

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

**AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VE TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGE
UYGULAMALARI VE TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALARIN
AB'YE UYUM, MALİ UYGULAMALAR VE İKTİSADİ
SONUÇLAR AÇISINDAN İNCELENMESİ VE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

DENİZ ONURSAL

İstanbul, 2007

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

**AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VE TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGE
UYGULAMALARI VE TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALARIN
AB'YE UYUM, MALİ UYGULAMALAR VE İKTİSADİ
SONUÇLAR AÇISINDAN İNCELENMESİ VE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

DENİZ ONURSAL

Danışman: YRD. DOÇ. DR. YALÇIN ALGANER

İstanbul, 2007

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi
DENİZ ONURSAL'ın AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VE TÜRKİYE'DE SERBEST
BÖLGE UYGULAMALARI VE TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALARIN AB'YE UYUM, MALİ
UYGULAMALAR VE İKTİSADİ SONUÇLAR AÇISINDAN İNCELENMESİ VE
DEĞERLENDİRİLMESİ
adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 30.11.2006 tarih ve 2006-12/27
sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi
olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi

: 22.12.2006

- 1) Tez Danışmanı : YRD. DOÇ.DR. YALÇIN ALGANER
2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. VEYSİ İHSAN SEVİĞ
3) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. SUAT YAVUZ

.....
.....
.....

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
TABLO LİSTESİ.....	vi
KISALTMALAR.....	vii
1. GİRİŞ.....	1
2. GENEL OLARAK SERBEST BÖLGELER	
2.1. Serbest Bölgelerin Tanımı ve Amaçları.....	4
2.2. Serbest Bölgelerin Fonksiyonları ve Faaliyet Konuları.....	8
2.3. Serbest Bölge Türleri.....	9
2.3.1. Serbest Ticaret Bölgesi (Free Trade Zones).....	10
2.3.2. Serbest Limanlar (Free Ports).....	11
2.3.3. Serbest Üretim Bölgeleri (Free Production Zones).....	11
2.3.4. Serbest İhracat Bölgeler.....	11
2.3.5. Transit Bölge.....	12
2.3.6. Serbest Çevre.....	12
2.3.7. Serbest Bankacılık veya Kıyı Bankacılığı (Free Banking Zone veya Off-Shore Banking).....	12
2.3.8. İkiz Fabrikalar (Maquiladora).....	14
2.3.9. Yatırım Bölgeleri (Enterprise Zone).....	15
2.3.10. Antrepolar.....	15
2.4. Serbest Bölgelerin Ekonomi Üzerindeki Etkileri.....	15
2.4.1. Serbest Bölgelerin Olumlu Etkileri.....	16
2.4.1.1. İthalat Açısından Olumlu Etkiler.....	16
2.4.1.2. İhracat Açısından Olumlu Etkiler.....	17
2.4.1.3. Doğrudan Döviz Kazançlarını Artırma Etkisi.....	17
2.4.1.4. Kıyı Bankacılığı ve Transit Ticaret Faaliyetlerinin Etkisi.....	18
2.4.1.5. Yabancı Sermaye ve Teknoloji Etkisi.....	18
2.4.1.6. İstihdam Etkisi.....	19
2.4.2. Serbest Bölgelerin Olumsuz Etkileri.....	19
2.4.2.1. İthalat Baskısı Yaratma.....	19
2.4.2.2. Yerli Firmalara Serbest Bölgedeki Firmaların Rakip Olması.....	20
2.4.2.3. Kaçakçılık ve Diğer Kanun Dışı Faaliyetleri Artırma.....	20
2.4.2.4. Transfer Fiyatlandırması Sorunu.....	20
2.4.2.5. Yatırımların Olumsuz Yönde Dağılması.....	21
2.4.2.6. Sosyal Yapının Bozulması ve Ücret Eşitsizliğinin Artması.....	21
2.4.2.7. Ekonomiyi Yönlendirmedeki Etkinliğin Azalması.....	22
3. TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGELER	
3.1. Türkiye’de Serbest Bölgelerin Tarihçesi.....	23
3.2. Türkiye’de Serbest Bölgelerle İlgili Yasal Düzenlemeler.....	26
3.2.1. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu.....	26
3.2.2. Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği.....	27

