bir kazanç örtülü ya da doğrudan doğruya serbest bölgeden Türkiye'deki ilişkili kişiye aktarılsa bile bu kazanç ilişkili kişinin beyannamesinde "Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlar" başlığı altında yer alacak olup bu kazanç için herhangi bir vergi ödenmeyecektir. Bu sebeple, vergiden muaf olan bu tür bir kazancı transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirerek vergiye tabi tutmak mümkün değildir.⁵¹⁶

⁵¹⁵ Biçer, s.132.

⁵¹⁶ Biçer, s.132.

8.3 Vergi Usul Kanunu Uygulaması

8.3.1 Mükellefiyet Tesisi, Defter, Belge ve Kayıt Düzeni

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde yapılan değişiklikle, serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulanmamasına yönelik hüküm yürürlükten kaldırılmış olduğundan, serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmekte olup yerli ve/veya yabancı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin (kullanıcıların) tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, Vergi Usul Kanununu hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.⁵¹⁷

Maliye Bakanlığı bu yetkisini serbest bölgelerden beklenen amaçları gerçekleştirmek üzere istediği şekilde kullanabilecektir. Bu kapsamda serbest bölgelerin serbest üretim bölgesine dönüştürülmesi ve defter ve belge düzeninin bu doğrultuda düzenlenmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığına tanınan yetki konusunda 5084 sayılı Kanunun madde gerekçesinde şu açıklamaya yer verilmiştir: "Yapılan değişiklikle bölgede Türk Vergi Kanunlarının geçerli olması sağlanmaktadır. Ancak, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin uluslararası açılımları dikkate alınarak kayıt ve belge düzeni konusunda esneklik sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığına bölgede yer alacak firmalar ile ilgili özel düzenlemeler yapılabilmesi konusunda yetki verilmiştir."⁵¹⁸

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 23'üncü maddesi uyarınca Bölge Müdürlüklerine onaylattırdıkları defter ve belgeleri kullanmaları uygun görülmüştür.⁵¹⁹ 85 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde 31.12.2004 tarihinden sonra başlayacak hesap dönemlerinde; Vergi Usul Kanununu hükümleri çerçevesinde defter tutulması, belge ve kayıt düzenine

⁵¹⁷ "28.02.2005 tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 345 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

⁵¹⁸ Levent Başak, 2011 Yılında Serbest Bölgelerde Defter Tutma ve Tasdik Esasları Bu Kapsamda Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar- II, Maliye Postası Dergisi, Sayı: 728, Ocak 2011, s.88.

⁵¹⁹ Başak, 2011 Yılında Serbest Bölgelerde Defter Tutma ve Tasdik Esasları Bu Kapsamda Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar- II, s.88, 89.

uyulması gerekmektedir.⁵²⁰ 5084 sayılı Kanun’la yapılan düzenleme çerçevesinde, serbest bölge kazançlarına tanınan istisnaların vergi ziyaına sebebiyet vermeksizin uygulanmasına yönelik olarak, mükelleflerin kayıtlarını istisna kapsamında olan ve olmayan kazançlar olarak ayrı ayrı tespitine imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.⁵²¹ Bu şartı sağlamak kaydıyla, serbest bölgelerde şube olarak faaliyet gösteren yükümlülerin serbest bölgedeki şubeleri için ayrı defter tutmaları veya şube kayıtlarını ana merkezde tuttıkları defterlerde izleyebilmeleri mümkündür.⁵²²

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan yükümlüler 2005 hesap döneminden itibaren defter tutma, belge ve kayıt düzeni hükümleri açısından VUK hükümlerine tabi olacaklardır. Başka bir deyişle, söz konusu yükümlüler defterlerini VUK hükümlerine göre notere tasdik ettirecekler, belgelerini (fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, muhabere evrakı, adisyon vb.) notere tasdik ettirecekler veya anlaşmalı matbaalara bastıracaklar, yasal defterlerini Türkçe tutacaklar, herhangi bir hadde bağlı kalınmaksızın bilanço esasına göre defter tutacaklar ve Tek Düzen Hesap Planı’na tabi olacaklardır.⁵²³

Ayrıca TTK’nun 66’nci maddesinin 2’nci fıkrası hükmüne göre, tacirlerin işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kağıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt ve kefalet ve sair teminat senetlerini ve mahkeme ilamları gibi belgeleri muntazam bir tarzda dosya halinde saklamaları mecburidir.⁵²⁴

2005 hesap döneminden itibaren serbest bölgelerde faaliyette bulunan bütün gerçek ve tüzel kişiler herhangi bir hadde bakılmaksızın, VUK hükümlerine uygun olarak bilanço esasına göre defter tutacaklardır. Bilanço esasında tutulacak defterler;

⁵²⁰ Özmen, s.218.

⁵²¹ Yusuf Tüfekçioğlu, **Son Düzenlemeler Işığında Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları**, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:72, Ağustos-Eylül 2004, s.50.

⁵²² Başak, a.g.e., s.88, 89.

⁵²³ Ali Alıç, **Serbest Bölgelerde Döviz Cinsinden Defter Tutulabilir mi?**, Yaklaşım, Yıl: 13, Sayı:149, Mayıs 2005, s.127.

⁵²⁴ Başak, **2011 Yılında Serbest Bölgelerde Defter Tutma ve Tasdik Esasları Bu Kapsamda Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar- II**, s.93.

yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir. Bu defterler ayrıca TTK'nun 66'ncı maddesine göre, tutulması zorunlu olan defterlerdir.⁵²⁵

Diğer yandan bu mükellefler 5084 sayılı Kanun sonrasında VUK'nun 171'inci maddesi hükmüne göre ise, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek; vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek; vergi ile ilgili muameleleri belli etmek; mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek maksadıyla mükellefler VUK'nda belirtilen defterleri tutmak zorundadırlar.⁵²⁶

Diğer taraftan, serbest bölgede ticari faaliyette bulunan ve daha önce işletme hesabı esasına göre defter tutan yükümlüler, 85 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin yayımı tarihinden itibaren bilânço esasına göre defter tutacaklardır. Söz konusu yükümlüler defterlerini tebliğin yayımını izleyen on beş gün içinde noter veya noterlik görevini ifa ile yükümlü olanlara tasdik ettireceklerdir. Buna göre, belirlenen sürede defterlerini tasdik ettiren yükümlüler adına, VUK' nun 352. maddesine göre usulsüzlük cezası kesilmeyecektir. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiler TTK hükümlerine de uymak zorundadırlar. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şube açarak faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiler ile münhasıran serbest bölgelerde faaliyet gösteren yükümlülerin, defter tutma, defter tasdiki ve bununla ilgili TTK' nun ilgili düzenlemelerine göre hareket etmeleri gerekmektedir. Aksi durumda, TTK' da bu konuda düzenlenmiş bulunan cezai müeyyidelerle karşı karşıya kalacaklardır.⁵²⁷

Bütün bunların dışında serbest bölgelerde açılan şube ile mal akışının düzenli bir şekilde sağlanması amacıyla serbest bölge dışında açılan şubelerde hiçbir ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyetinde bulunulmasa bile açılan şube için gerek

⁵²⁵ Alıç, s.127.

⁵²⁶ Levent Başak, **2011 Yılında Serbest Bölgelerde Defter Tutma ve Tasdik Esasları Bu Kapsamda Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar- III**, Sayı: 729, Maliye Postası, Ocak 2011, s.83.

⁵²⁷ Levent Başak, **“2006 Yılında Geçerli Olmak Üzere Serbest Bölgelerde Defter Tutma Esasları”**, <http://www.yaklasim.com>, (16.11.2011).

TTK, gerekse VUK hükümlerine göre defter tutulması ve tutulması gereken defterlerin usulüne uygun şekilde tasdik ettirilmesi gerekmektedir.⁵²⁸

348 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre, serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerden isteyenlerin, defter kayıtlarını Türk para birimi dışında, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nca, kuru günlük olarak belirlenen herhangi bir yabancı para birimi ile yapmaları mümkündür.⁵²⁹

Adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, serbest bölgelerde faaliyette bulunan şubeleri için defter kayıtlarını Türk para birimi dışında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca, kuru günlük olarak belirlenen herhangi bir yabancı para birimi ile de tutabileceklerdir. Bu konuda mükelleflere seçimlik bir hak tanınmıştır.⁵³⁰

Ancak, adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler dahil tam yükümlülüğe tabi gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin, serbest bölgede faaliyette bulunan şubeleri ile gerçek veya tüzel kişilerin serbest bölge dışında ancak Türkiye sınırları içerisinde faaliyette bulunan şubeleri için yabancı para birimi ile defter tutmaları mümkün değildir.⁵³¹

Buna göre serbest bölgede faaliyet gösteren söz konusu mükellefler, Türk para birimiyle veya başka bir yabancı para birimiyle yapılan işlemlerini, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevirecekler, iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin değerleri ile vergi matrahlarını kayıt yapılan para birimine göre tespit edecekler, ancak beyannamelerin yabancı para cinsinden düzenlemesi mümkün olmadığından verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevirerek vereceklerdir.⁵³²

⁵²⁸ Başak, 2011 Yılında Serbest Bölgelerde Defter Tutma ve Tasdik Esasları Bu Kapsamda Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar- II, s.94.

⁵²⁹ Alıç, s.128.

⁵³⁰ Başak, 2011 Yılında Serbest Bölgelerde Defter Tutma ve Tasdik Esasları Bu Kapsamda Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar- II, s.88.

⁵³¹ Alıç, a.g.e., s.128.

⁵³² "12.05.2005 tarih ve 25813 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 348 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

Serbest bölgeler Türkiye'nin siyasi sınırları içerisinde yer alan bölgeler olduğu için istisnai düzenlemeler hariç bu bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin olarak Türkiye'de ödenmesi gereken verginin ödenmesi, mahsubu ve iadesi işlemlerinde de Türk para biriminin esas alınması gereklidir.⁵³³

Defter kayıtlarına esas alınan yabancı para biriminden, ilk kayıt yapılan hesap dönemi dahil beşinci hesap döneminin sonuna kadar dönülemeyecektir. Verginin ödenmesi, mahsubu ve iadesi işlemlerinde de Türk para birimi esas alınacaktır. Fatura, sevk irsaliyesi, ücret bordrosu gibi belgeleri ise yabancı para cinsinden düzenlenebilirler. Ancak, belge üzerinde ve yasal defter kayıtlarında Türk parası karşılığının gösterilmesi zorunludur. Ancak, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen faturalarda Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.⁵³⁴ Serbest bölgede faaliyette bulunan yükümlülerin, istemeleri halinde defterlerini Türk para birimine göre tutabilecekleri ise tabiidir.⁵³⁵

VUK'nu 315'inci maddeye göre; mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden yok ederler. Oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.⁵³⁶ Müşterek genel giderlerin dağıtımı ile ilgili düzenleme getiren 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, amortismanların dağıtımı ile ilgili bir düzenleme de yer almaktadır. Buna göre, hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanları, esas itibarıyla her bir işte kullandıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılmaktadır.⁵³⁷ Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.⁵³⁸

⁵³³ Başak, 2011 Yılında Serbest Bölgelerde Defter Tutma ve Tasdik Esasları Bu Kapsamda Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar- II, s.90.

⁵³⁴ “12.05.2005 tarih ve 25813 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 348 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

⁵³⁵ Bıyık, Kıratlı, s.411.

⁵³⁶ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, İlkem Ofset, İzmir, 2007, s.232.

⁵³⁷ Taylar, s.99.

⁵³⁸ “KV Genel Tebliği Seri No:1”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

Serbest bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanabilir olması nedeniyle, bu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin vergi yükümlülüklerini tesis ettirmeleri; bu yükümlülerle tam tasdik sözleşmesi bulunan yeminli mali müşavirlerin de düzenleyecekleri raporların ayrı bir bölümünde serbest bölge kapsamında yapılan faaliyetlere ilişkin değerlendirmeye yer vermeleri gerekmektedir. Diğer taraftan, münhasıran serbest bölgelerde faaliyette bulunan yükümlülerin de, istemeleri halinde, yeminli mali müşavirlerden tasdik hizmeti almaları ve bu yükümlüler hakkında yeminli mali müşavirlerin rapor düzenlemeleri mümkün bulunmaktadır.⁵³⁹

Nihayet Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesinde ise, defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulacağı, kayıtların her hesap dönemi sonunda kapatılacağı ve ertesi dönem başından itibaren yeniden açılacağı, hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu, ancak takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığının 12'şer aylık özel hesap dönemleri belirleyeceği hükmüne yer verilmiştir.

8.3.2 Bildirimler

Vergi Usul Kanunu'nun 168. maddesine göre yeni işe başlayanların işe başlama tarihinden itibaren on gün içerisinde işe başlama bildiriminde bulunması gerekmektedir. Bu nedenle 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında, 06.02.2004 tarihinden itibaren, serbest bölgede faaliyet gösterenlerin bu bildirimde bulunması gerekir.⁵⁴⁰

213 sayılı Vergi Usul Kanununun[1] 148, 149 ve Mükerrer 257 nci maddelerinin T.C. Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, 350[2] Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin

⁵³⁹ Işık, Çabuk, s.125.

⁵⁴⁰ “28.02.2005 tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 345 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

Bildirim Formu (Form Ba)” ile; mal ve hizmet satışlarını ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiş, 362[3] ve 381[4] Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle de bu yükümlülüğe ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

396 sıra no'lu vergi usul kanunu genel tebliği'ne göre serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin de Ba-Bs bildirimini verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Söz konusu bildirimler, bu mükelleflerin kanuni merkezleri tarafından, merkez ve şube bilgileri birleştirilerek verilecektir. Ancak, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olup, münhasıran serbest bölgede şubesi veya temsilciliği bulunan mükellefler, bildirim formlarında merkez bilgilerini dikkate almaksızın yalnızca serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin mal ve/veya hizmet alış/satışlarını bildireceklerdir. Yükümlülük kapsamındaki mükelleflerin mal ve/veya hizmet alış/satışlarının aylık dönemler itibariyle bildirilmesi gerekmektedir. Mal ve/veya hizmet alış/satışlarının bildirilecekleri aylık dönemler, bunlara ilişkin belgelerin düzenlenme tarihi dikkate alınarak belirlenir. Mükellefler söz konusu bildirim formlarını, aylık dönemler halinde düzenlemek ve takip eden ayın birinci gününden itibaren son günü akşamına kadar göndermekle yükümlüdürler.⁵⁴¹

Ayrıca Maliye Bakanlığı en son yayınladığı 362.seri sayılı VUK.genel tebliğine göre; bildirimlerin genelde elektronik ortamda verilmesini şart koymuştur. 2004 hesap dönemine ilişkin, form Ba-form Bs ertesi yılı 2005/Eylül ayı içinde vergi dairesine elektronik ortamda vermeyen mükellefe/şirkete 1.180,00 YTL özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. İlgili şirket bu kesilen cezaya, vergi mahkemesinde dava açmıştır. Vergi mahkemesi açılan davayı kabul etmiştir. Vergi mahkemesi davanın sununda mükellef lehine karar vermiş olup 350 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Tebliğin de beyanname ekinde verilmesi gereken form Ba ve form Bs nin elektronik ortamda verilmemesi halinde 355.madde hükmü uyarınca işlem yapılacağı düzenlenmiş olup, 213 sayılı Kanunun mükerrer 355.maddesi esas alınarak ceza kesilebilmesi için öncelikle yazılı uyarıda bulunulması gerekeceğinden, madde de belirtilen şekilde uyarı yapılmaksızın, süresinde verilmeyen Ba ve Bs formları için kesilen cezada yasal isabet

⁵⁴¹ “04.02.2010 tarih ve 27483 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 396 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

görmemiş ve davaya konu özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına karar vermiştir.⁵⁴²

Ba, Bs formları ve önceki yıllardaki A,B,C formları ile yakın zamanda uygulanmış ve terk edilen "performans derecelendirme formları", benzeri amaçlara yönelik olarak Maliye Bakanlığının çıkarmış olduğu bildirim ve formlar olup bu bildirim ve formların verilmemesi halinde idarenin kestiği özel usulsüzlük cezalarını, yargı çeşitli gerekçelerle terkin ederek, ortadan kaldırmaktadır. Söz konusu bildirim ve formların verilmemesi sonucu kesilen cezaların terkin gerekçesi; idarenin bu bildirimlerin ve formların mükellefçe verilmesinin mühlete bağlandığı hususunun da yer aldığı konuları, yazılı olarak mükelleften talep etmeksizin ve mühlet vermeksizin, özel usulsüzlük cezası kestiğine ilişkindir. Yani Maliye Bakanlığı, hiçbir uyarıya lüzum olmadan salt, VUK.362.seri no.lu tebliğe göre, ceza kesilebileceğini kabul etmekte ancak yargı, hiçbir ihtara gerek duyulmadan, söz konusu formların verilmeyişini gerekçe göstererek ceza kesilemeyeceğine karar vermektedir.⁵⁴³

8.4 Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulaması

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 8. maddesine göre serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Bu hüküm gereği serbest bölgelerden Türkiye'ye mal gönderilmesi ithalat, Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)' nun 12. maddesinde 4842 sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerle, serbest bölgedeki alıcıya teslim edilen ve serbest bölgeye ulaşan malların ihracat sayılacağı hüküm altına alınmıştır.⁵⁴⁴

5084 Sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nda yapılan değişikliklerle "Serbest bölgelerde vergi, resim, harç yükümlülüklerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı" hükmü kaldırılarak, serbest bölgelerde vergi kanunları uygulanır hale getirilmiştir. Bu nedenle, gelir, servet ve harcamalardan alınan vergilere ilişkin kanunlar serbest bölgelerde uygulanabilmektedir. 5084 Sayılı Kanun esas itibariyle,

⁵⁴² İzmir, 4.Vergi Mahkemesi **K.30.6.2006 gün ve E:2006/265-K:2006/684** sayılı kararı

⁵⁴³ Mustafa Alpaslan ve Mustafa Sakal, **BA ve BS Formlarının Yasal Suresinde Verilmemesi Hakkında Mahkeme Kararı**, Yayın Tarihi: 3 Nisan 2007.

⁵⁴⁴ Beytullah Yurttutan, **Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.189, Haziran 2004, s.97,98.

vergilendirme ile ilgili olarak gelir üzerinden alınan dolaysız vergilere ilişkin düzenlemeler getirmiş, dolaylı vergilere ilişkin özel bir düzenleme getirmemiştir.⁵⁴⁵

5084 Sayılı Kanun'un gerekçesinde de, yapılan düzenlemelerin esas olarak gelir üzerinden alınan vergiler ile Vergi Usul Kanunu'na ilişkin olduğu, katma değer vergisi ve benzeri dolaylı vergiler açısından bugüne kadar geçerli olan uygulamanın devam edeceği belirtilmektedir. 5084 Sayılı Kanun'la katma değer vergisi ile ilgili bir düzenleme getirilmediğinden, açıklamalar, Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeler, Serbest Bölgeler Kanunu, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği ve yargı organları ile vergi idaresinin uygulamaları çerçevesinde yapılmaktadır.⁵⁴⁶

8.4.1 Türkiye'nin Diğer Bölgelerinden Serbest Bölgelere Yapılan Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarında Katma Değer Vergisi

3218 Sayılı Kanunu'nun 5084 Sayılı Kanunla değişik 6. maddesi, serbest bölgeleri gümrük bölgesi dışında saymaya devam etmektedir. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 12. maddesi, Türkiye'den serbest bölgeye mal teslimini ihracat teslimi olarak kabul etmektedir. Bu teslimler ihracat teslimi sayılınca da, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun mal teslimleri açısından serbest bölgeleri diğer ülkeler gibi değerlendirdiği ortaya çıkmaktadır.⁵⁴⁷

SBK'nun 6. maddesi 5084 sayılı Kanun'la değişmiştir. Değişmeden önceki söz konusu madde metnine göre, serbest bölgeler gümrük hattı dışında ve vergi, resim ve harç yükümlülüğüne dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı bölgeler olup bu hüküm nedeniyle serbest bölgeler, diğer ülkeler gibi değerlendirilmişti. KDVK'na göre verginin konusunu Türkiye'de yapılan işlemlerin oluşturması nedeniyle vergi mevzuatının uygulaması açısından diğer ülkeler gibi kabul edilen ve gümrük hattı

⁵⁴⁵ Süleyman Turan, **Serbest Bölgeler İçinde Verilen ve Bu Bölgelere Yapılan Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Uygulaması**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı.466, Haziran 2006, s.83, 84.

⁵⁴⁶ Turan, **Serbest Bölgeler İçinde Verilen ve Bu Bölgelere Yapılan Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Uygulaması**, s.83, 84.

⁵⁴⁷ Nurettin Köse, **Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II**, Yaklaşım Dergisi, Yıl 13, Sayı.147, Mart 2005s.75.

dışında sayılan bu bölgelere mal tesliminin de ihracat olarak kabul edilmesi tabii idi.⁵⁴⁸

5084 sayılı Kanun sonrasında KDV Kanunu'nda değişiklik yapılmamış olduğundan serbest bölgeler KDV bakımından gümrük bölgesi dışında kabul edilmeye devam edilmekte, Türkiye'nin diğer yerlerinden bölgeye mal teslimleri ihracat, bölgeden Türkiye'ye mal teslimleri ithalat sayılarak, istisna hükümleri uygulanmakta ve serbest bölgeler mal teslimleri bakımından yurt dışı kabul edilmektedir.⁵⁴⁹

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesinde;

“Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu;

11/1-a maddesinde;

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a. İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri,

Kanunun 12. maddesinde ise;

1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a. Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır.

⁵⁴⁸ Nurettin Köse, **Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-I**,Yaklaşım, Yıl:13, Sayı:146, Şubat 2005, s. 63.

⁵⁴⁹ H. İbrahim Uzun, **Serbest Bölgeler Vergi İstisnasından Kimler Yararlanabilir?**, Mükellefin Dergisi, Sayı:98, Şubat 2001, s.21.

b. Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepasına konulmalıdır. ⁽¹⁾ Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.”

hükmü yer almaktadır.

Burada ki KDV kanunu hükümlerine göre ihracat istisnasından yararlanmak için teslimin serbest bölgedeki alıcıya yapılması ve teslim konusu malın serbest bölgeye vasıl olması yeterlidir. ⁵⁵⁰

16'ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde, Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların katma değer vergisinden istisna olduğu, İthalat istisnasının ise kısmi istisna olduğu,

17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (1) bendinde, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu, hükümlerine yer verilmiştir.

KDVK' nda yer alan istisnalar, istisnaya tabi malın teslimi veya hizmetin ifası için tedarik edilen mal ve hizmetlerden kaynaklanan girdi KDV'nin indirim hakkına konu olup olmamasına göre, tam istisna ve kısmi istisna olarak ikiye ayrılmaktadır. ⁵⁵¹

KDVK' nu ile ilgili mevzuata göre, Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen mallar ihracat istisnası kapsamındadır. Bu nedenle, serbest bölgelerdeki firmalara mal ve hizmet teslimleri KDV'ye tabi tutulmamakta ve yüklenilen

⁵⁵⁰ Sezai Mandal, “Serbest Bölgelerde Tüketilmek Veya Kullanılmak Amacıyla Gönderilen Eşyalarda Kdv Uygulaması” 29.02.2008,

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sezai/003/mynetkobi.php>, (16.05.2011). s.3,4,

⁵⁵¹ Billur Yaltı Soydan, **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, Beta Yay., İstanbul 1998. s.246.

KDV'de geri alınabilmektedir. Aynı şekilde amortismanına tabi iktisadi kıymet edinilmesinde de KDV hesaplanmayacaktır.⁵⁵²

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ithalat istisnasının açıklandığı 16/1-c maddesi, Gümrük Kanunu'na göre serbest bölge hükümlerinin uygulanmadığı malların teslimini vergiden müstesna tutmuştur.⁵⁵³

Serbest bölgelerde dolaşımda bulunan mallar henüz ithal edilmemiş veya ihrac işlemine konu edilmemiş mallardır ve katma değer vergisi doğurucu tedavüle girmemişlerdir. Gümrük Kanunu'ndaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi KDV'den istisna tutulmuştur.⁵⁵⁴ Yani Katma Değer Vergisinin 16/1-c maddesi ile serbest bölgelerdeki mal teslimleri vergiden istisna tutulmuştur.⁵⁵⁵

Bu hüküm, Katma Değer Vergisi Kanunu açısından kısmi istisna niteliğinde bir hükümdür. Bu nedenle, serbest bölgelerde yapılan mal teslimleri neticesinde katma değer vergisi hesaplanmamakla birlikte, bu teslimler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin indirim ve iadesi de söz konusu değildir. Ancak, yüklenim katma değer vergisi gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.⁵⁵⁶

Serbest bölgedeki alıcıya gönderilen ve serbest bölgeye vasıl olan mallar, katma değer vergisi yönünden ihracat sayılmakta ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre de kambiyo mevzuatı uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından çıkarılan ve 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ihracat Yönetmeliğinin 12.maddesinde de serbest bölgelere yapılacak ihracatın, 'ihracat mevzuatı hükümlerine tabi olduğu belirtilmiştir.⁵⁵⁷

KDV kanununun 12. maddesinin 4842 sayılı kanunla değişmeden önceki metninde, bir teslimin ihracat teslimi sayılması için teslimin yurt dışındaki bir müşteriye

⁵⁵² Mustafa Tan, **Türk Vergi Kanunları**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara 2006, s.429, 440.

⁵⁵³ Köse, **Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II**, s.75.

⁵⁵⁴ Orhan Pala, **Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (II)**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:334, Haziran 2009, s.128.

⁵⁵⁵ Köse, a.g.e., s.75,79.

⁵⁵⁶ Pala, s.128.

⁵⁵⁷ Emine Karacaoğlu, Süleyman Akgül, **Serbest Bölgelerde KDV Uygulamaları**, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 113, Şubat 2009, s.145.

yapılması ve teslim konusu malın T.C. Gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması gerektiği hükmü vardı. Malın Serbest bölgeye tesliminin ihracat teslimi sayılacağına dair açık bir düzenleme yer almıyordu. Ancak uygulamada serbest bölgelere yapılan her tür teslimler ihracat kabul ediliyordu. Buna rağmen KDVK 12. madde de yapılan değişiklikle serbest bölgenin de madde içerisine konulması Türkiye'nin diğer yerlerinden serbest bölgelere yapılacak mal teslimlerini açıkça ihracat teslimi saymıştır. Kanun metninde İhracat istisnası uygulanması açısından bölgeye gönderilen malların ne için kullanılacaklarının bir önemi bulunmamaktadır.⁵⁵⁸

Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından çıkarılan ve 10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 30. maddesine göre de, Türkiye'den serbest bölgelere gönderilecek malların dış ticaret rejimine tabi olduğu ve bu rejime göre malların ihraç edilmiş sayılacağı belirtilmektedir. Bölge ile diğer ülkeler ve Serbest Bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz. Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde, serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılmakta, aynı Kanun'un 8. maddesinde ise, serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin dış ticaret rejimine tabi olduğu hüküm altına alınmış, ayrıca 4842 Sayılı Kanunla ilgili maddede yapılan değişiklik sonrasında serbest bölgelere yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağı madde metnine eklenmiş yani bilinmekte olan bir husus ilan edilmiştir.⁵⁵⁹

Diğer bir ifadeyle, serbest bölgede bulunan bir alıcıya mal satıldığında ve bu mal serbest bölgeye ulaştığında, mal teslimi, ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmekte ve katma değer vergisi uygulanmamaktadır. Katma değer vergisi ödenmeyeceğinden düzenlenecek ihracat faturalarında katma değer vergisinin hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.⁵⁶⁰ Ayrıca Türkiye' deki firmaların serbest bölgedeki işletmesine mal göndermesi de teslim sayılmaktadır. Bu teslim, KDVK' nun

⁵⁵⁸ Sezai Mandal, “Serbest Bölgelerde Tüketilmek Veya Kullanılmak Amacıyla Gönderilen Eşyalarda Kdv Uygulaması” 29.02.2008,

<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/sezai/003/mynetkobi.php>, (16.05.2011). s.3,4,

⁵⁵⁹ Beytullah Yurttutan, *Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması*, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı.187, Kasım 2003, , s.50.

⁵⁶⁰ Kırıktaş, *Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları- Özellik Arz Eden Hususlar*, s.165.

11. ve 12. maddelerindeki şartların varlığı ve genel tebliğlerde yer alan düzenlemelere uyulmak koşuluyla vergiden müstesnadır.⁵⁶¹

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin 1/b bendine göre, bir teslimin ihracat istisnası çerçevesinde değerlendirilebilmesi için, Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmış olması veya teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.⁵⁶² Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmemektedir.⁵⁶³

Serbest bölgelere yapmış oldukları mal teslimleri ihracat istisnası hükümlerinden yararlanan yükümlülerce, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 32. maddesine göre ihracat teslimleri nedeniyle fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen yüklenilen yani ihraç edenin bünyesinde kalan katma değer vergisi, katma değer vergisi, yükümlünün vergiye tabi işlemleri nedeniyle hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir.⁵⁶⁴ Vergiye tabi bir işlemin bulunmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması nedeniyle indirilemeyen katma değer vergisi iade ile ilgili genel ve özel esaslar çerçevesinde yükümlüye iade edilmektedir.⁵⁶⁵

Çünkü ihracatı teşvik amacıyla uygulanan ihracat istisnası, ihraç olunan malın yurt dışındaki bir müşteriye KDV'siz olarak teslimine ilaveten, ihracatçının ihraç ettiği mallarla ilgili yüklendiği ancak indirim yoluyla gideremediği KDV'nin iadesini de içermektedir. Bu işlemler sonucunda ihraç olunan mal tamamen KDV'den arındırılmış olur.⁵⁶⁶

⁵⁶¹ Bıyık, Kıratlı, s.428.

⁵⁶² Köse, **Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-1**, s.63.

⁵⁶³ Karacaoğlu, Akgül, s.145.

⁵⁶⁴ Sezai Mandal, "Serbest Bölgelerde Tüketilmek Veya Kullanılmak Amacıyla Gönderilen Eşyalarda Kdv Uygulaması" 29.02.2008,

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sezai/003/mynetkobi.php>, (16.05.2011). s.3,4,

⁵⁶⁵ Güner, **Serbest Bölgelerde Vergi Kanunlarının Yeri**, s.102,103.

⁵⁶⁶ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ekin Yay., İkinci Baskı, Bursa, 2005. s.250.

KDVK 11. ve 12. maddeleri ile düzenlenen ihracat istisnası uygulamasında, iadenin yapılabilmesi için, ihracatın tevsiki amacıyla gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya noter onaylı örneği, alış-satış faturalarının fotokopileri veya bu faturalara ait listelerin ibraz edilmesi gerekir.⁵⁶⁷ Ancak bu şartlar yerine getirildiği takdirde KDVK'nun 11. maddesi kapsamında ihracat istisnası hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Bu durumda, yükümlülerce ihracat istisnası kapsamında serbest bölgeye yapılan teslimlere ilişkin olarak yüklenilen KDV indirim konusu yapılacak, indirimin mümkün olmaması halinde ise indirilemeyen KDV yükümlüye iade edilecektir.⁵⁶⁸ Söz konusu belgelerden herhangi birinin eksik olması durumunda, iade talebin yerine getirilmesi mümkün değildir.⁵⁶⁹

Örneğin, serbest bölgedeki bir işletmede çalışanlara yemek hizmeti veren Türkiye'deki firma, serbest bölgeye giren yemekler için gümrük beyannamesi düzenlenmek şartıyla mal ihracı istisnası uygulayabilecektir. Ancak, gümrük beyannamesi düzenlenmeyen mallar için KDV istisnası uygulanması mümkün değildir. Örneğin, serbest bölgeye giren mallardan belli bir tutarın altındakiler için gümrük beyannamesi düzenlenmemesi halinde, bu mallar için KDV yönünden ihracat istisnası uygulanamayacaktır.⁵⁷⁰

İhracatçılara, ihraç etmek kaydıyla imalatçılardan alacakları mallar için katma değer vergisi ödememe şeklinde önemli bir kolaylık sağlayan “tecil-terkin uygulaması”, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1-c bendinde düzenlenmektedir. Düzenlemeye göre, ihraç edilmek kaydıyla imalatçıların ihracatçılara teslim ettikleri mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Yükümlülerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilir. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin edilir.

⁵⁶⁷ Güner, a.g.e., s.102, 103.

⁵⁶⁸ Kemal Oktar, **KDV İstisnalar ve İadeler**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 7. Baskı, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara 2007, s.516.

⁵⁶⁹ Güner, a.g.e., s.102, 103.

⁵⁷⁰ Oktar, s.517.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil edilen vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 51. maddeye göre belirlenen gecikme zammıyla beraber tahsil edilir. Ancak, ihraç edilmek kaydıyla teslim edilen bu malların Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.⁵⁷¹

Görüleceği üzere serbest bölgelere Türkiye'den yapılan mal teslimlerinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddeleri uyarınca ihracat istisnası hükümleri uygulanmaktadır. Anı şekilde Kanun'un 11/1-c maddesi hükmüne uygun teslimler bakımından da tecil-terkin hükümleri uygulanabilir durumdadır. İhracat bedellerinin yurda getiriliş süreleri, taahhüt kapama, dövizin yurtdışında bırakılabilecek tutarları, dâhilde işleme ya da geçici kabul yoluyla ithalat, teminat çözümü, ihraç kaydıyla ilgili teslimlerdeki 3 aylık ve izinle alınacak ek süreler ile cezai yaptırımlar, normal ihracat ve ihracat kaydıyla teslimlerdeki usul ve esaslara ve yasal düzenlemelere tabidir.⁵⁷²

Hizmet ihracına gelince; KDV Kanunu 12/2. fıkrası hükmüne göre bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

- a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.⁵⁷³

Hizmet ihracatı istisnasının uygulanması ile ilgili usul ve esasları içeren 26 ve 30 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde, serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarının, yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara

⁵⁷¹ İlhan Kırıktaş ve Abdullah Tolu, **İhracatta KDV Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 1996, s.88.

⁵⁷² Pala, s.127, 128.

⁵⁷³ Karacaoğlu, Akgül, s.146.

uygun olarak gerçekleşmesi halinde, ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem göreceği belirtilmiştir.⁵⁷⁴

26 Nolu KDV Genel tebliği uyarınca Hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur.

1. Hizmet Türkiye’de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

2.Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

3. Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye’ye getirilmelidir.

4. Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Bu koşullardan herhangi birinin gerçekleşmemiş olması halinde hizmet ihracatından bahsedilemez.⁵⁷⁵

KDVK m. 12/2’ ye göre yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcıları ve yurt içindeki firmaların yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

Vergi hukuku yazarlarından bazılarına göre, Türkiye’den serbest bölgelere yapılan hizmetlerin KDV ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebileceği, gümrük bölgesi dışında bulunan bu bölgelerdeki alıcıların önceden olduğu gibi yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilerek bunlara Türkiye’den yapılan hizmetlerin hizmet ihracatı kapsamında KDV’den istisna tutulmasında kanunen bir sakınca bulunmadığı yönündedir. Konuya ilişkin olarak yapılan bir değerlendirmede, "KDV ihracat istisnası uygulamasında, mal ve hizmetlerin esas itibariyle gümrük bölgesi dışına çıkarılması

⁵⁷⁴ Turan, **Serbest Bölgeler İçinde Verilen ve Bu Bölgelere Yapılan Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Uygulaması**, s.83, 84.

⁵⁷⁵ 05.12.2009 tarih ve 27423 Sayılı RG’de yayımlanan, 113 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile Değişik “yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye’ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir. Ancak, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDV Kanununun 32 nci maddesi kapsamında iadesi hizmet bedeli döviz olarak Türkiye’ye gelmeden yerine getirilmeyecektir.

esastır. Bu husus özellikle kanunun 12/1 'inci maddesinde mal ihracatları için belirgin bir şekilde düzenlenmiştir. Gümrük bölgesi dışına çıkarılan mal ve hizmetlerin genel olarak vergiden arındırılması esas olup, bu husus aynı zamanda uluslararası ticarete konu olan malların vergilendirilmesinde geçerli olan varış yeri ilkesinin de bir gereğidir.⁵⁷⁶

Ayrıca 39 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin III. bölümünde, Serbest Bölgelere yapılan mal teslimleri gibi hizmet ifalarının da yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde ihracat istinası hükümleri çerçevesinde işlem göreceği açıklanmış, uygulama bu doğrultuda yönlendirilmiştir. Ancak, uygulamada serbest bölgelerin Türkiye'nin içerisinde bulunan bu bölgelere yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisi yönüyle ihracat istisnasından yararlandırılmaması gerektiği konusundaki alternatif görüşler her zaman var olmuştur.⁵⁷⁷

Örneğin alternatif bir görüşe göre serbest bölgeler, muafiyet ve teşvikler açısından, gümrük bölgesi dışında kabul edilmesine rağmen, ülkenin siyasi sınırları içinde olduğundan yurt dışı sayılmamaktadır. Bu nedenle, yurt içinden serbest bölgelere yapılan hizmetler, yürürlükteki mevzuata göre belirtilen hizmet ihracatına ilişkin şartları taşımamaktadır. Serbest bölgelere yapılan hizmetlerde ödemelerin dövizle yapılması bile, bu bölgelere yapılacak hizmet ifalarının hizmet ihracı olarak değerlendirilmesi için tek başına yeterli olmayıp hizmet ihracı için aranan şartların tümünün birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Yani yurt içinden serbest bölgelere yapılan hizmetler katma değer vergisine tabidir. Bu tür durumlarda düzenlenecek belgelerde katma değer vergisinin de ayrıca gösterilmesi gereklidir.⁵⁷⁸

Nitekim, Türkiye'den serbest bölgeye yapılan hizmetlerin KDV karşısındaki durumuna ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca verilen 02.12.2005 tarihli ve 8515 sayılı özelgesinde özetle, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarında Serbest Bölge Kanununun 6'nci maddesi gereği serbest bölgelerin yurt dışı olarak

⁵⁷⁶ Güneş, s.121.

⁵⁷⁷ Abdullah Tolu, **Serbest Bölgelere Yapılan Hizmet İhracatı KDV'ye Tabi mi?**, Yaklaşım Dergisi, Yıl 12, Sayı.138, Haziran 2004, ,s. 265.

⁵⁷⁸ Karacaoğlu, Akgül, s.146.

değerlendirilemeyeceğinden hizmet ihracı kapsamında KDV istisnasının mümkün olamayacağı yönündedir. Bu görüş, öncelikle serbest bölgelerin yurt dışı olarak kabul edilmediğini ortaya çıkarmaktadır. Serbest bölgelerin yurt dışı sayılmamasının sonuçları, özellikle hizmetler açısından KDVK'nın 12/2'nci maddesinde yer alan hizmet istisnası hükmünün uygulanması noktasında kendisini gösterecektir. Dolayısıyla idarenin son yıllardaki ağırlık kazanan görüşü, Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetlerin hizmet ihracı olarak değerlendirilemeyeceği yönündedir.⁵⁷⁹

Serbest Bölgeler Kanunu'nda serbest bölgeler, yalnızca mal teslimleri açısından gümrük bölgesi dışında sayılmıştır. Bu neticeyi, 5810 Sayılı Kanun'la değiştirilen aşağıdaki Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'nci maddesinin l'inci fıkrasından çıkarmak mümkündür:⁵⁸⁰

"Serbest bölgeler, Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda 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 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 yerlerdir." Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Aynı kanunun 8.maddesinde serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin, dış ticaret rejimine tabi olduğu, serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejiminin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.⁵⁸¹

Söz konusu değişiklikle bir yandan Gümrük Kanunu'nu ile uyum sağlanmış; diğer yandan serbest bölgelere yapılan hizmet ihracatı tartışmalarına açıklık getirilmiştir. Zaten "gümrük bölgesi" kavramı yalnız mal giriş ve çıkışları için anlam ifade eder. Hizmet ifalarında hizmetin gümrük işlemine tabi tutulması mümkün değildir. Bu sebeple Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "ithalat istisnası" başlıklı 16/1-c maddesi

⁵⁷⁹ Güneş, s.121.

⁵⁸⁰ Pala, s.129, 130.

⁵⁸¹ Karacaoğlu, Akgül, s.147.

"serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar" şeklinde değiştirilmiş; hizmetlerle ilgili istisna ise söz konusu madde hükmünden çıkartılarak "Diğer İstisnalar" başlıklı 17/4-1 maddesine "Serbest bölgelerde verilen hizmetler" şeklinde tanımlanmıştır.⁵⁸²

Bu düzenlemelere paralel olarak 5810 Sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile Gümrük Kanunu'na aşağıdaki geçici madde de eklenmiştir: *"Gegici Madde 7- Bu Kanun'un 152'nci, birinci fıkrasının (a) bendi hariç olmak üzere 157'nci, 158'inci ve bölgede faaliyette bulunan işletmelerin ihtiyaçlarıyla sınırlı olarak 185'inci maddelerinin 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na aykırı olan hükümleri, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar uygulanmaz"* Bu düzenleme uyarınca serbest bölgelerde faaliyet gösteren kullanıcıların yatırımda kullandıkları malzemelerin, üretimde kullandıkları sarf malzemelerinin ve işçilerine verdikleri yemek gibi tüketim mallarının, LPG ve doğalgaz gibi imalat girdilerinin KDV ödenmeden (bölgeye yurt içinden sokulan mal Özel Tüketim Vergisi'ne tabi ise, ÖTV ödenecektir) serbest bölgeye sokulmasına olanak sağlanmıştır.⁵⁸³

Serbest bölgelere ancak mal teslimi şeklinde ihracat yapılabileceği hususu Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde 4842 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerden de anlaşılmaktadır. Söz konusu değişikliklerden önce, bir teslimin ihracat teslimi sayılabildiğinin şartları arasında "serbest bölgedeki alıcıya teslim" ve "serbest bölgeye vasıl olma" gibi tabirler madde metninde yer almıyordu. Hem ihracat teslimi, hem de hizmet ihracı konusunda yurt dışı ifadesine vurgu yapılıyor; ihracat teslimleri açısından "gümrük bölgesinden geçilerek dış ülkeye vasıl olma" ek şart olarak aranıyordu. Bu nedenlerle serbest bölgelere yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifalarının her ikisi de ihracat olarak kabul ediliyordu. 4842 Sayılı Kanun'la Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde yapılan değişiklik ise sadece ihracat teslimlerine yönelik oldu ve madde metninde açıkça serbest bölgelere yapılacak mal teslimlerinin de ihracat teslimi sayıldığı hükme bağlandı. Ancak maddenin hizmet ihracına yönelik metin kısmında herhangi bir değişiklik yapılmadı.⁵⁸⁴

⁵⁸² Pala, s.129, 130.

⁵⁸³ Pala, a.g.e.,s.131.

⁵⁸⁴ Pala, s.129, 130.

Bu açıklamalardan anlaşılabacağı üzere Katma Değer Vergisi Kanunu, hizmet ihracı istisnasında "yurt dışı" kavramını yani "Türkiye siyasi sınırlarının dışını" esas almaktadır. Bu nedenle de yalnız mal teslimleri bakımından serbest bölgeleri gümrük bölgesi dışı sayan Serbest Bölgeler Kanunu bakımından, Türkiye'den serbest bölgelere yapılacak hizmet ifalarının ihracat istisnası kapsamında düşünülmesi mümkün görünmemektedir. İdare tarafından verilen çok sayıda özelge de bu görüşten hareket etmektedir. Sonuç olarak fason hizmetler dışında, Türkiye'den serbest bölgelere hizmet ifaları KDV'ye tabidir. Bu tür durumlarda düzenlenecek belgelerde KDV'nin ayrıca gösterilmesi gerekir.⁵⁸⁵

Serbest bölgeler Türkiye'nin siyasi sınırları içerisinde bulunmakla beraber, gümrük bölgesinin dışındadır. Ancak, bu bölgelere yapılan mal teslimleri bakımından ihracat istisnasının uygulanacağı 4842 sayılı Kanunla KDV Kanununun 12/1 'inci maddesinde yapılan değişiklik ile daha belirgin bir hale getirilirken, bu bölgelere yapılan hizmetlerle ilgili olarak anılan kanunun 12'nci maddesinin 2'nci bendinde benzer bir düzenleme yapılmaması belirtilen sorunu gündeme getirmiştir.⁵⁸⁶

Serbest bölgeye ihraç edilecek bir mala yönelik verilen aracılık hizmeti, serbest bölgedeki işle ve müşteri ile ilgili verilen yazılı ya da sözlü danışmanlık hizmeti, hizmet ihracatının diğer koşulları da sağlandığı takdirde ihracat istisnası kapsamındadır.⁸⁴ Ancak hizmetten yurt içinde de faydalanılmasının mümkün olması ve serbest meslek makbuzunun yurt içindeki merkez adına düzenlenmesi durumunda işlemin hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, söz konusu hizmetin katma değer vergisi ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir".⁵⁸⁷ Yine tamamen serbest bölge sınırları içinde kullanılacak bir reklâm hizmeti bu kapsamda değerlendirilmelidir.⁵⁸⁸ Örneğin bir gümrük müşavirinin ya da mali danışmanın fiilen serbest bölgede hizmet vermesi, eğitim seminerleri, gümrük işlemleri, toplantı danışmanlığı gibi fiziken bu bölgelerde verilen hizmetler KDV'ne tabi olmayacaktır, çünkü serbest bölgelerde verilen

⁵⁸⁵ Pala, a.g.e. s.129, 130.

⁵⁸⁶ Güneş, s.121.

⁵⁸⁷ "Maliye Bakanlığı'nın 26.12.2002 tarih ve 42/4217-15/57044 sayılı özelgesi", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (19.10.2012).

⁵⁸⁸ Işık/Çabuk, s.189.

hizmetler KDV Kanunu'nun 17'nci maddesine göre istisnadır.⁵⁸⁹ Bunun yanı sıra, hizmetin doğrudan serbest bölgede verileceğinin, sözleşmede açıkça yer alması gerekmektedir.⁵⁹⁰

Bu türden hizmetler başka ülkede verilirse de, Türkiye'nin KDV mevzuuna zaten girmeyecektir. Bu türden istisnalar kısmi istisna kapsamında olduğu için istisna hizmet nedeniyle KDV tahsil etmeyenlerin bu teslimler nedeniyle yükledikleri KDV'ler diğer işlemler nedeniyle hesaplanan KDV'den indirilemeyecek ve iadeye konu edilemeyecektir. İndirim ve iade konusu yapılamayan KDV tutarları verilen hizmetin maliyeti olacak ya da gider kaydedilecektir. Hizmet ihracatı koşulları sağlanıyorsa mal ihracatında olduğu gibi iadeye ve indirimine konu edilebilecektir.⁵⁹¹

8.4.2 Serbest Bölgeden, Ülke İçine, Ülke Dışına ve Diğer Serbest Bölgelere Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarında Katma Değer Vergisi

Serbest bölgeler ile yurt içindeki serbest bölgeler dışında kalan yerler arasında yapılan ticarete dış ticaret rejimi hükümleri uygulanır. Başka bir deyişle, Türkiye'den serbest bölgeye satılan mallar ihracat rejimine, serbest bölgeden Türkiye'ye satılan mallar ise ithalat rejimine tabi olup, serbest bölge kullanıcıları Türkiye'den ihraç fiyatına KDV'siz olarak mal satın alabilirler. Diğer taraftan, serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi hükümleri uygulanmaz. Serbest bölgelere yapılan mal teslimleri, yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara uygun olarak gerçekleştirildiği takdirde, ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem görecektir.⁵⁹²

Serbest bölgeler yurtdışı sayılamayacağından, Serbest bölgeye Türkiye'den yapılan hizmet ifalarına ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması ve söz konusu hizmetlerin katma değer vergisinden müstesna tutulması mümkün bulunmamaktadır.⁵⁹³ Tam tersine bu kez serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılacak hizmet ifalarının da,

⁵⁸⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.390.

⁵⁹⁰ Işık/Çabuk, a.g.e., s.189.

⁵⁹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.390.

⁵⁹² Karacaoğlu, Akgül, s.148.

⁵⁹³ Karacaoğlu, Akgül, a.g.e.,s.148.

ülke sınırları içinde her hangi bir yerde yapılacak hizmet ifalarından bir farkı bulunmadığından, bu türden hizmet ifaları da genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.⁵⁹⁴

KDVK m.17/4-ı' ya göre, yurt dışından serbest bölgeye gelen veya serbest bölgeden yurt dışına giden mallara yönelik olarak serbest bölge firmalarına verilen gümrükleme hizmetlerinin KDV'den müstesna olduğunu belirtmiştir. Ancak, serbest bölgeden yurt içine mal gelişi ve malların bir serbest bölgeden diğer serbest bölgeye sevk edilmesi nedeniyle verilen gümrük müşavirliği hizmetlerinin istisna kapsamına girmediği yani KDV'ne tabi olduğu da ifade edilmiştir. Serbest Bölge İşleticisi tarafından, faaliyet ruhsatı alan kullanıcılara kira veya hizmet sözleşmesi gereği yapacağı teslim ve hizmetler de bu hükümler uyarınca vergiye tabi olmayacaktır.⁵⁹⁵

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 8'inci maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Buna göre serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılacak mal teslimleri ithalat rejimine tabi olmak durumundadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun l'inci maddesi hükmü uyarınca her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabidir. Dolayısıyla serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan mal teslimleri ithalat kabul edildiğinden KDV'ye tabi olacaktır. Bununla birlikte, ithal edilen eşyanın Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16'nci maddesinde yer alan ve ithalat istisnasından yararlanan bir mal olup olmaması durumunun da göz ardı edilmemesi gerekmektedir. İthalde ödenen KDV ise Kanun'un 29'uncu maddesi hükmü uyarınca mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirim konusu yapılabilecektir.⁵⁹⁶

Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından çıkarılan ve 10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 30.maddesine göre Serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış-ticaret rejimi uygulanmaz. Serbest Bölgeden yurt dışına mal gönderilmesi ve hizmet verilmesi serbesttir. Serbest bölgelerden yurt dışına ve diğer serbest bölgelere gönderilen mallar ve hizmetler hizmet ihracına ilişkin şartları taşımaktadır. Yani bu mal ve hizmetler

⁵⁹⁴ Pala, s.130.

⁵⁹⁵ Oktar, s.516.

⁵⁹⁶ Pala, s.127, 128.

KDV açısından ihracat istisnası hükümlerine tabidir ve bu teslimler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergiler, KDV Kanunun 32. maddesi hükmü ve belirlenen esaslar çerçevesinde iade konusu yapılabilmektedir. Aynı şartlar yurt dışından serbest bölgelere gönderilen mal ve hizmetler için de geçerlidir.⁵⁹⁷

Diğer ülkelerden serbest bölgelere ve serbest bölgelerden diğer ülkelere mal teslimlerinde Serbest Bölgeler Kanunu'nun 8'inci maddesi hükmü gereğince dış ticaret rejimi uygulanmamaktadır. Transit ticaret ya da aktarma rejimi olarak işlem görmektedir. Dolayısıyla gerek serbest bölgeler yurt dışına, gerekse yurt dışından serbest bölgeye mal teslimlerinde Türkiye'de ki KDV mevzuatı geçerli değildir.⁵⁹⁸

Serbest bölgelerden Türkiye'de ki bir başka serbest bölgeye yapılacak mal teslimleri gümrük bölgesinin dışında iki farklı yer arasında yapılan teslim olarak değerlendirilmekte ve katma değer vergisine tabi olmamaktadır. Türkiye içinde bir serbest bölgeden diğer bir serbest bölgeye teslim edilen mallar, dış ticaret mevzuatı açısından henüz serbest dolaşıma girmemiş eşya kategorisinde olup, transit veya aktarma işlemine tabi tutulmaktadır.⁵⁹⁹ Bu tür mal teslimleri için de yukarıdaki açıklama geçerlidir. Serbest bölgeden Türkiye'de ki bir başka serbest bölgeye yapılacak mal teslimleri gümrük bölgesinin dışında, iki farklı yer arasında yapılan teslim olarak değerlendirilmekte ve KDV'ye tabi olmamaktadır. Bu tür mallar dış ticaret mevzuatı açısından henüz serbest dolaşıma girmemiş eşya kategorisindedir ve transit ya da aktarma işlemine tabi tutulurlar.⁶⁰⁰

Serbest bölgedeki satıcılar tarafından Türkiye'deki bir firmaya mal satışı veya bölgeye ihraç edilen malların bölgedeki satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı ithalat kapsamında KDVK' nu m.1/I-2'ye göre KDV'ne tabidir.⁶⁰¹

KDVK'nun 1. maddesinde her türlü mal ve hizmet ithali, verginin konusunu oluşturan işlemlerden biri olarak sayılmıştır. Buna göre, serbest bölgelerden Türkiye'ye

⁵⁹⁷ Karacaoğlu, Akgül, s.147.

⁵⁹⁸ Pala, a.g.e., s.128.

⁵⁹⁹ Köse, **Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II**, s.76.

⁶⁰⁰ Pala, s.128.

⁶⁰¹ **"Maliye Bakanlığı'nın 26.05.1997 tarih ve 55/5511-1916/21498 sayılı özelgesi"**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

yapılacak mal teslim ve hizmet ifaları ithalat olarak KDV'ne tabidir. Türkiye'ye ithal edilen malların matrahı anılan KDVK'nun 21. maddesine göre belirlenir. İthalatta vergi matrahı maliyet unsurlarının toplamıdır. Bu unsurlar, ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınamaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde, sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edileceği değeri, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar, Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerdir. Türkiye'de uygulanan vergi oranı kaç ise, ithalatta da aynı oran kullanılmaktadır. Örneğin; sıfır oranlı malların ithalinde de katma değer vergisi sıfır oranda uygulanacaktır. Serbest bölgeye ihraç edilen malların tekrar yurda ithal edilmesinde malın menşei Türkiye olduğundan, gümrük vergisi yükümlülüğü yoktur. Ancak, söz konusu işlem ithalat işlemi kapsamında katma değer vergisine tabi olup ithal işlemi nedeniyle ödenmesi gereken vergilerin ithalatı gerçekleştirenler tarafından ilgili gümrük idaresine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.⁶⁰²

İthalat sırasında ödenen vergi, resim, harç ve paylar matraha dâhil olduğundan, serbest bölgelerden Türkiye'ye çıkarılan malların FOB bedeli üzerinden peşin olarak ödenecek olan binde 5 oranında ki fon bedeli de matraha dâhildir.⁶⁰³ Serbest Bölgeler Kanunu'nun 4684 Sayılı Kanun'la değişmeden önceki eski şeklinde de serbest bölgelerden çıkarılan malların FOB bedeli üzerinden peşin olarak fon tahsilâtı yapılacağı hükmü vardı. Maliye Bakanlığı uygulamasında da FOB bedeli üzerinden hesaplanan fon bedeli matraha dâhil edilmekteydi.⁶⁰⁴ Malın serbest bölgedeki işletmesi tarafından Türkiye'deki firmaya gönderilmesi, başka bir anlatımla ihracatçı ve ithalatçı firmanın aynı olması fonun ithalatta katma değer vergisi matrahına dahil olmasına engel değildir.⁶⁰⁵

⁶⁰² Yurttutan, **Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması**, Vergi Sorunları Dergisi, s.97,98.

⁶⁰³ **"Maliye Bakanlığı'nın 11.06.1997 tarih ve 53/5316-242/24118 sayılı özelgesi"**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

⁶⁰⁴ Taylar, s.143.

⁶⁰⁵ **"Maliye Bakanlığı'nın 11.06.1997 tarih ve 53/5316-242/24118 sayılı özelgesi"**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

8.4.3 Serbest Bölge İçindeki Mal ve Hizmet Teslimlerinde Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun m.17/4-ı hükmü uyarınca serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den istisna tutulmuştur. Eski düzenleme, Türkiye'nin diğer yerlerinden serbest bölgelere ihraç edilen veya yurt dışından veya diğer serbest bölgelerden herhangi bir serbest bölgeye getirilen mallara ilişkin yükleme, boşaltma, depolama, ardiye gibi hizmetlerin katma değer vergisinden istisna tutulmasına ilişkindi.⁶⁰⁶

Yeni düzenlemede ise hizmet veren ile hizmetten yararlananın her ikisinin de serbest bölgede faaliyette bulunması şartıyla serbest bölgede verilen ve serbest bölge dışına taşmayan müşavirlik, avukatlık, nakliye, proje taahhüt, aracılık v.b.hizmet ifaları vergiden müstesnadır. Söz konusu istisna Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre kısmi istisna kapsamında olduğundan, serbest bölge içinde verilen hizmetler nedeniyle KDV tahsil etmeyenlerin, bu teslimler nedeniyle yüklendikleri KDV, diğer vergiye tabi işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'den indirilemeyecek ve iadeye konu edilemeyecektir. İndirim ve iade konusu yapılmayan yüklenilen KDV, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir.⁶⁰⁷

Dolayısıyla yukarıda sözü edilen ve serbest bölgede dolaşıma tabi olan malların yanı sıra bu bölgelerde verilen hizmetler de KDV'den istisnadır. Bu türden hizmetlere ilişkin düzenlenen belgelerde katma değer vergisi gösterilemeyecektir. 17'nci maddedeki bu istisnalar kısmi istisna olduğundan KDV'siz yapılan bu teslimler dolayısıyla yüklenilen KDV'ler, tıpkı mallarda olduğu gibi indirim konusu yapılamaz ve herhangi bir şekilde iade konusu da edilemez. Aynı şekilde İndirim ve iade konusu edilemeyen KDV tutarları serbest bölgede teslim edilen mal ve hizmetle ilgili maliyet ya da faaliyetin bir gideri şeklinde dikkate alınabilecektir.⁶⁰⁸

3065 Sayılı KDVK'nun 1/1'inci maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki mal teslimleri ve hizmetler,

⁶⁰⁶ Köse, s.78.

⁶⁰⁷ Pala, s.130.

⁶⁰⁸ Taylar, s.144.

katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. 93 seri nolu KDVK Genel Tebliğinin 4. bölümünde, münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri katma değer vergisinden istisna olan işletmelerin, katma değer vergisi yönünden mükellefiyet tesis ettirmelerine de gerek bulunmadığı açıklanmıştır.⁶⁰⁹

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-1 bendinde serbest bölgelerde verilen hizmetlerin KDV den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 fıkrasında ise Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olduğu ve aynı maddenin 2. fıkrasına göre her türlü mal ve hizmet ithali katma değer vergisi kapsamında olduğu belirtilmiştir.⁶¹⁰

8.4.4 Serbest Bölgede Bulunan Bir Firmaya Fason Hizmet Verilmesi Halinde Katma Değer Vergisi

Maliye Bakanlığı KDVK m. 9’un verdiği yetkiye dayanarak, 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği⁶¹¹ ile tekstil ve konfeksiyon sektörü ile hurda metal alımlarında sorumluluk uygulaması getirmiştir. Bakanlıkça yapılan düzenlemeye göre, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 2/3’ü, fason iş yaptıranlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere stopaja tabi tutulmakta, 1/3’ü ise işi yapana ödenmektedir. 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliği⁶¹² ile, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde sorumluluk uygulaması, bu Tebliğ’in yayımlandığı tarihi izleyen ay başından geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Buna göre, 1 Temmuz 2007’den sonra ifa edilecek fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Maliye Bakanlığı bir özelgesinde “Fason işinin serbest bölgede bulunan bir firmaya yapıldığında, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan

⁶⁰⁹ Turan, **Serbest Bölgeler İçinde Verilen ve Bu Bölgelere Yapılan Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Uygulaması**, s.83, 84.

⁶¹⁰ Karacaoğlu, Akgül, s.146, 147.

⁶¹¹ “**51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, RG. 10.01.1996, 22519**”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

⁶¹² “**105 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, RG. 30.06.2007, 26568**”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

katma değer vergisinin stopaja tabi tutulmadan, fason hizmeti veren yükümlü tarafından beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir” şeklinde görüş bildirmiştir.⁶¹³

Serbest bölgelere yapılan hizmetlere ilişkin olarak 5766 sayılı kanun ile KDV kanununda değişiklik yapılarak serbest bölgelere verilen fason hizmetler KDV den istisna edilmiştir. KDV Kanununda yapılan bu değişikliklere ilişkin düzenleme ve açıklamalara 110 seri no'lu KDV Genel tebliğinde yer verilmiştir. 5766 sayılı Kanunun (12/e) maddesi ile KDV Kanununun 11 ve 12' nci maddelerinde değişiklik yapılarak, serbest bölgedeki müşteriler için yapılacak fason hizmetler ihracat istisnası kapsamına alınmıştır. 110 Sıra No.lu KDV Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre söz konusu 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 etmektedir. Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurt içinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilecektir. Bu istisna uygulaması kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan iade talepleri, hizmet ihracatından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.⁶¹⁴

Söz konusu hükümler TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu görüşmeleri sırasında; serbest bölgede faaliyet gösteren müşterilere yapılan fason hizmetlere uygulanan KDV'nin, serbest bölgedeki mükellefler tarafından indiriminin ve bu mükelleflere iadesinin mümkün olamadığı gerçeğinden hareketle, bir maliyet unsuru haline gelen bahse konu KDV tutarlarının ihracat maliyetini artıncı etkisinin önlenmesi amacıyla düzenlenmiştir. Dolayısıyla, yukarıdaki hükümler uyarınca kanun koyucu tarafından 3065 sayılı Kanunun 12. maddesine 6.6.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanunun 12/e maddesiyle eklenen b fıkrasının 3. bendinde serbest bölgelere yapılan fason hizmetlerin katma değer vergisi istisnasından yararlanmasını getiren düzenleme yapılmış olup bu

⁶¹³ “Maliye Bakanlığı’nın 18.12.1996 tarih ve 54/5416-162/60394 sayılı özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (19.10.2012).

⁶¹⁴ Karacaoğlu, Akgül, s.147, 148.

tarihten itibaren serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ihracat istisnası kapsamına alınmıştır.⁶¹⁵

5766 sayılı Kanun 6.6.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve KDVK'nın 12'nci maddesine eklenen 3'üncü fıkra ile fason hizmetlerin serbest bölgedeki müşterilere yapılmış sayılması için gerekli şartlar belirtilmiştir. Buna göre;

1. Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır,

2. Fason hizmetten serbest bölgede faydalanılmalıdır.

Bu durumda, öncelikle fason olarak verilen hizmet serbest bölgedeki müşterilere verilmelidir. Serbest bölgedeki müşteri tabiri, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve ilgili yönetmeliğe göre; faaliyet ruhsatı alan ve serbest bölgede belli bir iş yeri bulunan gerçek veya tüzel kişileri ifade etmektedir. Bu bakımdan fason hizmet bu kişilere yapılmış olmalıdır. Diğer taraftan, bu fason hizmetten aynı zamanda serbest bölgede faydalanılması gerekmektedir. Dolayısıyla faydalanma serbest bölge dışında ise istisnadan yararlanılamaz. Ayrıca, söz konusu fason hizmetin yurt içinde verilmesi gerekir. Zira serbest bölgelerin kendi içerisinde verilen hizmetler (fason hizmet dâhil) KDV Kanununun 17/i. maddesi gereğince KDV'ye tabi olmayıp, kısmi istisna niteliğindedir. Bu bağlamda, serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşterilere verilen fason hizmetler tam istisna kapsamına alınmış olup, fason işi yapan mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden, söz konusu vergilerin indirilmesi ve iadesi mümkün hale getirilmiştir.⁶¹⁶

Konu hakkında Danıştay 9. Dairesi'nde görülen bir davaya ait yargı kararı da aşağıda incelenmiştir.⁶¹⁷

İdarece, davacının 2006 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu haksız olarak mahsuben katma değer vergisi iadesinden yararlandığından hareketle aynı yılın ocak-

⁶¹⁵ Pala, s.129, 130.

⁶¹⁶ Güneş, s.123.

⁶¹⁷ “Danıştay 9. Dairesinin, 11.02.2009 tarihli, E.2008/1701, K.2009/736 sayılı kararı”, http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2, (26.09.2011).

aralık dönemleri için adına salınmış olan katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı; *“dosyanın incelenmesinden, davacının serbest bölgede bulunan firma için yaptığı işin fason tekstil işi olup faturaların da fason işçilik bedeli olarak düzenlendiği, buna göre davacının sözkonusu faaliyetinin mal teslimi değil hizmet ifası olduğu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 12. maddesinde hizmet ifasının katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmesi için hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması ve hizmetten yurtdışında faydalanması gerektiğinin hükme bağlandığı, davacının hizmet ifa ettiği firmanın serbest bölge olup serbest bölgelerin mal teslimi bakımından yurtdışı sayılmasına karşın hizmet ifasında yurtdışı olarak sayılmadığı, bu durumda davacının yaptığı işin katma değer vergisi istisnasından yararlandırılmaması sonucu mahsuben alınan katma değer vergisi iadesinin cezalı olarak istenilmesinde isabetsizlik bulunmadığı”* gerekçesiyle reddeden İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 23.1.2008 tarih ve E:2007/1202 K:2008/97 sayılı kararının; *“yapılan işin hizmet değil mal teslimi olduğu, hizmet sayılsa dahi serbest bölgeye yapılan işin ihracat olarak kabul edilmesi gerektiği savıyla bozulması”* istenilmektedir.

İzmir 2. Vergi Mahkemesinin verdiği kararın onanmasını isteyen görüş ile gerekçeleri ayrıntısıyla şöyledir: *“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11. maddesinin (a) bendinde ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmış, aynı Kanun'un "ihracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler" başlıklı 12/2 maddesinde yurtdışındaki müşteri tabirinin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade edeceği belirtilmiş, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için; a) Hizmetlerin yurt dışındaki bir müşteri için yapılması b) Hizmetten yurt dışında faydalanılması şartlarının birlikte gerçekleşmesi koşuluna bağlanmıştır.*

Yine aynı Kanunun 4/1. maddesinde hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak ifade edilmiş, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek,

hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmayı taahhüt etmek ve bu gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. Öte yandan ihracata yönelik istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi bulunan Maliye Bakanlığınca 4. maddede yazılı düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle hazırlanıp yayımlanan 27 no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile ücret karşılığı fason iş yapanların imalatçı sayılmayacağı yaptıkları işin hizmet teslimi olarak kabul edileceği açıklanmıştır. Bu nedenle davacının fason ücret karşılığı imal edip serbest bölgede faaliyet gösteren firmaya yaptığı teslimlerin yurt içinde yapılmış olması nedeniyle verginin konusuna girdiğinden tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasında yukarıda açıklanan yasa hükümlerine aykırılık görülmediği için açılan davayı reddeden mahkeme kararının onanması” gerektiği belirtilmiştir.

İzmir 2. Vergi Mahkemesinin verdiği kararın bu kez bozulmasını isteyen görüş ile gerekçeleri ise ayrıntısıyla şöyledir: *“Davacının ifa ettiği hizmetin serbest bölgeye olduğu açık olup Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde de serbest bölgeler gümrük hattı dışı sayılmıştır. Gümrük hattı dışı ifadesi ticari anlamda yurtdışı sayılması anlamına geleceğinden ve söz konusu hizmet ihracı diğer tüm koşulları itibarıyla (gümrük çıkış belgeleri, döviz alış belgeleri, üç ay içinde ihracatın gerçekleşmesi gibi) yurt dışı mal teslimi ve hizmet ifasıyla aynı kurallara tabi olması nedeniyle yurtdışı sayılması gerekmektedir.*

3065 sayılı Kanunun 12. maddesinde mal tesliminde, serbest bölgeleri ihracat için serbest bölgeye yapılan hizmet ifasını hizmet ihracı kabul etmemek kanunun lafzına uygun olsa da, burdaki amacın ihracatta rekabeti desteklemek ve döviz girdisi sağlamak olduğundan ve yurtdışı ifadesinden siyasi değil ticari anlamda yurtdışı ifadesi anlaşılması gerektiğinden, davacının teslimlerinin katma değer vergisi istisnasından yararlanması gerekmektedir. Bu durumda davacı adına salınan katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasında ve buna karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet bulunmayıp bozulması gerektiği” düşünülmektedir.

Danıştay 9. Dairesi’nde ikinci görüş oyçokluğu ile kabul edilmiştir. Kabul edilme gerekçeleri ise şöyledir: *“3065 sayılı Kanunun mal ve hizmet ihracı başlıklı 11. maddesinin a) fıkrasında ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile*

yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak kaydıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin vergiden müstesna olduğu belirtilmiş ihracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler başlıklı 12. maddesinin a) fıkrasında yurtdışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerin ihracat teslimi olduğu, hükmüne yer verilmiş maddenin b) fıkrasının 2. bendinde ise yurtdışındaki müşteri tabirinin ikametgahı işyeri kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için a) hizmetlerin yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olması b) hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği hükmü öngörülmüştür.

Dosyanın incelenmesinden, davacının serbest bölgede faaliyet gösteren alıcı için fason tekstil işi yaptığı ve düzenlediği faturaların da fason işçilik bedeli olduğu, davacının dahilde işleme için taahhüdüne, alıcı firmanın dahilde işleme izin belgesine sahip oldukları, teslim edilen ürünlerin serbest bölgeye gittiğini ve 3 ay içinde ihraç edildiğini gösteren gümrük çıkış belgelerinin ve karşılığı dövizin alındığını gösterir döviz alım belgelerinin mevcut olduğu, ancak davacının yaptığı işin hizmet ifası olacağı bu durumda serbest bölgeye yaptığı hizmetin katma değer vergisi istisnasından yararlanamayacağı, sonuçta mahsuben alınan katma değer vergisi iadelerinin geri istenilmesi amacıyla dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığı anlaşılmaktadır.

İhracatta katma değer vergisi istisnasının getiriliş amacı ihracatın teşviki ve döviz kazandırıcı faaliyetlerde rekabetin desteklenmesi olup bu amaçla mal ve hizmet ihracında katma değer vergisi istisnası getirilmiştir. Günümüzde mal ve hizmet ihracı doğrudan yabancı ülkelere olduğu gibi ülke sınırları içerisinde olmakla birlikte gümrük hattı dışında sayılan serbest bölgelere de yapılabilmektedir. Serbest Bölgelerin kuruluş gayesi de buraya yapılacak teslim ve hizmet ifasıyla yine döviz kazandırılmasıdır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda mal tesliminde katma değer vergisi istisnası için serbest bölgelerin açıkça sayılarak serbest bölgeye yapılan teslimlerin yurtdışına yapılmış sayılması, ancak hizmet ihracında katma değer vergisi istisnasında

serbest bölge ifadesine yer verilmediği görülmekteyse de, bu durum yurtdışı ifadesine siyasi ve coğrafi anlam yüklenilmesi halinde geçerli olmakla birlikte ticari ve ekonomik anlamda serbest bölgelerin yurtdışı kabul edilmesi gerektiği gerçeğini değiştirmemektedir.

Bu nedenle ihracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri desteklemek amacıyla kurulan serbest bölgelere yapılan hizmet ifasının yurtdışı sayılmaması hukuka aykırı olacaktır. Kaldı ki serbest bölgelere yapılan hizmet ifasının mal tesliminden farklı olmadığını gören yasa koyucu tarafından 3065 sayılı Kanunun 12. maddesine 6.6.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanunun 12/e maddesiyle eklenen b fıkrasının 3. bendinde serbest bölgelere yapılan fason hizmetlerin katma değer vergisi istisnasından yararlanmasını getiren düzenleme yapılmıştır. Bu durumda davacının serbest bölgedeki firmaya yaptığı fason işçilik hizmetinin katma değer vergisi istisnasından yararlandırılmaması yoluyla mahsuben yapılan iadenin geri istenilmesi amacıyla adına salınan katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasında isabet görülmediğinden, aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet bulunmadığından açıklanan nedenlerle, İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 23.1.2008 tarih ve E:2007/1202, K:2008/97 sayılı kararının bozulmasına oyçokluğu ile karar verilmiştir.”

8.4.5 Serbest Bölge İle Diğer Bölgeler Arasındaki Taşımacılık İşlerinde Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 14/1 inci maddesinde düzenlenen taşımacılık istisnasından yararlanılabilmesi için, yük ve yolcu taşımacılığının transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında, gerçekleştirilmesi gerekmektedir.⁶¹⁸

Mevcut İstisna kapsamına; yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’den geçerek yabancı bir ülkede sona eren, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’de sona eren veya Türkiye’de başlayıp, yabancı bir ülkede sona eren yük ve yolcu taşıma işleri girmektedir. Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde ilk

⁶¹⁸ Şeker, s.664.

hareket veya varış noktasının yabancı ülkede bulunması ve bunun bir bütün olarak gerçekleşmesi zorunludur.⁶¹⁹

Taşıtın yabancı ülkeye geçtiğinin tespiti TIR karnesi veya kara manifestosundan tespit edilebilmektedir. Ancak, 01.01.1996 tarihinden itibaren Gümrük Birliği'ne girildiği için kara manifestosu kullanılmamakta, bunun yerine tek tip Transit Beyannamesi ve gümrük beyannamesi kullanılmaktadır. Söz konusu maddenin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 24.12.1984 tarih ve 84/8889 sayılı BKK ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında, Deniz, Hava, Kara ve Demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri 01.01.1985 tarihinden itibaren KDV'den istisna edilmiştir. Türkiye'den Serbest Bölgeye veya Serbest Bölgeden Türkiye'ye yapılan yük ve yolcu taşımacılık işlerinin Kanun'un 14/1 inci maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girip girmediği tereddüt konusu edilebilmektedir. Vergi idaresi, Serbest Bölgelerin Türkiye'nin sınırları içinde olması nedeniyle bu bölgeye yapılan taşımacılık işinin uluslararası taşımacılık olarak kabul edilemeyeceği ve bu taşımacılığın taşımacılık istisnasından yararlanamayacağı görüşündedir. Vergi idaresinin görüşüne göre, bu taşımacılık işlerinin uluslararası taşımacılık sayılabilmesi için, taşıma işinin Türkiye'den başlayıp bir başka ülkede bitmesi, bir başka ülkede başlayıp Türkiye'de bitmesi veya transit olarak yapılması gerekir.⁶²⁰

Nitekim konuyla ilgili olarak İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen bir Özelgede; *“Serbest Bölge Türkiye hudutları dâhilinde olduğundan, bu bölgeye yapılan taşımacılık işinin uluslararası taşımacılık olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından taşımacılık istisnasından faydalanılması mümkün değildir.”* ifadesine yer verilmiştir.⁶²¹

Serbest Bölge Uygulama Yönetmeliği'nin 34 üncü maddesinde, *“Serbest bölge adresli veya çıkışlı olup, deniz yoluyla gelen veya giden eşyanın bölgenin denize rıhtımı olmaması veya limanı olmasına rağmen yakın bir limandan getirilmesi veya*

⁶¹⁹ İlhan Kırıktaş, **Türkiye’de Serbest Bölgelere Yapılan Yük ve Yolcu Taşımacılığında KDV Uygulaması**, Yaklaşım Dergisi, Yıl. 2000, Sayı.72 s. 95.

⁶²⁰ Şeker, s. 664.

⁶²¹ **“İstanbul Defterdarlığı’nın, 07.07.1992 tarih ve 93765 sayılı Özelgesi”**, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

*götürülmesi durumunda bölge ile olan bağlantısı, serbest bölge işlem formuna istinaden ve transit beyannamesi düzenlenmesine gerek kalmadan gümrük idaresince görevlendirilecek memur refakatinde gemiden doğrudan bölgeye alınmasıyla veya bölgeden gemiye götürülmesi halinde, geminin bulunduğu yer ile bölge arasındaki koridor “Serbest Bölge” olarak” kabul edilmiştir.*⁶²²

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir başka özelge de ise yukarıda bahsettiğimiz nedenle 34 üncü madde çerçevesinde yapılan transit işlemlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 16/1-c maddesi gereğince katma değer vergisine tabi olmayacağı belirtilmiş olup, aynı Kanun’un 30/a maddesine göre bu istisna kapsamına giren işlemler için yüklenilen vergiler indirim veya iade konusu yapılamayacak, olayın özelliğine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Aynı Özelgede; “... Bunun dışında, Türkiye’nin başka yerlerinden Serbest Bölgeye veya serbest bölgelerden Türkiye’nin diğer yerlerine yapılan taşımacılık işlemlerinde katma değer vergisi hesaplanarak beyan edilmesi gerektiği tabiidir” denilmiştir. Türkiye ile serbest bölgelere yapılan ihracatın ihracat istisnası kapsamında değerlendirilip taşımacılık istisnasından yararlandırılmaması bir çelişki gibi değerlendirilebilir. Serbest Bölgeler Türkiye dışı sayılmadığından transit taşımacılık hariç taşımacılık istisnasının uygulanmasına imkân yoktur.⁶²³

Gümrük Kanunu’nun 84 üncü maddesine göre, ithalat vergileri ve ticaret politikaları önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş eşya ile ihracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış eşyanın, gümrük gözetimi altında Türkiye Gümrük Bölgesi içinde bir noktadan diğerine taşınması, transit rejimi hükümlerine tabidir. Gümrük idaresi, transit rejimine tabi tutulan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde; Yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye, Yabancı bir ülkeden Türkiye’ye, Türkiye’den yabancı bir ülkeye Bir iç gümrükten diğer bir iç gümrüğe taşınmasına izin verebilir. “Transit Taşımacılığı” Gümrük Kanunu’ndaki tanımı ile anlamak gerekmektedir. Buna göre, transit rejimine tabi tutulan bir eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi içinde, Gümrük Kanunu’nun 84/2 nci maddesinin (d) bendine göre bir iç gümrükten diğer bir iç gümrüğe taşınmasına Gümrük idaresince izin verilmesi halinde, bu tür taşımalar “transit

⁶²² Pala, s.131, 132.

⁶²³ Şeker, s. 664.

taşıma” (transit rejimi) olarak kabul edilmeli ve bu taşımacılık hizmetleri Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 16/l-c maddesindeki KDV istisnasından (ithalat istisnası) yararlandırılmalıdır. Gümrük Kanunu’nun 84/2 nci maddesinin (a), (b), (c) bentlerindeki taşımalar ise, zaten 84/8889 sayılı B.K.Kararı çerçevesinde katma değer vergisinden müstesnadır.⁶²⁴

Taşımacılık işleri kuşkusuz ki bir hizmet ifasıdır. Ancak bu hizmetler, KDV uygulaması bakımından diğer hizmetlerden ayrılarak özel bir rejime tabi tutulmuştur. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilgili maddesi hükmü uyarınca transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesna sayılmış; bu istisnanın ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınacağı hükme bağlanmıştır. Konuyla ilgili açıklamaları içeren 11 Sıra No.lu KDV Genel Tebliği'ne göre Türkiye'den başlayıp yabancı bir ülkede biten; yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de biten ve yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye'den geçerek bir başka yabancı ülkede biten her türlü yolcu ve yük taşıma işleri KDV'den istisna tutulmuştur. Ancak serbest bölgeler yalnız mal teslimleri açısından gümrük bölgesi dışında sayılmakta ve bu bölgelere yapılan mal teslimleri ihracat istisnasından yararlanmakta; bunun dışında taşımacılık hizmetleri de dâhil tüm hizmet ifaları bakımından Türkiye siyasi sınırları içinde kabul edilerek hizmet ihracatı hükümleri uygulanmamaktadır. Dolayısıyla bu bölgelere yapılacak taşımacılık işleri bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesindeki taşımacılık istisnasından yararlanılamaz. Aynı durum serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan taşımacılık işleri için de geçerlidir.⁶²⁵

8.5 Özel Tüketim Vergisi Kanunu Uygulaması

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan

⁶²⁴ Şeker, s. 664.

⁶²⁵ Pala, s.131, 132.

muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergileri adı verilir.⁶²⁶

Toplu muamele vergisi özelliğini taşıyan Özel Tüketim Vergisi, belirli bazı mallar üzerinden alınan dolaylı bir vergidir. Türkiye’de, 1985 yılında genel tüketim vergileri alanında yapılan reformla, 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılmış; yerine 1986 yılından itibaren Katma Değer Vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Dolaylı vergiler alanında yapılan ikinci reformla, 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmış, yerine ÖTV uygulanmaya başlanmıştır. 06.06.2002 Tarih ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile Avrupa Birliği özel tüketim vergisi mevzuatına uyum sağlanmıştır.⁶²⁷

Ülkeden ülkeye farklılık göstermekle beraber, daha çok sigara, alkol, çay, kahve gibi alışkanlık yapan keyif verici maddeler ile kürk, mücevher gibi lüks maddeler ve benzin, çimento gibi sürümü yüksek olan bazı ilk maddeler Özel Tüketim Vergisi’nin konusunu teşkil eder.⁶²⁸

ÖTV’nin yükümlüsü, I, III, IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olmayan araçları imal ve inşa veya ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını yapanlar ile II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi araçların ticaretini yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir (ÖTV Kanunu m.4).

Vergiye doğuran olay, mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı; malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; kısım kısım mal teslim edilmesi düzenli olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi, ithalatla, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’ na göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat

⁶²⁶ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul: 1993, s.260.

⁶²⁷ Pala, a.g.e., s.132.

⁶²⁸ Turhan, s.167.

vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir (ÖTV Kanunu m.3).

5084 sayılı Kanun'dan sonra, serbest bölgeler, gümrük ve kambiyo mevzuatı bakımından gümrük bölgesi dışında olduğu halde, Türk Vergi Mevzuatı bakımından gümrük bölgesine dâhil alanlar haline gelmişlerdir. Yani serbest bölgeler, 5084 sayılı Kanun öncesinde olduğu gibi, vergi kanunlarında özel bir düzenleme olmadan genel olarak vergi kanunları bakımından yurtdışı sayılmamaktadır.⁶²⁹

Bu bakımdan, ÖTV konusunda bir vergi istisnası getirebilmesi, ancak 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nda bu bölgelerin yurtdışı sayıldığına ya da vergiden istisna edildiğine dair açık bir düzenleme ile mümkündür. ÖTV Kanunu'nun "ihracat istisnası" başlıklı 5/1. maddesinde, " Bu kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır.

. Teslim yurtdışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Kanun maddesinde yer alan yurtdışı müşteri tabiri "ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir işletmenin, yurtdışında faaliyet gösteren şubelerini" ifade etmektedir.

. Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkmış olmalıdır. Malın ihraç edilmesinden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket edenler veya bizzat alıcıya işlenmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmamaktadır.”

hükmü yer almaktadır.⁶³⁰

Bu hükme göre, ihracat istisnasının uygulanabilmesi için kanun maddesinde belirtilen iki koşulun da birlikte olması gerekmektedir.⁶³¹

SBK'nun 6. maddesine göre, serbest bölgeler gümrük bölgesinin dışında kabul edilmektedir. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo yükümlülüğüne dair mevzuat

⁶²⁹ Işık, Çabuk, s.208.

⁶³⁰ Veysi Seviğ, “Serbest Bölgelere Özel Tüketim Vergisi Dayatması”, Referans, 23.05.2008, http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=2806, (30.11.2011).

⁶³¹ Eray Mercan, Mustafa Dünder, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003. s.74.

hükümleri uygulanmamaktadır. Oysa, vergi mevzuatı bakımından serbest bölgeler gümrük bölgesi içinde kabul edilmektedir. SBK'nun 8. maddesine göre ise, Serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılan ticaret dış ticaret rejimine bağlıdır. Buna rağmen, ÖTV Kanunu'nun 5. maddesinde teslimin serbest bölgedeki bir alıcıya yapılması konusunda açık bir ifade yer almamaktadır. Kanun koyucu, bu maddede serbest bölge ifadesi kullanmazken, ithalat istisnası kısmında serbest bölge ifadesini kullanmıştır.⁶³²

ÖTV Kanunu madde 5'e göre bir teslimin ihracat sayılabilmesi için, teslimin yurtdışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkması gerekmektedir. Serbest bölgeler, gümrük bölgesi dışında olmasına rağmen, Türkiye sınırları içinde olan ve yabancı ülke niteliği taşımayan yerler olduğundan, bu bölgelerde faaliyet gösteren firmalar, yurt dışı müşteri kapsamına girmemektedir. Serbest bölgelere yapılan ihracatlarda, özel tüketim vergisi ihracat istisnasının şartlarından biri olan teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması şartı gerçekleşmemekte ve dolayısıyla yapılan teslim özel tüketim vergisi yönünden ihracat sayılmamaktadır.⁶³³

Serbest bolgelerde ÖTV uygulaması açısından bölgeye ihraç edildikten sonra bölgede tüketilen veya kullanılan malların ÖTV karşısındaki durumu, 5810 Sayılı Kanun'la Gümrük Kanunu'na eklenen Geçici 7'nci madde ile netleştirilmiş, 25.11.2008 tarihinden önceki ÖTV tarhiyatlarından vazgeçilmiştir. Söz konusu geçici madde hükmü uyarınca 25.11.2008 tarihinden itibaren, ÖTV'ye konu olan ve serbest bölgeye ihraç edildikten sonra bölgede tüketilen veya kullanılan mallar ÖTV'ye tabi tutulacaktır. Ancak söz konusu geçici maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (25.11.2008) önceki dönemler için Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre tarhiyat yapılmaz; daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilir; tahakkuk eden tutarlar terkin edilir. Tahsil edilmiş, tutarlar red ve iade edilmez.⁶³⁴

⁶³² Süleyman Turan, **Özel Tüketim Vergisine Tabi Malların Serbest Bölgelere İhracatında ÖTV Uygulaması**, Yaklaşım, Sayı.43, Şubat 2007, s.476.

⁶³³ Turan, s.476.

⁶³⁴ Bakmaz, s.103.

ÖTV Kanunu'nun 10. maddesine göre de ÖTV'ne ilişkin istisna ve muafiyetler, ancak bu kanuna hüküm eklenmek ya da bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklı olmak kaydıyla, diğer kanunlarda yer alan istisna ve muafiyet hükümleri, bu vergi bakımından geçersizdir.⁶³⁵ Bu kapsamda ÖTV Kanunu'nda gerekli düzenleme yapılmadığı sürece yurt dışına gönderilmek üzere serbest bölgeye konulan mallar, KDV açısından ihracat sayılırken, ÖTV açısından ihracat olarak değerlendirilmeyecektir.⁶³⁶

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu'nun 7'nci maddesinin (7) numaralı bendine göre, Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den müstesnadır.⁶³⁷

Bu özel rejimler, mallara Türkiye'de serbest dolaşım hakkı vermediği için tam bir ithalat olarak nitelendirilemezler.⁶³⁸ O nedenle de serbest bölge içindeki mal teslimleri ÖTV dışında tutulmuşlardır.⁶³⁹ Halen yürürlükte olan bu madde hükmü uyarınca, serbest bölgelerden yurt içine giren mallar için ithalat, yurt içinden serbest bölgeye gönderilen mallar için de ihracat rejimine göre ÖTV uygulanmasına devam edilecektir.

4760 Sayılı ÖTV Kanunu kapsamında; akaryakıt ürünleri ve solventlerin yer aldığı I sayılı listedeki mallar, bazı taşıt araçlarının yer aldığı II sayılı listedeki mallar, alkollü içecekler ve tütün mamullerinin yer aldığı III sayılı listedeki mallar ile elektronik ve bazı beyaz eşyalarla lüks bazı malların bulunduğu IV sayılı listedeki mallar yer almaktadır. Kayıt ve tescile tabi II sayılı listedeki taşıt araçlarının ilk iktisabı hariç diğer listelerdeki malların ithalatı, imal ya da inşa edenleri tarafından teslimi ile I sayılı listedeki malların ithalatçıları ve imal edenleri tarafından teslimi bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV' ne tabidir. Kayıt ve tescile tabi olan bir aracın kayıt ve

⁶³⁵ Mercan, Dündar, s.74.

⁶³⁶ Şakar, s.299.

⁶³⁷ Yusuf Kıldış, **Türkiye'de ve Dünyada Özel Tüketim Vergisi**, Mükellefin Dergisi, Sayı 120, Aralık 2002, s.83.

⁶³⁸ Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, s.266.

⁶³⁹ Erhan Gümüş, **Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi**, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:21, Sayı:1, Yıl: 2007, s. 56.

tescil olmadan trafiğe çıkması ya da trafikte dolaşımı bu verginin konusu bakımından mümkün değildir. O halde II sayılı listedeki malların kayıt ve tescile tabi olanlarının ilk iktisabı bölge dışında olacağından ÖTV' ne tabidir. Diğer bir deyişle ülke siyasi sınırları içindeki bu bölgelerde kullanılan taşıt araçları da plakalı yani kayıt ve tescilli olmak zorundadır ve ilk iktisabı sırasında ÖTV ödenmiş olmalıdır. Ancak üretim amaçlı olup sadece bölgede kullanılan ve bölge dışında trafiğe çıkmayan forkliftlerin, konteynerlerin kayıt ve tescile tabi olmasına dolayısıyla ÖTV ödenmesine gerek yoktur.⁶⁴⁰

Gümrük Kanunu'nun 152. maddesine göre, "Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber;

a) Serbest dolaşımda 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 ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından, Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir".

ÖTV bakımından ithalat istisnası, Gümrük Kanunu'nun m. 152/a'da belirtilen yerler için geçerlidir. Gümrük idareleri, serbest bölgeye giren, burada kalan veya çıkan eşyayı muayene edebilirler. Muayenenin yapılmasını sağlamak üzere eşyaya giriş ve çıkışlarda eşlik etmesi gereken taşıma belgesinin bir nüshasının gümrük idaresine verilmesi veya tetkike hazır tutulması gerekir. Muayene gerektiği takdirde, eşya gümrük idarelerine sunulur. Bunun dışında serbest bölgeye giren eşyanın gümrük idarelerine sunulmasına ve beyanname verilmesine gerek yoktur.⁶⁴¹ Serbest bölgede bulunan eşyanın Türkiye'ye ithal edilmesi yani Türk Gümrük Bölgesine getirilmesi halinde, gümrük girişi yapılacağından gümrük vergisine ve özel tüketim vergisine tabi tutulabilecektir.⁶⁴²

⁶⁴⁰ Kıldış, s.83.

⁶⁴¹ Mercan, Dünder, s.131.

⁶⁴² Şakar, s.300-301.

Serbest bölgelerde malların Türkiye’de serbest dolaşımına sağlayacak bir süreçle tamamlanması halinde ilişkin hükümlere göre ÖTV alınacağına şüphe yoktur.⁶⁴³ Maliye Bakanlığı, Özel Tüketim Vergisi Kanun’da yer alan istisna ve muafiyetlerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olup, yayımlamış olduğu 1 Seri Nolu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği’nin 7/4 bölümünde, Gümrük Kanunu’na göre, serbest bölge yerleri hükümlerinin uygulandığı malların özel tüketim vergisi istisnasından yararlanacaklarını açıklamıştır.⁶⁴⁴

Bu durumda, münhasıran faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri özel tüketim vergisinden istisna olan işletmelerin Özel Tüketim Vergisi Kanunu yönünden yükümlülük tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır. Buna göre, işlemleri istisna kapsamında olanların özel tüketim vergisi beyannamesi vermeleri de söz konusu değildir.⁶⁴⁵

Madde hükmünden anlaşılabacağı üzere yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi’nden çıkan mallar, ÖTV’den istisna edilmiştir. Ancak serbest bölgeler, yalnız mal teslimleri bakımından gümrük bölgesi dışında sayılmakta, dolayısıyla yurt dışı olarak kabul edilmektedir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 5/1 maddesinde belirtilen yurt dışındaki müşteri tabiri "" I Sıra No.lu ÖTV Genel Tebliği’ne göre, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olanlar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir. Serbest Bölgeler, gümrük bölgesi dışında olmasına rağmen Türkiye sınırları içinde olan ve yabancı ülke niteliği taşımayan yerler olduğundan, bu bölgelerde faaliyet gösteren firmalar yurt dışı müşteri kapsamına girmemektedir. Bu bakımdan serbest bölgelere yapılan ihracatlarda, ÖTV ihracat istisnasının şartlarından biri olan teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması şartı gerçekleşmemekte ve dolayısıyla ÖTV yönünden serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ihracat sayılmamaktadır.⁶⁴⁶

⁶⁴³ Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, s. 266.

⁶⁴⁴ Şakar, a.g.e., s.300-301.

⁶⁴⁵ Turan, **Özel Tüketim Vergisine Tabi Malların Serbest Bölgelere İhracatında ÖTV Uygulaması**, s.476.

⁶⁴⁶ Pala, s.132, 133, 134.

KDV uygulamasında serbest bölgelere yapılan teslimlerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1 'inci maddesine göre ihracat sayıldığı halde, hizmet ihracatının düzenlendiği 12/2'nci maddesinde serbest bölgelere yer verilmemiş ve yurt dışı kavramına vurgu yapılarak, serbest bölgelere yapılan hizmetler hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilmemiştir. Buna göre, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'ndaki ihracat istisnası şartları ile Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki hizmet ihracatı şartları birbirine benzemekte ve teslim veya hizmetin yurt dışındaki müşteriye yapılmasını öngörmektedir. Yukarıdaki açıklamalar ışığında, mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde serbest bölgelere yapılan ihracatların ÖTV yönünden istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün gözükmemektedir. Bu nedenle, ÖTV' ye tabi malların serbest bölgelere ihraç edilmesinde ihraç edilen malın tabi olduğu oran veya tutarda ÖTV hesaplanarak genel hükümlere göre beyan edilmesi gerekmektedir.⁶⁴⁷

KDV gibi bir işlem vergisi olan ve belirli bazı mallar üzerinden alınan ve çoğu yönüyle KDV mevzuatına dayandırılan serbest bölgelere yapılan mal teslimlerinin, Özel Tüketim Vergisi Kanunu bakımından ihracat sayılmaması vergi mantığına ters düşmektedir. Dolayısıyla bu görüşe göre Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde 4842 Sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde de yapılması ve serbest bölgelere yapılacak mal teslimleri bakımından ÖTV ihracat istisnasının uygulanması gerekmektedir.⁶⁴⁸

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun serbest bölgeleri ilgilendiren bir diğer maddesi ise "Diğer İstisnalar" başlıklı 7'nci maddesidir. Söz konusu maddeye göre serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den istisnadır. Bu hüküm gereğince serbest bölge içindeki ve serbest bölgeler arası mal teslimleri ÖTV'ye tabi tutulmamaktadır. Serbest bölgedeki satıcılar tarafından Türkiye'deki bir firmaya ÖTV'nin konusuna giren mal satışı veya serbest bölgeye Türkiye'den teslim edilen ÖTV'ye tabi malların satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı ithalat kapsamındadır.⁶⁴⁹

⁶⁴⁷ Pala, s.132, 133, 134.

⁶⁴⁸ Pala, a.g.e., s.132, 133, 134.

⁶⁴⁹ Pala, a.g.e., s.132, 133, 134.

8.6 Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uygulaması

Türkiye’de karşılıksız servet intikali vergiye tabidir. Ölen bir kimseden miras ve vasiyet yoluyla başkalarına geçen servete veraset denilmekte ve veraset vergisine tabi tutulmaktadır. Hayatta olan kişiler arasında ivazsız bir surette yani karşılıksız olarak servetin intikali ise intikal vergisine tabi tutulmaktadır. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’na göre, veraset ve intikal vergisi ivazsız olarak mal iktisap edenin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması veya veraset ya da intikal konusu malın Türkiye’de bulunması esasına göre belirlenmiştir. Buna göre;⁶⁵⁰

a) Malları nerede olursa olsun muris veya tasarrufu yapan şahıs T.C. tabiiyetinde ise,

b) Muris veya tasarruf eden şahıs hangi uyrukta olursa olsun ivazsız intikale konu mallar Türkiye’de ise vergiye tabi olacaktır.

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) Kanunumuz, T.C. tabiiyetinde bulunan şahıslara ait malların ya da Türkiye siyasi sınırları içindeki malların veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikalini verginin konusuna almıştır.⁶⁵¹

Anılan kanunun 1’inci maddesinde açıklanan bu hususa ilave olarak, Türk vatandaşlarının başka ülkelerde aynı yolla sahip olacakları mallara da şamil olduğu ancak bir Türk vatandaşının başka ülkelerdeki mallarının yabancı bir ülke vatandaşına veraset yada ivazsız intikaline şamil olmadığı açıkça vurgulanmıştır. Böylece 5084 Sayılı Kanun öncesinde de sonrasında da, bir Türk vatandaşının malının ülkedeki bir başka şahsa ya da Türkiye’nin siyasi sınırları içindeki malların yabancı ya da yerli bir başka şahsa veraset ya da ivazsız yolla intikalinde veraset ve intikal vergisi oluştuğuna göre serbest bölgelerdeki bir malın Türkiye’deki bir şahsa bu yolla intikalinde de anılan verginin doğacağı açıktır. Öte yandan bu intikalin geçici 3/c maddesi hükmü ile de hiçbir ilgisi bulunmamaktadır. Örneğin,

⁶⁵⁰ Metin Başer, “Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu Uygulaması”, 09.11.2009, http://www.resulkurt.com/artikel.php?artikel_id=2436 (16.11.2011).

⁶⁵¹ İrfan Ermin, *Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları İşlemlerle İlgili İstisna*, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı.500, Kasım 2007, s.51.

serbest bölgedeki bir şirketin ortağının ölümü nedeniyle bu kişiye ait intikal edecek hisse ve varsa diğer tereke unsuru menkul ya da gayrimenkul mallar Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'ndaki istisna tutarları hariç anılan vergiye tabi olacaktır.⁶⁵²

Bu itibarla, Veraset ve İntikal Vergisinin ülkeler arasındaki ticari, sınai ve zirai faaliyetlerle hiçbir ilgisi bulunmadığından 3218 sayılı SBK'nın 6 ncı maddesinde yazılı vergi muafiyetleri veraset ve intikal vergisini kapsamamaktadır. Bu durumda, Serbest Bölgelerdeki işletici ve kullanıcılara ait malların veraset yolu ile veya herhangi bir şekilde ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali, veraset ve intikal vergisi konusuna girmektedir. Bu çerçevede, Serbest Bölgelerdeki işletici ve kullanıcıların mirasçıları Kanun'un 5 inci maddesine göre bu verginin mükellefidirler.⁶⁵³ Yani, serbest bölgede faaliyette bulunan gerçek kişinin vefatı halinde, onun mülkiyetinde olup da bu bölgede bulunan mallarının mirasçılarına intikali dolayısıyla veraset ve intikal vergisi alınması gerekmektedir.⁶⁵⁴

8.7 Banka ve Sigorta Muamele Vergisi Kanunu Uygulaması

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28. maddesine göre, banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusu; "Banka ve sigorta şirketlerinin 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine, her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muamele vergisine tabidir." şeklinde belirtilmiştir.

Kanun'un 30. maddesine göre verginin yükümlüsü ise, banka, banker ve sigorta şirketleridir. Banka ve sigorta muameleleri vergisinin yasal oranı yüzde 15'dir. Ancak söz konusu Kanunun 33. maddesinin son fıkrası hükmü gereği olarak Bakanlar Kurulu, vergi oranını bankalar arası mevduat muameleleri, bankalar ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve diğer banka ve sigorta muameleleri için ayrı ayrı veya birlikte yüzde

⁶⁵² Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları- Özellik Arz Eden Hususlar**, s.168.

⁶⁵³ A. Bumin Doğrusöz, **Serbest Bölgenin Vergisel Sonuçları**, Dünya Gazetesi, 21.10.2002, s.18.

⁶⁵⁴ Işık/Çabuk, s.244

1'e, bankalar arası kambiyo muamelelerinde ise sıfıra kadar indirmeye ve belirlenen oranları aşamayacak şekilde yeniden tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Söz konusu verginin matrahından gider ve vergi adı altında herhangi bir indirim yapılamayacağı gibi yasal düzenleme gereği alınan banka ve sigorta muameleleri vergisi matraha dahil edilememektedir.⁶⁵⁵

Banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) ile ilgili istisnalar, Gider VK'nun 29. maddesinde yer almakla beraber, bu istisnaların dışında, başka kanunlarda da BSMV istisnasına ilişkin hükümler yer almaktadır⁶⁵⁶

5084 Sayılı Kanun'dan önce Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yer alan, vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmamasına ilişkin hükme göre, serbest bölgelerde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) uygulanmıyordu. 5084 Sayılı Kanun ile bu hüküm kaldırılmıştır, bu nedenle kanunun yayınlandığı tarihten itibaren serbest bölgelerde faaliyete başlayacak mükellefler BSMV hesaplayacaklardır. Kanunun yayınlandığı tarihten itibaren faaliyet ruhsatlarının süresi devam eden mükellefler ise, 31.12.2008 tarihine kadar yapacakları işlemler için BSMV'ne tabi olmayacaklardır.

Bu konuda Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2007 tarih ve 5678 Sayılı Özelgesine göre "06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış banka şubelerinin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere ve fakat her halükarda 31.12.2008 tarihine kadar yaptıkları işlemler dolayısıyla lehe aldıkları paralar BSMV'den istisnadır.⁶⁵⁷ KDVK m. 17/e bendine göre "Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemleri ile tali acenteler dâhil sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu m.7/24 numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri" KDV'nden istisna tutulmuştur. Dolayısıyla,

⁶⁵⁵ Veysi Seviğ, "Hangi İşlemler BSMV'ye Tabidir?", 08.06.2005, <http://www.muhasibetr.com/makaleler/010/> (16.11.2011).

⁶⁵⁶ Ahmet Kırman, **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, 2. Baskı, Ankara, 2001. s.240.

⁶⁵⁷ "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.4.2007 tarih ve 5678 sayılı özelgesi", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

serbest bölgelerde faaliyet bulunmayan sigorta şirketlerinin bölgede bulunan bir yer için düzenleyeceği sigorta poliçesinin BSMV'den istisna edilmesi gerekmektedir. Zira yapılan işlem sigorta şirketi açısından bir hizmet ihracı niteliğinde olup, verginin asıl yükümlüsü, bölgede faaliyette bulunduğu ve gerekli şartları taşıdığı sürece BSMV'den istisna olanla aynıdır.⁶⁵⁸

8.8 Özel İletişim Vergisi Kanunu Uygulaması

Özel iletişim vergisi (ÖİV), 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesi ile düzenlenmiş olup en genel anlamda;

. Ön ödemeli kart satışları dahil her nevi mobil telekomünikasyon işletmeciliği kapsamındaki, tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri %25,

. Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetler %15,

. Yukarıdaki iki bent kapsamına girmeyen diğer telekomünikasyon hizmetleri %15,

oranında ÖİV' ne tabidir. (Gider VK m.39/I).

Verginin mükellefi; 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Telekomünikasyon Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu Kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon alt yapısı kurarak işleten veya telekomünikasyon hizmetlerini sunan işletmelerdir. Verginin matrahı, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan oluşmaktadır. Buna göre, Türkiye'de yerleşik telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan işletmeler aracılığı ile serbest bölgelerde yapılan telefon görüşmeleri ÖİV'ne tabidir.⁶⁵⁹

⁶⁵⁸ Atilla Uyanık, “Serbest Bölgeler ve BSMV Uygulamaları”, İnceleme-Araştırma, <http://www.tsrbs.org.tr/sayfa/dergiler#> (30.11.20011), s. 57.

⁶⁵⁹ <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/kdv2005/6469.htm>, (25.11.2011).

1 Seri No.lu ÖİV Genel Tebliği'nin⁶⁶⁰, istisna uygulaması başlığı altında, KDVK' nda yer alan istisnaların, ilke olarak, özel iletişim vergisi açısından da geçerli olduğu belirtilmektedir. Ancak, KDVK' ndaki bazı istisnaların özel iletişim vergisinde uygulanmasına imkân yoktur. Bir kere katma değer vergisi çok evreli, özel iletişim vergisi tek evrelidir. Ayrıca özel iletişim vergisi teslim işlemlerinde uygulanmamaktadır. Nihayet iki vergi arasındaki mahiyet ve yapı farklılıkları, örneğin, mal teslimlerine ilişkin olarak KDV istisnalarının hiç biri ÖİV konusuna girmemektedir. Benzer biçimde, Gider VK m. 39/I'de belirlenen hizmet işlemleri haricinde KDVK' nda yer alan hizmet işlemleri dolayısıyla bu kanundaki istisnaların ÖİV uygulaması konusuna girmemesi nedeniyle istisna da söz konusu olmayacaktır.⁶⁶¹

8.9 Emlak Vergisi Kanunu Uygulaması

Serbest bölgelerde arazinin kullanımı, yapı ve tesislerin projelendirilmesi, kurulması ve kullanılması ile ilgili bütün izin ve ruhsatlar bölge müdürlüğünce verilmekte ve denetlenmektedir.⁶⁶²

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK)'na göre Türkiye sınırları içinde bulunan binalar, arazi ve arsalar emlak vergisine tabi olup ilgili belediyelerce takip ve tahsil olunmaktadır. Yine aynı kanunun 22'nci maddesinde “bina ve arazi vergileri ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri bu Kanun'a eklenmek veya bu Kanun'da değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.” Hükmü yer almaktadır.

5084 Sayılı Kanun'dan önce serbest bölgelerin hem gümrük hattı dışı hem de vergi kanunlarının kapsama alanı dışında kalması dolayısıyla bu bölgelerdeki bina, arsa ve arazileri emlak vergisine tabi değildi.⁶⁶³

⁶⁶⁰ RG. 18.11.2005, 25597.

⁶⁶¹ Bülent Koçak, “Özel İletişim Vergisinde İndirim, İstisna ve İade Uygulaması”, E-Yaklaşım, Sayı:31, Şubat 2006. <http://www.yaklasim.com>, (16.11.2011).

⁶⁶² Hidayet Mat, **En Son Yapılan Düzenlemelere Göre Türkiye’de Serbest Bölgeler ve Buralardaki Arsa, Arazi ve Diğer Teşvikler-2**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 63, Mart 2009, s.215.

⁶⁶³ Metin Taş, **Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Uygulanabilir mi?**, Yaklaşım, Sayı:184, Nisan 2008, s.26.

5084 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile SBK'na eklenen geçici 3. madde ile bu bölgelerdeki faaliyetler ile ilgili işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergiden istisna edilmiştir. Emlak vergisi servet üzerinden alınan bir vergi olmakla birlikte emlake malik olma, emlak üzerinde intifa hakkının kurulması veya emlakı malik gibi tasarruf etme⁶⁶⁴ gibi işlemler vergiyi doğuran olayı meydana getirdiğinden, söz konusu istisna nedeniyle, serbest bölgeler 31.12.2008 tarihine kadar emlak vergisinin dışında sayılması gerektiği halde 5084 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrası, bu bölgelerin vergi kanunlarının kapsamına alınması ve İdarenin de, EVK'nun 22'nci maddesine göre yetkili olduğunu ileri sürerek, emlak vergisi uygulamaya yönelik işlemler yapması problemlere yol açmıştır.⁶⁶⁵

Oysa serbest bölgelerin kuruluş amaçlarından biri, bölgede yatırım yapan kullanıcılara vergisel teşvikler sağlamasıdır. Nitekim konuyla ilgili olarak ortaya çıkan bir uyuşmazlıkta da Danıştay 9'uncu dairesi tarafından verilen bir karar uyarınca "bu bölgelerde bulunan gayrimenkuller üzerinden emlak vergisi alınamayacağı" hususu hükme bağlanmıştır. (Danıştay 9. Daire E. No: 2007/3580, K.No: 2008/68).

Bunun yanında serbest bölgelerde Emlak Vergisi yükümlülüğü olduğunu savunanlarda vardır. Bu düşünceye göre gayrimenkullerin devlete veya özel mülkiyete ait olmasına göre ayırım yapmak gerekir. Devlete ait arazide devlete ait olan üst yapı tesisleri için muafiyet vardır. Serbest bölgelerde özel mülkiyete tabi arazi, bina ve arsalar ise emlak vergisine tabidir. Serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulanma alanına dahil edildiğine ve özel bir muafiyet ve istisna dahil edilmediğine göre, özel mülkiyetli serbest bölge arazi, bina ve arsaları emlak vergisine tabidir.⁶⁶⁶

Gerçekte Serbest Bölgeler Kanun'unda 5084 sayılı kanun ile yapılan değişiklikler sonucunda serbest bölgelerde var olan vergi bağışıklıklarına son verilmiş, geçici maddelerle yapılan düzenlemelerle bazı vergi bağışıklarının geçici bir süre devam etmesine olanak sağlanmıştır. Bu bağlamda da 5084 sayılı kanunun yürürlüğe girişinden önce serbest bölgelerin vergi kanunlarının uygulanmasında bağışıklık kapsamında

⁶⁶⁴ Şenyüz, **Vergi Sistemi Dersleri**, s.322.

⁶⁶⁵ Taş, s.26.

⁶⁶⁶ Taylar, s.182.

olması nedeni ile bina ve arazi vergileri açısından da söz konusu bağışıklıktan yararlanmaları mümkün olabilmesine karşılık, bağışıklığa son verilmesi nedeniyle ortaya çıkan olayların yeni düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmesi zorunlu hale gelmiştir. Buna karşılık bazı belediyeler geçmişe yönelik olarak serbest bölgelerdeki bazı hak sahiplerine emlak vergisi tahakkuk ettirmeye ve hatta ödenmeyen emlak vergileri için ödeme emri göndermeye başlamışlardır. Bu işlemlerin bir bölümü uyumsuzluk konusu haline dönüşmüş bulunmaktadır.

Mevcut düzenlemeler sonucunda serbest bölgelerde faaliyette bulunanlara ait gayrimenkuller 31.12.2008 tarihine kadar emlak vergisinden istisna olacaktır. Öte yandan İstanbul Trakya Serbest Bölgesi dışında kalan serbest bölgelerdeki araziler kamuya ait olduğundan Emlak Vergisi Kanunu'nun dördüncü maddesi uyarınca bu bölgelerde var olan arsa ve araziler emlak vergisinden istisna olacaktır.⁶⁶⁷

8.10 Damga Vergisi ve Harçlar Kanunu Uygulaması

488 Sayılı DVK' nun 1'inci maddesine göre " yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler" damga vergisine tabidir.⁶⁶⁸

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi için vergiye tabi kağıtların düzenlenmesi ve bir konuyu ispat ya da belli etmek için ibraz edilecek nitelikte olması unsurlarının birlikte bulunması zorunludur. Bu unsurlardan birisinin olayda bulunmaması halinde vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaz.⁶⁶⁹

SBK'nun 5084 sayılı Kanun'la değişmeden önceki 6. maddesinde, serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış ve bu bölgelerde vergi, resim, harç yükümlülüğüne dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştı.

⁶⁶⁷ Veysi Seviğ, “Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Sorunu”, Referans, 20.05.2008, http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=2843, (30.11.2011).

⁶⁶⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.431.

⁶⁶⁹ Ahmet Kırmızı, **488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, 2. Baskı, Ankara 1997, s.12.

Yani serbest bölgelerde yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisine ve harca tabi tutulmamıştı. SBK'nun 6. maddesi 5084 sayılı Kanun'la değiştirildikten sonra bölge sınırları içinde yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçların konusuna dahil edilmişlerdir.⁶⁷⁰

5810 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde SBK'na, 5084 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle eklenen geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının c bendi hükmüyle, 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış yükümlülerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan istisna tutulmuşlardır.

Ancak 5810 sayılı Kanunla anılan maddenin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik ile Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçtan istisna edilmiştir. Anılan istisna uygulamasından bu bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan ya da bulunmayan bütün mükellefler yararlanabilecekleri gibi, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatının mevcut olmasının ya da olmamasının da herhangi bir önemi bulunmamaktadır.⁶⁷¹

Ancak başka bir görüşe göre serbest bölgelerde, mükelleflerin "üretim faaliyetinde bulunanlar ve bulunmayanlar" şeklinde ikiye ayrıldığı 5810 sayılı Kanun sonrası dönemde, üretim faaliyetinde bulunmayan mükellefler için "ücretlerden alınan gelir vergisi istisnası" ile "işlemler üzerinden alınan her türlü vergi, resim ve harç istisnası" tamamen sona ermiş olup, "gelir ve kurumlar vergisi istisnası" ise faaliyet ruhsatlarında yazılı sürelerle sınırlı olmak üzere devam etmiştir. Serbest bölgelerdeki firmalardan üretim faaliyetinde bulunanlar ise anılan istisnalardan Avrupa Birliğine tam

⁶⁷⁰ Bıyık/Kıratlı, s.418,419.

⁶⁷¹ Tekin, **5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler** s.54.

üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar yararlanabileceklerdir.⁶⁷²

5810 sayılı Kanun öncesinde, 06.02.2004 tarihinde faaliyet ruhsatı almış olmak, serbest bölgelere yönelik istisnalardan yararlanabilmek için bir on şart niteliğindeyken 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesine eklenen ikinci fıkrayla getirilen istisnalar için faaliyet ruhsatının alınma tarihi önem taşımamaktadır. İlerleyen dönemlerde bir değişiklik yapılmadığı sürece, Avrupa Birliğine tam üyelik gerçekleşene kadar faaliyet ruhsatı alan miikellefler de bu istisnalardan yararlanabileceklerdir. Serbest bölgelerde, 01.01.2009 tarihinden itibaren, 5810 sayılı Kanunun etkisiyle, üretim sektörüne yönelme nedeniyle daralmış, faaliyet ruhsatlarındaki süreler yönünden ise genişlemiş yeni bir istisnalar dönemi başlamıştır.⁶⁷³

Hemen belirtelim ki söz konusu istisna hükmü münhasıran serbest bölge içinde düzenlenen belgeleri kapsamaktadır. Bu belgelerin dava konusu olarak Türkiye'de bir mahkemeye ibrazı ya da delil olarak ülke içinde resmi mercilere sunulması halinde damga vergisi yükümlülüğü doğacaktır.⁶⁷⁴

Damga vergisi ve harç uygulamasında, damga vergisi ve harcı doğuran işlemin nerede yapıldığının önem arz ettiğini savunan görüşe göre, 3218 sayılı Kanunun 6. maddesi gereğince, serbest bölgeler içinde düzenlenen kâğıtlarla, yapılan işlemlere damga vergisi ve harç bağışıklığı öngörülmektedir. Ancak, Serbest bölgeye yönelik olsa bile Türkiye'de yapılacak işlemler, yukarıda da belirtildiği gibi bu istisnanın kapsamına girmemektedir. Zira kanun, vergi ve harca konu işlemin yapıldığı yer itibariyle vergi istisnası öngörmektedir. O halde, damga vergisi ve harç uygulamasında işlemin nereye

⁶⁷² Kırbaş, **5810 Sayılı Kanun Sonrası Serbest Bölgelerde Vergisel Teşvikler**, s.128.

⁶⁷³ Kırbaş, **5810 Sayılı Kanun Sonrası Serbest Bölgelerde Vergisel Teşvikler**, s.128.

⁶⁷⁴ Pala, s.134.

yönelik yapıldığı değil, damga vergisi ve harcı doğuran işlemin nerede yapıldığı önem arz etmektedir.⁶⁷⁵

Ancak işlemin serbest bölgede yapılması veya kâğıdın serbest bölgede düzenlenmesi tek başına yeterli değildir. Düzenlenen kâğıtların Türkiye'nin diğer bölgelerinde herhangi bir şekilde işlem görmesi veya kâğıdın hükümlerinden diğer bölgelerde yararlanılması halinde kâğıdın damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.⁶⁷⁶

Buna göre serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlere bağlı olarak yapılan işlemlere tanınan vergi, resim ve harç muafiyetinin bölgeyle sınırlı tutulması gerekir. Serbest bölge dışına çıkılarak bu bölgeye yönelik olmak üzere Türkiye'de yapılacak muamelelere bu tür bir muafiyet tanınmaması gerekir. Aksi durumda, uygulamaya yönelik olarak birçok sorun ortaya çıkacaktır.⁶⁷⁷

Bu durumda Türkiye'de bulunan banka, noter, tapu ve benzeri kurumların, serbest bölgede faaliyette bulunan firmalarla serbest bölge dışında yaptıkları işlemlere ilişkin kâğıtların damga vergisinden, noterde yapılan işlemlerin de harçtan istisna edilmesi mümkün değildir.⁶⁷⁸

Öte yandan damga vergisi ve harç uygulamasında işlemin nereye yönelik yapıldığının önem arz ettiğini savunan görüşe göre, SBK'nun geçici 3. maddesinde, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler 2008 yılı sonuna kadar her türlü vergi, resim ve harçtan istisna edilmiştir. SBK'nun geçici 3. maddesi gereğince, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar için damga vergisi bağışıklığı öngörülmektedir. Serbest bölge dışına çıkılarak bu bölgeye yönelik olmak üzere yani serbest bölge faaliyetiyle ilgili olmak şartıyla Türkiye'de yapılacak muameleler de bu ayrıcalığın kapsamına girmektedir. Zira Kanun vergi ve harca konu işlemin yapıldığı yer itibarıyla bir

⁶⁷⁵ Ömer Duman, **Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi**, Vergici ve Muhasebeleriyle Diyalog, Sayı.169, Mayıs 2007, s.78,79.

⁶⁷⁶ “**Maliye Bakanlığı’nın 12.11.1998 tarih ve 62/6228-1164/4083, 15.01.1999 tarih ve 62/6203-462/1822 sayılı özelgeleri**”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

⁶⁷⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul 2007, s.56.

⁶⁷⁸ “**Maliye Bakanlığı’nın 12.11.1998 tarih ve 62/6228-1164/4083, 15.01.1999 tarih ve 62/6203-462/1822 sayılı özelgeleri**”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

vergi bağışıklığı öngörmemektedir. Bu durumda, damga vergisi ve harç uygulamasında işlemin nereye yönelik yapıldığı önemli olup, damga vergisi ve harcı doğuran işlemin nerede yapıldığının bir önemi yoktur.⁶⁷⁹

Özet olarak serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış yükümlülerin buradaki faaliyetleri ile ilgili olarak bölge dışında ve noterde yaptırdıkları işlemlere damga vergisi ve harç istisnası uygulanır.⁶⁸⁰

İdare de damga vergisi ve harç uygulamasında işlemin nereye yönelik yapıldığının önemli olduğu görüşündedir. 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun l'inci maddesi hükmü uyarınca Türkiye’de; yargı, noter, vergi yargısı, tapu ve kadastro, konsolosluk, pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik, gemi, imtiyaz name, ruhsatname ve diploma ile trafik harçları alınmaktadır. Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3'üncü maddesinin 5810 Sayılı Kanun'la değişen ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü uyarınca, Avrupa Birliği’ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler harçlardan müstesna kılınmıştır. Burada harca tabi işlemin serbest bölge dışında gerçekleşmesinin istisna uygulaması bakımından önemi yoktur. Nitekim İstanbul Defterdarlığı’nın 11.06.2004 Tarih ve 3960 No.lu muktezasında bölge içindeki el değiştirmelerde ve satın almalarda işlemin bölge dışındaki tapu müdürlüklerinde gerçekleşmesine rağmen harç alınmaması gerektiği açıkça belirtilmektedir.⁶⁸¹

⁶⁷⁹ Bıyık, Kıratlı, s.420.

⁶⁸⁰ “Maliye Bakanlığının 04.01.2005 tarih ve 63/6314-420/000169 sayılı Özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (19.10.2012).

⁶⁸¹ Pala, s.134, 135.

SONUÇ

Serbest bölgelerin modern anlamda ilk teşebbüsleri, 19.yüzyılın ikinci yarısına rastlamaktadır. 1850'li yıllardan sonra, Romalıların ilkçağda kurdukları bazı koloni ve liman şehirlerini takiben, serbest bölgeler Avrupa'da günümüzdeki biçimlerini almaya başlamışlardır.

Türkiye'de serbest bölge kurulması ile ilgili çalışmalar kayda değer olmamakla beraber Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemlerine kadar uzanmaktadır. Serbest bölgeler dünyada yüzyıllardan beri etkin olarak kullanılan önemli bir dış ticaret politikası aracı olmasına rağmen, Türkiye'de ancak 1980 sonrası dışa açılma, ihracata yönelik sanayileşme ve ihracat ile kalkınma stratejisi ile beraber tekrar önem kazanmaya başlamış, bu konuda somut ve ciddi çalışmalar yapılarak, 6 Haziran 1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile ilk serbest bölgelerin kurulması gerçekleştirilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda da, Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimin artırılması, yabancı sermaye ve teknoloji girişininin hızlandırılması, ekonominin girdi ihtiyacının ucuz ve düzenli olarak temin edilmesi ve dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanılması, serbest bölgelerin temel kuruluş amaçları olarak belirlenmiştir. Küresel ticarete Türkiye'nin aldığı payın artırılması, işletmelerimizin uluslararası piyasalarda rekabet güçlerinin ve tecrübelerinin artırılması ve uluslararası ticarete entegrasyonunun hızlı bir biçimde sağlanması, istihdamın artırılması, sermaye birikiminin sağlanması ve döviz girdisinin artırılması, aslında esas amaçların özünde bulunmaktadır.

Ancak SBK'nun hazırlanmasında belirlenmiş olan söz konusu güzide amaçlar öngörülmüş olmasına rağmen, 5084 sayılı Kanun yürürlüğe girinceye kadar geçen yaklaşık 20 yıllık sürede, kanun koyucu tarafından öngörülmüş ve istenmiş olmasa da bu bölgelerde uygulanan vergileme rejiminin kullanıcılar ve üreticiler tarafından istismar edilmesi nedeniyle bazı olumsuz sonuçlar meydana gelmiştir. Nihayet 5084 sayılı Kanun'la serbest bölgeler mevzuatında esaslı değişikliklere gidilmiştir.

06.02.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5084 sayılı Kanun'dan önce;

- Serbest bölgelerde vergi resim ve harç yükümlülüğüne dair hükümlerin uygulanamayacağı hususu vardı. Ayrıca serbest bölgelerde elde edilen kazançların Türkiye'nin diğer yerlerine getirilmesi halinde gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağına ilişkin düzenlemeler bulunuyordu.

- Bütün bunlardan açık ve net olarak anlaşıldığına göre, Türkiye'de uygulanmakta olan serbest bölge rejiminin en belirgin özelliği bölgede faaliyette bulunan kullanıcılara kayıtsız ve şartsız tanınan, sınırsız ve süresiz vergisel teşvikleriydi. Çünkü Kanun koyucu, söz konusu bölgeleri gümrük bölgesi dışında sayarak, bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mevzuatının uygulanmayacağına hükmetmişti.

- Bu durumda, serbest bölgelerde gösterdikleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tâbi olmayan yükümlülerin aynı zamanda bölgeden Türkiye'ye doğru herhangi bir sınırlama olmaksızın faaliyette bulunabilmeleri, aynı alanlarda serbest bölge dışında çalışan yükümlülerin aleyhine rekabet eşitsizliği meydana getiriyordu.

- Serbest bölgede dolaysız vergi yükümlülüğünün olmaması transfer fiyatlandırması yoluyla vergiye tâbi olacak kazançların bölgeye kaydırılmasına da neden oluyordu. Bölgede yer alan yükümlülerin incelemeye tâbi olmaması ve bu yükümlülerden Türkiye'deki yükümlülerle ilişkileri konusunda bilgi alınamaması bu durumun önlenmesini de doğal olarak engelliyordu.

5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra;

- Serbest Bölgelere tanınmış olan süresiz ve sınırsız vergi teşvikleri dönemi kapanmış, bu bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanır hale gelmiştir.

- Bununla birlikte 5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3. madde ile bu bölgelerde öteden beri faaliyette bulunanlar ile bizzat üretim faaliyetlerinde bulunmak suretiyle Kanunun getiriliş amacına hizmet eden gerçek ve tüzel kişilere bir kısım vergisel teşvikler hüküm altına alınarak belli bir süre için

haklarının korunması amacıyla geçiş döneminde istisnaların uygulanması mümkün kılınmıştır.

- Kanun'un yürürlüğe girdiğı 06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış yükümlülere uygulanan vergi teşviklerine, bu bölgelerde faaliyette bulunan yükümlülerin kazanılmış haklarını korumak amacıyla faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınır getirilmiştir.

- Bu bölgelerde istihdam edilen personele ödenen ücretler, 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiğı tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınmıştır.

- Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler ile ilgili olarak yapılan işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan istisna edilmiştir.

- 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölge faaliyet ruhsatı alan mükellefler ile 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatına sahip olan mükelleflerin, ruhsatta yer alan sürenin sonundan itibaren anılan istisna uygulamasından yararlanması mümkün değildir. Yani bu yükümlülerin kazançları gelir ve kurumlar vergisine tabi olmuştur.

-Fakat, gerek 06.02.2004 tarihinden önce bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış, gerekse 06.02.2004 tarihinden itibaren bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış bulunan gelir veya kurumlar vergisi yükümlülerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları AB' ne tam üyeliğın gerçekleştiğı tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Böylece Serbest bölgelerde faaliyette bulunan imalatçı mükelleflere ayrıcalık tanınmış ve bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarından, Avrupa Birliğı'ne tam üyeliğın gerçekleştiğı tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar, stopaj yoluyla ödenecekler hariç olmak üzere, gelir veya kurumlar vergisi alınmayacağı belirtilmiştir.

- Özetle, 06.02.2004 tarihinden sonraki düzenlemede sağlanan vergi istisna ve muafiyetleri kaldırılmıştır. Daha önceden kazanılmış hakların korunması için de var olan istisnalar için geçici bir süre tanınmıştır. Bu süre, 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı alanlar için 31.12.2008 iken 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alsalar da imalat faaliyeti ile uğraşanlar için AB'ne üyeliğin gerçekleştiği yıldır.

- Serbest Bölgede elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların, kazancı elde eden kurum tarafından Türkiye'deki gerçek kişi ortaklara ya da yurtdışındaki gerçek ve tüzel kişi ortaklara dağıtılması halinde ise % 15 stopaj uygulanacaktır.

- Serbest Bölgelerde böylelikle Türk Vergi Kanunlarının geçerli olması sağlanmıştır. Bununla beraber, serbest bölgelerde faaliyet gösteren yükümlülerin uluslararası açılımları dikkate alınarak kayıt ve belge düzeni konusunda esneklik sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığı'na bölgede yer alacak firmalar ile ilgili özel düzenlemeler yapılabilmesi konusunda yetki verilmiştir.

- Ayrıca, yapılan düzenleme sonrasında, katma değer vergisi ve benzeri dolaylı vergiler açısından bugüne kadar geçerli olan uygulamanın devam etmesi öngörülmüştür. Serbest bölgelerde sadece gümrük ve kambiyo yükümlülüğüne dair mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır.

Son olarak, Serbest Bölgeler Kanunu'nda bazı değişiklikler yapılması amacıyla hazırlanan 5810 sayılı Kanun 12 Kasım 2008 günü Meclis Genel Kurulu'nda kabul edilmiş ve 25 Kasım 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Anılan Kanun kapsamında, Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinde değişiklik yapan 7. maddenin yürürlük tarihi 01 Ocak 2009 olarak belirlenmiştir.

5810 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra;

- 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 kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Serbest bölgelerde faaliyette bulunmakla birlikte

sadece mal alım/satımı ile uğraşan ticaret şirketlerinin bu istisnadan faydalanma imkanları bulunmamaktadır.

- Diğer taraftan, serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan ve değişmeden önceki şekliyle 31.12.2008 tarihinde veya faaliyet ruhsatında belirtilen süre daha önce sona eriyorsa ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi sona erecek olan ücretlerdeki gelir vergisi istisnasının süresi, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar uygulanmak üzere, 06 Şubat 2004 tarihinden önce ruhsat alıp almadığına bakılmaksızın serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden üretici kullanıcı mükelleflerin, serbest bölgede çalışanlarına ödediği ücretler gelir vergisinden müstesna olacaktır. Alım-satım ruhsatı olan kullanıcılar için çalışanlara ödedikleri ücretlerde GV istisnası söz konusu değildir.

Böylelikle 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5810 sayılı kanun, serbest bölgelerdeki firmaları üretim faaliyetinde bulunan ve bulunmayan şeklinde ikiye ayırmıştır. Fakat bu tür ayrımlar, üretim yönünde bir gelişmeye diğer yöndeki faaliyetler için ise daralmaya sebep olmuştur. Çünkü bu düzenleme ile üretim faaliyetinde bulunan firmalar için “ücretlerden alınan gelir vergisi istisnası” ve “işlemler üzerinden alınan her türlü vergi, resim ve harçların” Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar geçerli olacaktır. Fakat diğer alanlardaki firmalar için böyle bir istisna getirilmemiştir.

- Serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemlerin her türlü vergi resim ve harçtan istisna olduğuna dair hükmün süresi uzatılmış ve kapsamı genişletilmiştir. Buna göre yine Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar uygulanmak üzere, bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesna olacaktır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için serbest bölgede, “üretim faaliyetinde bulunma zorunluluğu” ile “06 Şubat 2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış olma zorunluluğu” bulunmamaktadır. Yani söz konusu damga

vergisi ve harç istisnası serbest bölgelerde faaliyette bulunan tüm mükelleflere uygulanabilecektir.

- Ayrıca, yapılan düzenleme sonrasında, tıpkı 5084 sayılı Kanun'dan sonra olduğu gibi katma değer vergisi ve benzeri dolaylı vergiler açısından bugüne kadar geçerli olan uygulama devam edeceği gibi serbest bölgelerde sadece gümrük ve kambiyo yükümlülüğüne dair mevzuat hükümleri uygulanmayacaktır.

Bu çalışmada ulaşılan sonuç genel olarak şöyle özetlenebilir: Serbest bölgelerde yapısal esnekliği sağlayacak veya artıracak önlemler almak yerine, 5084 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerle sözü geçen bu imkan tamamen ortadan kaldırılmış, 5810 sayılı Kanun ile biraz daha yumuşatılmış görünmesine rağmen 5084 sayılı Kanun sonrası durum günümüze kadar devam edegelmiştir.

Bu doğrultuda yapılacak öneri ise şöyle açıklanabilir: Bilindiği üzere, Türkiye'de makro ekonomik hedeflerde kısa, orta ve uzun vadeli sürdürülebilir bir başarı elde edilmesi ve ekonomik istikrarın sağlanması büyük önem taşımaktadır. Bu ise Türkiye'nin uluslararası rekabet ortamında, baş döndürücü hızla değişen tüm şartlara uyum sağlaması ve küresel ticaretin sunduğu imkanları en iyi biçimde değerlendirmeye çalışması ile gerçekleştirilebilir. Bu da ancak başta ekonomik, mali ve hukuki olmak üzere temel bazı alanlarda yapısal esnekliğin sağlanmasıyla mümkündür.

Serbest bölgeler ise söz konusu alanların tümünde yapısal esnekliğin sağlanabileceği yerler olarak görünmektedir. O bakımdan serbest bölgelerde vergisel teşviklerin, olabildiğince genişletilmesi suretiyle yeniden uygulanması, sözü edilen yapısal esnekliğin sağlanması bakımından elzemdir.

Bu çalışmada yer yer söz edilen geçmişteki vergisel teşviklerin yol açtığı bazı olumsuz uygulamaların önüne de, hukuki, idari ve mali düzenlemelerin sırf bu alanlarda yeniden yapılandırılmasıyla geçilebilmesi mümkündür. Bu öneri doğrultusunda, serbest bölgelere özel etkin bir denetim mekanizmasının oluşturularak buna işlerlik kazandırılması da tamamlayıcı bir uygulama olacaktır.

Söz konusu denetim mekanizmasının kamusal maliyetinin ise ekonomimize çok yüksek katkılar sağlayabilecek bir potansiyele sahip olduğu müşahede edilen serbest bölgelerden elde edilebilecek hasılanın altında kalacağı düşünülmektedir. Böylece 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunun özünde öngörülen amaçlara bu şekilde ulaşılabilir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdoğan, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, 2001.

Alaybeyoğlu, Y. **Kıyı Bankacılığı ve Serbest Bölgelerde Yapılan Diğer Bankacılık Hizmetlerinin Tabi Olduğu Esaslar**, Ankara: DPT Yayını, 1991.

Alpar, Cem. **Dünyada ve Türkiye’de Serbest Bölgeler**, Ankara: Dost Kitabevi Yayınları, 1985.

Altaner, Erkan. **Serbest Bölgeler**, Ankara: Türkiye İş Bankası A.Ş. Yayınları, 1991.

Aybar, Ayhan. **Açıklamalı Serbest Bölgeler Kanunu İle İlgili Mevzuat**, Ankara: DPT yayın no: 2155 - SBB: 1, 1991.

Bağrıaçık, Atila. **Türkiye’de Belgelerle Uygulamalı Serbest Bölgeler ve Avantajları**, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1999.

Bıyık, Recep. Kıratlı, Aydın. **Vergi Teşvik ve Korumaları**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2001.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2008.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Ogun Kardeşler Matbaacılık, 1979.

Civan, N. **Ekonomik Kalkınma Modeli Olarak Serbest Bölge Olgusu**, İstanbul, MESBAŞ, 2003.

DPT, **Serbest Bölgeler Mevzuatı** No:4, Serbest Bölgeler Başkanlığı, 1990.

Erçakar, Mehmet Emin. **Serbest Bölgelerin Ülkemiz Ekonomisindeki Yeri ve Önemi**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları, 2004.

Erdoğan, Engin. Ener, Meliha. **Küresel Pazarların Ekonomik Üsleri Serbest Bölgeler, Teori, Uygulama ve Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'deki Gelişimi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005.

Erkan, Hüsnü. Tatlıgil, Rezan. **Serbest Bölgelerde Uygulanacak Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi**, Ankara: TOBB Yayınları No:175, 1990.

Güner, Sedat. **Serbest Bölgeler**, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1995.

Işık, İsmail. Çabuk, Mehmet. **Vergi, Muhasebe ve Dış Ticaret Uygulamaları Açısından Serbest Bölgeler**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Kapusuzoğlu, Tuncay. **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, İstanbul: Oluş Yayıncılık, 2003.

Karakuzey, Mustafa. **Serbest Bölgeler ve İlgili Mevzuat**, İstanbul: Ünal Kitabevi, 2003.

Kırıktaş, İlhan. Tolu, Abdullah. **İhracatta KDV Uygulaması**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1996.

Kırman, Ahmet. **488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, Ankara: 2. Baskı, 1997.

Kırman, Ahmet. **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, Ankara: 2. Baskı, 2001.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2007.

Oktar, Kemal. **KDV İstisnalar ve İadeler**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 7. Baskı , 2007.

Öncel, Mualla, **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yay., Yayın No: 131, 1978.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan,,Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.

Öz, Semih. **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.

Öz, Özer. Yahni, Verda. **Türkiye’de Serbest Bölge Uygulaması ve İSBAŞ**, İstanbul: İsbas Yayınları, 1998.

Özcan, Faysal. **Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölge Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Mali Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:1987/293, 1986.

Özdoğan, F. Bahar. **Serbest Bölgeler**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2006.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, İstanbul: Beta Yayınları, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, 2006.

Saraçoğlu, Fatih. **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Soydan, Billur Yaltı. **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, İstanbul: Beta Yayınları, 1998.

Sönmez, Mehmet. **Türkiye’de Serbest Bölge Kurma Girişimleri, Uluslararası Yeni İş Bölümü ve Serbest Bölgelere Ek**, İstanbul: Belge Yayınları, 1982.

Şakar, Ayşe Yiğit. **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, İstanbul: Yaklaşım Yayınları, 2008.

Şeker, Sakıp. **Dönem Sonu İşlemleri**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2004.

Şengezer, İskender. **Serbest Bölgeler**, Ankara: İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi, 1983.

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Bursa: Ekin Yayınları, İkinci Baskı, 2005.

Tan, Mustafa. **Türk Vergi Kanunları**, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2006.

Taylar, Yıldırım. **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.

Tekeli, İlhan. İlkın, Selim. **Dünyada ve Türkiye’de Serbest Üretim Bölgelerinin Doğuş ve Dönüşümü**, Ankara: Yurt Yayınları, 2003.

Toroslu, M. Vefa. **Serbest Bölgeler**, İstanbul: Beta Yayınları, 2000.

Tuncer, Selahattin. **Türkiye’de Serbest Bölge**, İstanbul: Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgeler Semineri Tebliği, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, No:52, 1982.

Tosuner, Mehmet. Arıkan, Zeynep. **Türk Vergi Sistemi**, İzmir: Neşa Ofset, 2008.

Tosuner, Mehmet. Arıkan, Zeynep. **Vergi Usul Hukuku**, İzmir: İlkem Ofset, 2007.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993.

Yeşiltaş, B. **Serbest Bölgelerin Türkiye Ekonomisinde Etkinliği ve Bu etkinliğin Arttırılmasında Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu’nun Rolü**, T.C. Başbakanlık, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1994.

Yıldız, Kerametdin. **Serbest Bölgeler ve Türkiye**, Ankara: T.C. Başbakanlık ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, 1983.

Zeytinoğlu, Erol. **Ekonomik Doktrinler ve Ekonomik Sistemler**, İstanbul: Mim Matbaacılık, 1992.

Zeytinoğlu, Erol. **İktisat Tarihi**, İstanbul: Merter Matbaası, 1976.

Sürekli Yayınlar

Akarslan, Mehmet. **Serbest Bölgelerde Stopaj Gelir Vergisi İstisnası**, Maliye Postası Dergisi, Sayı:712, Mayıs, 2010.

Akça, Yüksel. **Serbest Bölgeler ve Serbest Bölge Faaliyetlerinin Esasları**, Dış Ticaret Dergisi, Sayı:9, 1998.

Akyürek, T. Engin. **Serbest Bölge Tanımı, Dünya’da ve Türkiye’de**, İTO Ekonomik Yayınları Dizisi, No:14, 1982.

Alacaklıoğlu, A. Suha. **Türkiye’de Serbest Bölgelerin Performansı ve Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:70, Lebib Yalkın Yayınları, 1998.

Alıç, Ali. **Serbest Bölgelerde Döviz Cinsinden Defter Tutulabilir mi**, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 13, Sayı:149, Mayıs, 2005.

Alpaslan, Mustafa. Sakal, Mustafa. **BA ve BS Formlarının Yasal Suresinde Verilmemesi Hakkında Mahkeme Kararı**, Yayın Tarihi: 3 Nisan 2007.

Asil, Eray. **Ayrıcalıklı Bölgeler Serbest Bölgeler**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:190, Temmuz, 2004.

Atık, A. Hakan. **Serbest Bölge ve Türkiye’de Serbest Bölgeler**, Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. GA/98-1-1, Araştırma Müdürlüğü, Ocak, 1998.

Atay, Tezcan. **Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Sağlanan Vergisel Teşvikler**, Yaklaşım Yayınları, 2004.

Ayanoğlu, Ejder. **Türkiye’de Serbest Bölgeler, Sağlanan Vergisel Teşvikler ve Gümrük Birliği Sürecinde Serbest Bölgelerin Durumu**, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 40, Nisan 1996.

Aydın, Erkan. **5084 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Serbest Bölgelerden Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Uygulamaları Açısından Vergilendirme Sorunları**, Legal Mali Hukuk Dergisi, Yıl:1, Sayı:2, Şubat 2005.

Aydın, Selda. **Serbest Bölgelerin Vergisel Boyutu**, Yaklaşım, Sayı 90, Haziran 2000.

Aygül, Emrah. **Serbest Bölgelerde Uygulanan Vergisel Özendirmelerin Değerlendirilmesi**, Diyalog Dergisi, Sayı: 169, 2002.

Bağrıaçık, Atila. **Türkiyedeki Serbest Bölgeler Üzerine Bir Değerlendirme**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:154, Ekim, 2005.

Bağrıaçık, Atila. **Türkiye’de Serbest Bölge Uygulaması**, Yeni İş Dünyası, Sayı: 47, Eylül 1983.

Bakmaz, Zübeyir. **3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununda Yapılan Son Değişiklikler**, Maliye Postası Dergisi, Ocak 2009.

Baş, Seyit Ahmet. **Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları**, Vergi Dünyası, Sayı:274, Haziran 2004.

Başak, Levent. **2011 Yılında Serbest Bölgelerde Defter Tutma ve Tasdik Esasları Bu Kapsamda Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar- II**, Maliye Postası Dergisi, Sayı: 728, Ocak 2011.

Başak, Levent. **2011 Yılında Serbest Bölgelerde Defter Tutma ve Tasdik Esasları Bu Kapsamda Mükelleflerin Dikkat Etmeleri Gereken Hususlar- III**, Maliye Postası, Sayı: 729, Ocak 2011.

Başol, Koray. **Yeni Bir Döviz Kaynağı: Serbest Bölgeler**, Düşünceler Dergisi, Ege Üniversitesi, Basın Yayın Yüksekokulu, Yıl:1, Sayı:1, 1987.

Biçer, Ramazan. **Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Serbest Bölgeler Yurt İçinde mi Yoksa Yurt Dışında mı Sayılacak**, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:240, Nisan 2008.

Birbir, Barış **Serbest Bölgelerde Vergilendirme**, Maliye ve Sigorta Dergisi, Sayı. 442, Haziran 2005.

Cimat, Ali. Taş, Mahir. **Türkiye’de ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirme**, Mevzuat Dergisi, Sayı:80, 2004.

Çakar, Bülent. **Serbest Bölge Şirketlerinin İstisnaya Tabi Olamayan Gelirleri**, Yaklaşım, Sayı:160, Nisan 2006.

Çelik, Binnur. **Serbest Bölgeler, Ülkemizde Uygulanması Gerekliliği ve Tipi Üzerine Düşünceler**, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt 9, Sayı: 1, 1993.

Çetin, İlhan. **Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Ücretlilerin Vergilendirilmesi**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:82, Ekim 2010.

Çetin, İlhan. **5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:62, Şubat 2009.

Demirbilek, Kadir. Öztürk, Fatih. **Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren Bankalarda Açılan Hesaplar Üzerinden GVK'nun 94. Maddesi Gereğince Yapılacak Stopaj Hakkında Değerleme**, Vergi Sorunları, Sayı. 189, Haziran 2004.

Demirel, Gürhan. **Türkiye'de Serbest Bölgeler ve AB Uygulamaları**, İzmir Ticaret Odası Yayınları, Şubat 2009.

Demirel, Mehmet. **Serbest Bölgelerin Değerlendirilmesi ve Firma Seçimi**, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, 1993.

Doğrusöz, A. Bumin. **Hukuka Göre**, Dünya Gazetesi, 11.09.2006. Aktaran Mustafa Sakal ve Mustafa Alpaslan, **Danıştayın Kurumlar Vergisi 85 no'lu Genel Tebliği'ne Kısmen Yürütmeyi Durdurma Kararı (Serbest Bölge Hk.)**, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:223, Kasım 2006.

Doğrusöz, A. Bumin. **Serbest Bölgenin Vergisel Sonuçları**, Dünya Gazetesi, 21.10.2002.

Doğrusöz, A. Bumin. **"Serbest bölgelerin bir yürütmeyi durdurma karar"**, <http://www.dunyagazetesi.com.tr/newsdisplay.asp?upsaleid=277867&deptid=80> (11.09.2012), Aktaran Tahir Erdem, **Serbest Bölge Kazancı İstisnasına Yönelik İdari Düzenlemenin Danıştay Kararları Değerlendirilmesi -II**, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:228, Nisan 2007.

Duman, Ömer **Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi**, Vergici ve Muhasebeleriyle Diyalog, Sayı.169, Mayıs 2007.

Dünya Gazetesi, **Serbest Bölgeler Eki**, 06.04.2001.

Ebiri, Kevser Altay. **Türkiye'deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu**, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:47, Haziran, Temmuz, 2000.

Ebiri, Kevser Altay. **Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvik ve Avantajlar**, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı: 26, 2006.

Erçakar, Mehmet Emin. **Serbest Bölgeler: Teorik Yaklaşım**, İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt 6, Sayı 1.

Erdem, Tahir, **Serbest Bölge Kazancı İstisnasına Yönelik İdari Düzenlemenin Danıştay Kararları Değerlendirilmesi -1**, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:226, Şubat, 2007.

Erdoğan, Engin. **Serbest Bölgeler ve Türkiye**, Anadolu Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, 1985.

Erdoğan, Engin. **Serbest Bölgeler ve Türkiye’de bir Model Denemesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:110, 1985.

Ergül, Nuray. **Türkiye için Serbest Bölgelerin Önemi**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:175, Nisan, 2003.

Ermin, İrfan. **Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları İşlemlerle İlgili İstisna**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı.500, Kasım 2007.

Erol, Ahmet. **Serbest Bölgelerde Tanınan Ayrıcalık ve Teşvikler**, Mükellefin Dergisi, Sayı:88, 2000.

Fahran, Ferhat. **Serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketlere, örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili yapılan tarhiyatlarda, danıştay 3.dairesi'nin, vergi dairesi lehindeki kararı ve kararın değerlendirilmesi**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:178, Ekim, 2007.

Gençyürek, Levent. **Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazalarında (Duty Free Shop) Vergi Uygulaması**, Yaklaşım Dergisi, Yıl:12, Sayı:144, 2004.

Gençyürek, Levent. **Serbest Bölgelerde Vergi Uygulaması**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Ekim 2004.

Gül, Emre. **Son Düzenlemelere Göre Serbest Bölgeler Yeni Ruhsat Alacak Mükelleflerin Serbest Bölgelerdeki Vergisel Uygulamalarında Önem Arz Eden Konular**, Diyalog Dergisi, Sayı: 207, Temmuz 2005.

Gültekin, Onur. **5084 Sayılı Kanunla Getirilen Yasal Düzenlemeler Sonrası Serbest Bölgelerde Vergilendirme**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Kasım 2004.

Gümüş Erhan. **Türkiye’de Serbest Bölgeler ve 5084 Sayılı Kanun Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:276, Yıl:23, 2004.

Gümüş Erhan. **Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi**, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:21, Sayı:1, Yıl: 2007.

Gündoğdu, Muhittin. **Serbest Bölgede Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 118.

Güner, Sedat. **Serbest Bölgelerde Vergi Kanunlarının Yeri**, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yayın No:22, 1999.

Güneş, Şibli. **Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faiz-Repo Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Maliye Postası Dergisi, Sayı:724, Kasım, 2010.

Gürsoy, M.K. **Serbest Bölge Uygulamalarından Alınacak Dersler**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:68, 1998.

Karacaoğlu, Emine. Akgül, Süleyman. **Serbest Bölgelerde KDV Uygulamaları**, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:113, Şubat, 2009.

Karaduman, Naci. Yıldız, Zafer. **Serbest Bölge Uygulamalarının Dış Ticarete ve Yabancı Sermayeye Katkıları**, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2, C:7, S:1, 2002.

Karyağdı, Nazmi. **Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kâr Paylarının Varlık Barışı Yasası 5811 Çerçevesinde 'ye Getirilmesinin Kâr Dağıtımına Bağlı Tevkifat Karşısındaki Durumu**, Mükellefin Lebib Dergisi, Sayı:64, Nisan, 2009.

Keyder, Çağlar. **Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türk Tüccarının Millileşmesi**, ODTÜ Gelişme Dergisi, Özel Sayı, 1979-1980.

Kıldış, Yusuf. **Türkiye’de ve Dünyada Özel Tüketim Vergisi**, Mükellefin Dergisi, Sayı 120, Aralık 2002.

Kırbaş, Osman. **Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faiz Gelirlerinde Son Söz Yargıdan**, Maliye Postası Dergisi, Sayı:695, Ağustos, 2009.

Kırbaş, Osman. **5810 Sayılı Kanun Sonrası Serbest Bölgelerde Vergisel Teşvikler**, Maliye Postası Dergisi, Sayı:683, Şubat 2009.

Kırıktaş, İlhan. **Türkiye’de Serbest Bölgelere Yapılan Yük ve Yolcu Taşımacılığında KDV Uygulaması**, Yaklaşım Dergisi, Yıl. 2000.

Kırıktaş, İlhan. **Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-I**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:152, Ağustos, 2005.

Kırıktas, İlhan. **Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-II**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:153, Eylül, 2005.

Kırıktas, İlhan. **Serbest Bölge Merkezli Şirketler Tam Mükellef midir, Dar Mükellef midir?**, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog, Yıl: 22, Sayı:225, Ocak 2007.

Kırıktas, İlhan. **Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları- Özellik Arz Eden Hususlar**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:278, Ekim 2004.

Kırıktas, İlhan. **Serbest Bölge Kaynaklı Kazançların Dağıtımı-Transferi**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:290, 2005.

Kızılot, Şükrü. **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları, Sayı:116, Ağustos 2002.

Kızılot, Şükrü. **Serbest Bölgelerde Aynı Alanda Faaliyet Gösteren Müesseseler Nezdinde Emsal Araştırması Yapılmadan Örtülü Kazanç Dağıtımından Söz Edilemeyeceği**, Yaklaşım, Sayı:176, Ağustos 2007.

Kızılot, Zuhale. **Şubeye Ait Kazancın, Serbest Bölge Kazanç İstisnasından Yararlanabileceği (Hukuk Köşesi)**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:163, Temmuz, 2006.

Kibritçioğlu, Aykut. **Serbest Bölgelerin Olası Makro ekonomik Etkileri ve Bazı Düşündürdükleri**, Liberal Düşünce Dergisi, Sayı:6, 1997.

Kiraz, Abdullah. **Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Serbest Bölgelerin Vergisel Avantajlar Bakımından Karşılaştırılması**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:193, 2004.

Köksal, Sadi. **Türkiye’de Serbest Bölgeler Uygulamalarının Değerlendirilmesi**, İktisadi Araştırma Vakfı, Seminer, Yayın No: 143, 1998.

Köroğlu, Ömer. **Serbest Bölge**, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 73, 1999.

Köroğlu, Ömer. **Serbest Bölge Türleri ve Ortak Özellikleri**, Yaklaşım Dergisi, Sayı.74, 1999.

Köroğlu, Ömer. **Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvikler**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 77, Mayıs 1999.

Köroğlu, Ömer. **Serbest Bölgelerin Ülke Ekonomilerine Olumsuz Etkileri**, Yaklaşım Yayınları, Sayı 76, Nisan1999.

Köse, Nurettin. **Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II**, Yaklaşım Dergisi, Sayı.147, Yıl 13, Mart 2005.

Köse, Nurettin. **Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-I**,Yaklaşım, Yıl:13, Sayı:146, Şubat 2005.

Küçük, Sema. **Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem**, Yaklaşım, Dergisi, Yıl:15, Sayı:171, Mart 2007.

Maç, Mehmet. **Yurt Dışındaki veya Serbest Bölgedeki Şube İle İlgili Sermaye Hesabı ve Cari Hesap**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 98, 2001.

Mat, Hidayet. **En Son Yapılan Düzenlemelere Göre 'de Serbest Bölgeler ve Buralardaki Arsa, Arazi ve Diğer Teşvikler-2**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 63, Mart 2009.

Mercan, Eray. Dündar, Mustafa. **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, Yaklaşım Yayınları, 2003.

Oktayer, Nagihan. **Teknolojinin Gelişiminde Vergisel Teşviklerin Rolü**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:184, 2004.

Organ, İbrahim. **Avrupa Birliği ve 'de Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:266, Ekim, 2003.

Öncel, Yenal. **Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme**, Gazi Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41. Seri, Sayı: 86/2002, 2003.

Özçelik, Meltem. Yadigar, Bahadır. **Dünü, Bugünü Ve Geleceği İle Serbest Bölgelerimiz**, DTM Dergisi, Özel Sayı, 2003.

Özmen, Mehmet Akif. **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi ve Revizyon**, Yaklaşım Yay., 2007.

Öztürk, Lütfü. **Serbest Bölgelerdeki Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları: Dünyadaki Uygulamalara Teoriler Işığında Bir Bakış**, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 7, 2004.

Öztürk, Lütfü. **Avrupa Birliği Sürecinde Serbest Bölgeler**, Dış Ticaret Dergisi, 2003.

Pakdemirli, Ekrem. **Türkiye’de Serbest Bölgeler**, İzmir Ticaret Odası Dergisi, Sayı: 3, 1983.

Pala, Orhan. **Serbest Bölgenin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (II)**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:334, Haziran, 2009.

Pehlivan, Yafes. **Serbest bölgelerin tanımı, kurulma amaçları ve buradan elde edilen kazançların vergilendirilmesi**, Diyalog Dergisi, Sayı:182, Haziran, 2003.

Sağlam, Erdoğan. **Serbest Bölgelerde Yeni Düzen**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:72, Nisan 2004.

Saraçoğlu, Fatih. Kaya, Ercan. **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 216, Eylül 2006.

Sönmez, Mustafa. **1920'lerde ve 1950'lerde Serbest Bölge Kurma Girişimleri**, Serbest Bölgeler Rehberi-Forum Dergisi Eki, 2000.

Şahin, Hüseyin. **Serbest Bölge**, Hazine ve Dış Ticaret Dergisi, Sayı:10, 1991.

Şakar, Ayşe Yiğit. **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008.

Şenyüz, Doğan. **Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayınları, 2007.

Tabakoğlu, Ahmet. **Türk İktisat Tarihi**, Dergâh Yayınları, No:122, 3.Baskı, 1997.

Taş, Metin. **Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Uygulanabilir mi**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:184, Nisan, 2008.

T.C. Maliye Bakanlığı Özelgesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 143, Kasım 2004.

Tecim, Burak Alihan. **Son Düzenlemelere Göre Serbest Bölgelerde Vergisel Uygulamalar**, Mali Pusula Dergisi, Sayı:11, 2005.

Tekin, Cem. **Serbest Bölgelerde Üretim Kazançlarına İlişkin İstisna**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı.12, s.69, Aralık 2004.

Tekin, Cem. **5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler I**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:136, Nisan, 2004.

Tekin, Cem. **5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler**, Mükellefin Lebib Dergisi, Sayı:62, Şubat, 2009.

Tekin, Cem. Kartaloğlu, Emre. **Kurumlar Vergisi Kanunu (Yorum ve Açıklamaları)**, Maliye Hukuk Yayınları Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:278, 2007.

Tekin, Cem. Kartaloğlu, Emre. **Son Değişikliklere Göre Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yay., 2006.

Tiryakioğlu, Murat. **Dış Ticarete Serbest Bölgelerin Önemi ve Serbest Bölgelerin Ekonomik Etkileri**, Uludağ Üniversitesi I.Ulusal Genç Bilim Adamları Sempozyumu, Cilt:2, 2004.

Tolu, Abdullah. **Serbest Bölgelere Yapılan Hizmet İhracatı KDV'ye Tabi mi?**, Yaklaşım Dergisi, Yıl 12, Sayı.138, Haziran 2004.

Tuncer, Selahattin. **Türkiye İçin Serbest Bölge Modeli**, İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Sayı 203.

Tuncer, Selahattin. **Serbest Bölgelerin Geleceği, Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamalarının Değerlendirilmesi**, İktisadi Araştırma Vakfı, Seminer, Yayın No: 143, İstanbul 1998.

Turan, Süleyman. **Serbest Bölgeler İçinde Verilen ve Bu Bölgelere Yapılan Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Uygulaması**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı.466, Haziran 2006.

Turan, Süleyman. **Özel Tüketim Vergisine Tabi Malların Serbest Bölgelere İhracatında ÖTV Uygulaması**, Yaklaşım, Sayı.43, Şubat 2007.

Tüfekçioğlu, Yusuf. **Son Düzenlemeler Işığında Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları**, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:72, Ağustos-Eylül 2004.

Tüzmen, Kürşad. **Türkiye’de Serbest Bölgeler**, Yaklaşım Yayınları, 1996.

Uzun, H. İbrahim. **Serbest Bölgeler Vergi İstisnasından Kimler Yararlanabilir?**, Mükellefin Dergisi, Sayı:98, Şubat 2001.

Ürel, Gürol. **Serbest Bölgelerde Yeni Vergilendirme Rejimi**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı. 93, Ekim 2004.

Yavaş, Soner. **Serbest Bölgeler Rejimine Kısa Bir Bakış**, Bilanço Dergisi, Yıl: 6, Sayı:58, Mayıs 2004.

Yavuz, A.M. **Türkiye’de Serbest Bölgeler**, İzmir Ticaret Odası Dergisi, Sayı:6, 1983.

Yurttutan, Beytullah. **Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.189, Haziran 2004.

Yurttutan, Beytullah. **Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması**, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı.187, Kasım 2003.

Tezler, Raporlar ve Yeterlilik Etüdleri

Bilici, Nurettin. **Vergi Cennetleri ile Mücadele**, Antalya: 19. Maliye Sempozyumu, 2004.

Büyükyılmaz, Kubilay. **Serbest Bölge Uygulaması, Cep Serbest Bölgesi Kavramının Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bavul Ticareti İlişkisi**, İstanbul: Maliye Bakanlığı, Defterdarlığı, Vergi Denetmenleri Başkanlığı, Araştırma Raporu, Sayı: 92-5, 1998.

Çak, Murat. **Uluslararası Vergi rekabeti, Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 2007.

DİE , **Sorularla Dış Ticaret İstatistikleri ve Endeksleri**, Ankara: 2005.

DPT, **Serbest Bölge Çalışmaları Hakkında Rapor**, Ankara: Serbest Bölgeler Başkanlığı, No:1, Ekim,1985.

DPT, **Serbest Bölge Çalışmaları Hakkında Rapor**, Ankara: Serbest Bölgeler Başkanlığı, No:2, 1985.

Erdem, Haluk. **Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Türkiye’de Serbest Bölgeler Rejimi**, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Yeterlilik Etüdü, 1992.

Hacıbekiroğlu, Resmiye. **Serbest Bölgeler**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1991.

İstanbul Ticaret Odası Raporu, **Transit Ticaretin Memleketimiz Bakımından Ehemmiyeti ve İstanbul’da Bir Transit Antreposu Kurulması**, İstanbul: Sayı: 3-4, 1960.

Özden, O. **Serbest Ticaret Bölgesi**, Dünya Gazetesi, 29 aralık 1982.

Taşkentli, K. **Serbest Bölgelerin İşletme Şekilleri ve Sektörel Değerlendirmesi**, Ankara: Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Uzmanlık Tezi, 1994.

Yurttutan, Beytullah. **Serbest Bölgeler Uygulamasının Vergi Kanunları Açısından İncelenmesi**, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Yeterlilik Etüdü, 2003.

Kanunlar, Yönetmelikler, Kararlar, Yazılar (İnternet Siteleri)

“14 Mart 1987 Tarih ve 19400 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi Başkanlığı Kararı (Esas Sayısı: 1985/21, Karar Sayısı: 1986/23, Karar Günü: 06.10.1986)”,
http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2,
(26.09.2011).

“Haziran 1985 tarihinde kabul edilen ve 15 Haziran 1985’te Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Yasası”,
http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9A13978F-19DB-2C7D-3DE576A28EB86564/seb_kanun.pdf, (14.06.2011).

“28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun”,
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (14.06.2011).

“25 Ekim 2005 Tarih ve 25977 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi Başkanlığı Kararı (Esas Sayısı: 2002/39, Karar Sayısı: 2004/125, Karar Günü: 29.12.2004)”,
http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2,
(26.09.2011).

“03.07.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 4684 sayılı Kanun”, http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9BC90AFF-19DB-2C7D-3D91239DC8149C83/seb_yonetmelik.pdf, (14.06.2011).

“10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği”, http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9BC90AFF-19DB-2C7D-3D91239DC8149C83/seb_yonetmelik.pdf, (14.06.2011).

“Danıştay 4. Dairesinin, 23.02.2006 tarihli, E.2005/1467, K..2006/296 sayılı kararı”,
http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2,
(26.09.2011).

“Danıştay 3. Dairesinin, 05.10.1995 tarihli, E.1994/4672, K.1995/2873 sayılı kararı”,
http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2,
(26.09.2011).

“Danıştay 3. Dairesinin, 05.10.1995 tarihli, E.1994/467, K.1995/2882 sayılı kararı”,
http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2,
(26.09.2011).

“İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.4.DEF.0.34.11/KVK–13/7117 sayılı Özelgesi. Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.08.2006 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK–6–7186/15732 sayılı Özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

“Danıştay 4. Dairesinin, 26.12.2006 tarihli, E.2005/1890, K.2006/3186 sayılı kararı”,
http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2,
(26.09.2011).

“Maliye Bakanlığı’nın 22.07.2004 tarih ve 49/4931–19/035062 sayılı Özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

“Maliye Bakanlığı’nın 03.05.2004 tarih ve 40/4034–691/19346 sayılı Özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

“Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 17.01.1997, E.1995/415, K.1997/6 sayılı kararı”, http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2, (26.09.2011).

“Danıştay 4’üncü Dairesi’nin 22.02.2007 tarih ve E. 2006/1865, K. 2007/485 sayılı kararı”, http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2, (26.09.2011).

“Danıştay 9. Dairesinin, 11.02.2009 tarihli, E.2008/1701, K.2009/736 sayılı kararı”, http://www.hukukturk.com/fractal/hukukTurk/pages/findDanistay_n.jsp?pS=2, (26.09.2011).

“28.02.2005 tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 345 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

“12.05.2005 tarih ve 25813 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 348 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

“KV Genel Tebliği Seri No:1”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

“04.02.2010 tarih ve 27483 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 396 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

“Maliye Bakanlığı’nın 26.12.2002 tarih ve 42/4217-15/57044 sayılı özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

“Maliye Bakanlığı’nın 26.05.1997 tarih ve 55/5511-1916/21498 sayılı özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

“Maliye Bakanlığı’nın 11.06.1997 tarih ve 53/5316–242/24118 sayılı özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

“51 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, RG. 10.01.1996, 22519”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

“105 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, RG. 30.06.2007, 26568”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (05.02.2011).

“İstanbul Defterdarlığı’nın, 07.07.1992 tarih ve 93765 sayılı Özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

“Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 11.4.2007 tarih ve 5678 sayılı özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

“Maliye Bakanlığı’nın 12.11.1998 tarih ve 62/6228-1164/4083, 15.01.1999 tarih ve 62/6203- 462/1822 sayılı özelgeleri”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

“Maliye Bakanlığı’nın 12.11.1998 tarih ve 62/6228-1164/4083, 15.01.1999 tarih ve 62/6203- 462/1822 sayılı özelgeleri”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

“Maliye Bakanlığının 04.01.2005 tarih ve 63/6314-420/000169 sayılı Özelgesi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.04.2011).

Yazarlı Makaleler (İnternet Siteleri)

Akarca, Akif. **“Serbest Bölgelerde Çalışan Ücretlilerde Vergi İstisnası Uygulamasının Esasları”**, 2009, <http://www.muhasabenet.net/2009-3004-serbest%20bolgelerde%20calisan%20ucretlilerde%20vergi%20istisnasi%20uygulamasinin%20esaslari.html> (25.05.2011).

Atik, A. Hakan. **“Serbest Bölge ve Türkiye’de Serbest Bölgeler”**, Kalkınma Bankası A.Ş. Araştırma Müdürlüğü Yayınları, GA/98-1-1, Ocak 1998, Ankara, <http://www.kalkinma.com.tr/datafileraporlar/ESAGA1998-GAGA-98-01-0>, (26.08.2013).

Başak, Levent. **“2006 Yılında Geçerli Olmak Üzere Serbest Bölgelerde Defter Tutma Esasları”**, <http://www.yaklasim.com>, (16.11.2011).

Başer, Metin **“Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu Uygulaması”**, 09.11.2009 http://www.resulkurt.com/artikel.php?artikel_id=2436 (16.11.2011).

Bıyık, Recep. **“Serbest Bölge Teşvikleriyle İlgili Son Gelişmeler”**, 2008, <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=239>, (25.05.2011).

Bıyık, Recep. **“Serbest Bölgelerde Ücret Stopaj Gelir Vergisi Uygulaması İle İlgili Genel Tebliğ”**, 2010, <http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2670>, (16.05.2011).

Bıyık, Recep. **“Serbest Bölgelerde Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesiyle İlgili Hatırlatma”**, Vergi Portalı, 13.02.2009 <http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2306>, (30.11.2011).

Bıyık, Recep, **“Serbest bölgelerde üretim yapan işletmelerde ücret gelir vergisi stopajı uygulamasına ilişkin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği”**, 06.01.2010, <http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2670> (16.11.2011).

Doğrusöz, A. Bumin. **“Serbest Bölgelerin Faiz Gelirlerinde Son Durum”**, 22.03.2007, http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1207 (16.11.2011).

Gençyürek, Levent. **“Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları”**, 2004, http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolge_vergileme.htm (25.05.2011).

Gündüz, Zeki. **“Serbest bölgeler kanunu varken yok sayılabilir, görmezden gelinebilir mi”**, 2007, <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=118>, (25.05.2011).

Güngör, Feridun. **“Vergi Tatili ’nin Rekabet Gücünü Artırır”**, Vergide Gündem, 2004, <http://www.vergidegundem.com/files/vergideGUNDEM18.pdf> (16.05.2011) .

Kaya, Mehmet. **“5084 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları”**, 2004, <http://www.vergidegundem.com/files/makale1nisan2004.doc> (25.05.2011).

Koçak, Bülent. **“Özel İletişim Vergisinde İndirim, İstisna ve İade Uygulaması”**, E-Yaklaşım, Sayı:31, Şubat 2006. <http://www.yaklasim.com>, (16.11.2011).

Kökbulut, İsmail. **“100 Soruda Şirketler İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”**, 2008, <http://www.ozdogrular.com/content/view/3827/175/> (25.05.2011).

Köprü, M. Fatih http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=554227, (20.10.2013).

Mandal, Sezai. **“Serbest Bölgelerde Tüketilmek Veya Kullanılmak Amacıyla Gönderilen Eşyalarda Kdv Uygulaması”** 29.02.2008, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sezai/003/mynetkobi.php>, (16.05.2011).

Müstehlik, Mehmet. **“Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarında Son Durum”** 22.05.2009, <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=395>, (05.10.2013).

Nas, Adnan. **“Yetersiz Yatırım Ortamı ve Serbest Bölgeler”**, 2007, <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=10>, (25.05.2011).

Oğuz, İ.Burak. **“Serbest Bölgelerde Stopaj Karmaşası”**, 26.03.2010, http://www.muhasibenet.net/makale_burak%20oguz_smmm_serbest%20bolgelerde%20stopaj%20karmasasi.html (16.05.2011).

Pekdemir, Recep. Kepçe, Nazlı. **“Serbest Bölgelerde Kazançlar ve Vergilendirilmesi”**, 2003, <http://archive.ismmmo.org.tr/> (25.05.2011).

Seviğ, Veysi. **“Hangi İşlemler BSMV’ye Tabidir?”**, 08.06.2005 <http://www.muhasibetr.com/makaleler/010/> (16.11.2011).

Seviğ, Veysi. **“Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Sorunu”**, Referans, 20.05.2008, http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategor=10&id=2843, (30.11.2011).

Seviğ, Veysi. **“Serbest Bölgelere Özel Tüketim Vergisi Dayatması”**, Referans, 23.05.2008, http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=2806, (30.11.2011).

Tekin, Cem. **“5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’ nda Yapılan Değişiklikler Uyarınca Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kâr Paylarının Vergilendirilmesi”**, E-Yaklaşım, Sayı:11, Haziran 2004, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=138> (25.11.2011)

Tüysüzoğlu, Mümin. **“Serbest Bölge Faaliyet Ruhsat Değişikliği İstisnayı Engeller mi”**, 2007, <http://www.vergidergisi.net/2010/05/22/serbest-bolge-faaliyet-ruhsat-degisikligi-istisnayı-engeller-mi/> (25.05.2011).

Uyanık, Atilla. **“Serbest Bölgeler ve BSMV Uygulamaları”**, İnceleme-Araştırma, <http://www.tsrbsb.org.tr/sayfa/dergiler#> (30.11.2011).

Yazarsız Makaleler (İnternet Siteleri)

“Serbest Bölgeler Ve Vergi Uygulamaları”,
http://www.alomaliye.com/serbest_bolgeler_ana_sayfa.htm 1 (16.11.2011).

“Serbest Bölgelere Vergi İstisnası”, 2010,
<http://www.mgbp.org/haberler/521/serbest-bolgelere-vergi-istisnasi> (16.05.2011).

“Türkiye’de Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerde Şirket Kuruluşu”,
<http://www.ongoren.av.tr/library/Library0907.aspx>, (26.08.2013).

“Soru ve Cevaplarla Serbest Bölgeler Mevzuatı”,
http://www.mkptso.org.tr/sayfa.asp?ContentID=Icerik&id=serbest_b%F6lge,
(26.08.2013).

“Serbest Bölge İşlem Formu ve Serbest Bölgelerde Mal Hareketleri”,
<http://www.oaib.org.tr/tr/serbest-bolge-islem-formu>, (26.08.2013).

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı. **“Serbest Bölgeler ve Vergi Uygulamaları”,** http://www.alomaliye.com/serbest_bolgeler_ana_sayfa.htm
(16.05.2011).

Dış Ekonomik Haberler. **“Serbest Bölgeler Mercək altında”,** 24 Mayıs 2005, T.C Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Sayı:20, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/bulten/disekhab20.pdf> (16.11.2011).

Diğer (İnternet Siteleri)

<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=tarihce> (05.10.2013) .

http://www.alomaliye.com/2010/serbest_bolgeler_uygulama.htm, (05.10.2013).

<http://www.bolgeler.com/blg/exo/serbest-bolgeler#>, (26.08.2013) .

http://www.pwc.com.tr/tr_TR/tr/assets/about/events/training/serbestbolgeler.pdf, (26.08.2013) .

http://www.pwc.com.tr/tr_TR/tr/assets/about/events/training/serbestbolgeler.pdf, (03.10.2013).

http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9A13978F-19DB-2C7D-3DE576A28EB86564/seb_kanun.pdf, (03.10.2013).

http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9BC90AFF-19DB-2C7D-3D91239DC8149C83/seb_yonetmelik.pdf, (03.10.2013).

http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DAC3C6CE-D8D3-8566-45209FA02C177971/Faaliyet_RB.pdf, (26.08.2013) .