3.2.3. Serbest Bölgelerde Uygulanmayan Kanun Hükümleri.....	28
3.3. Serbest Bölgelerin Teşkilat Yapısı.....	29
3.3.1. Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü.....	29
3.3.2. Serbest Bölge Müdürlükleri.....	29
3.4. Türkiye’de Serbest Bölgelerdeki Mal Hareketleri ve Dış Ticaret Uygulamaları.....	30
3.4.1. Serbest Bölgelerde Mal Hareketleri.....	30
3.4.2. Dahilde ve Hariçte İşleme Rejimlerinin Serbest Bölgeler Açısından İşleyişi.....	32
3.5. Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik ve Avantajlar.....	33
3.6. Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamaları.....	36
3.6.1. Mersin Serbest Bölgesi.....	38
3.6.2. Antalya Serbest Bölgesi.....	40
3.6.3. Ege Serbest Bölgesi.....	41
3.6.4. İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi.....	42
3.6.5. Trabzon Serbest Bölgesi.....	43
3.6.6. İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi.....	44
3.6.7. Mardin Serbest Bölgesi.....	45
3.6.8. Doğu Anadolu Serbest Bölgesi.....	46
3.6.9. İMKB Uluslararası Menkul Kıymetler Serbest Bölgesi.....	46
3.6.10. İzmir Menemen Deri Serbest Bölgesi.....	47
3.6.11. Rize Serbest Bölgesi.....	47
3.6.12. Samsun Serbest Bölgesi.....	48
3.6.13. İstanbul Trakya Serbest Bölgesi.....	48
3.6.14. Kayseri Serbest Bölgesi.....	49
3.6.15. Adana-Yumurtalık Serbest Bölgesi.....	49
3.6.16. Avrupa Serbest Bölgesi.....	50
3.6.17. Gaziantep Serbest Bölgesi.....	50
3.6.18. Bursa Serbest Bölgesi.....	51
3.6.19. Denizli Serbest Bölgesi.....	51
3.6.20. Kocaeli Serbest Bölgesi.....	52
3.6.21. TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi....	53
3.7. Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamalarının Genel Analizi ve İstatistik Veriler.....	53
3.7.1. Olası Muvazaalı İşlemler ve Transfer Fiyatlandırması.....	62
3.8. Serbest Bölgelerde Çalışma ve Sosyal Güvenlik.....	66

4. TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGELERİN TÜRK VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

4.1. Serbest Bölgelerde Vergi Alanında Yapılan Değişiklikler Öncesi Ve Sonrası Düzenlemeler.....	69
4.1.1. Serbest Bölgelerde Vergilemeye İlişkin 5084 Sayılı Kanun Öncesi Düzenlemelere Genel Bir Bakış.....	69
4.1.2. Serbest Bölgelerde Vergisel Teşviklere İlişkin 5084 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler ve Gerekçeleri.....	70
4.2. Serbest Bölgelerde Gelir Ve Kurumlar Vergisi Uygulaması.....	74

4.2.1. Geçiş Döneminde Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası.....	74
4.2.2. Ücretlere Yönelik İstisna.....	78
4.2.3. İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna.....	79
4.2.4. Tevkifat Uygulamaları.....	81
4.2.5. Yatırım İndirimi Uygulaması.....	83
4.2.6. Şirket Devir ve Birleşmelerinde Uygulama.....	84
4.3. Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması.....	85
4.3.1. Mal İhracatında KDV İstisnası.....	85
4.3.2. Hizmet İhracatında KDV İstisnası.....	87
4.4. Serbest Bölgelerde Gümrük Vergisi Uygulaması.....	91
4.5. Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması.....	92
4.6. Serbest Bölgelerde Damga Vergisi Kanunu Ve Harçlar Kanunu Uygulaması..	94
4.7. Serbest Bölgelerde Vergi Usul Kanunu Uygulaması.....	95
4.7.1. Mükellefiyet Tesisi ve Beyanname Verilmesi.....	95
4.7.2. Defter ve Belge Düzeni.....	97
4.8. Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarına İlişkin Özet Tablo.....	99

5. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE SERBEST BÖLGELER

5.1. Avrupa Birliği'nde Serbest Bölgelerin Kısa Tarihçesi.....	100
5.2. Avrupa Birliği'nde Serbest Bölgelerle İlgili Yasal Düzenlemeler.....	101
5.2.1. 69/75 Sayılı Konsey Direktifi.....	103
5.2.2. Topluluk Gümrük Kodu'nu Kuran 2913/92 Sayılı Konsey Tüzüğü.....	104
5.2.3. 2454/93 Sayılı Topluluk Gümrük Kodunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik.....	105
5.3. Avrupa Birliği Serbest Bölgelerinde Mal Hareketleri.....	109
5.3.1. Malların Serbest Bölgeye Konulması.....	109
5.3.2. Mallar Serbest Bölgedeyken Yapılabilecek İşlemler.....	110
5.3.3. Malların Serbest Bölgeden Çıkışı.....	112
5.4. Avrupa Birliği'nde Serbest Bölge Uygulamaları.....	112
5.4.1. İngiltere Örneği.....	116
5.4.2. İspanya Örneği.....	118
5.5. Avrupa Birliği İle Türkiye'deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması Ve Türkiye'nin Uyumu.....	122
5.5.1. Serbest Bölgelerle İlgili Yasal Düzenlemelerin Karşılaştırılması.....	122
5.5.2. Serbest Bölgelere Mal Giriş Çıkışına İlişkin Düzenlemeler ve Vergisel Teşviklere İlişkin Karşılaştırmalar.....	125
5.5.3. Türkiye'deki Serbest Bölge Uygulamalarının AB'ye Uyumuna İlişkin Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve İlerleme Raporlarındaki Düzenlemeler	129
5.5.4. AB ve Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması ve Türkiye'nin Uyumu ile İlgili Genel Değerlendirmeler.....	131

6. SONUÇ.....	137
---------------	-----

KAYAKÇA.....	142
--------------	-----

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1: Türkiye’de Halen Faaliyette Bulunan Serbest Bölgeler ve Faaliyete Geçiş Yılları.....	37
Tablo 2: Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri.....	38
Tablo 3: Yıllar İtibariyle Ticaret Hacmi.....	55
Tablo 4: Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı (2006 Ocak-Eylül).....	56
Tablo 5: Serbest Bölgelerdeki Faaliyet Ruhsat Sayısı (30.09.2006).....	56
Tablo 6: Ticaret Hacminin Ükelere Göre Dağılımı (2006 Ocak-Eylül).....	58
Tablo 7: Serbest Bölgelerde İstihdam (30.09.2006).....	59
Tablo 8: 3218 Sayılı Kanun Madde 6 (Eski ve Yeni Şekil).....	71
Tablo 9: Serbest Bölge Kaynaklı Kazanç Dağıtımında Stopaj Oranları.....	83
Tablo 10: Son Düzenlemeler Işığında Serbest Bölgelerdeki Vergi Uygulamaları.....	99
Tablo 11: I. Tip Kontrol ve II. Tip Kontrole Tabi Serbest Bölgelerin İşleyişindeki Farklılıklar.....	107
Tablo 12: Avrupa Birliği’nde Faaliyette Bulunan Serbest Bölgeler.....	114
Tablo 13: Serbest Bölgeler Kanunu İle Topluluk Mevzuatı ve 4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun Karşılaştırılması.....	123
Tablo 14: Türkiye-AB Serbest Bölgeleri Teşvik Mukayese Tablosu.....	128
Tablo 15: Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri ile Türkiye Arasında Serbest Bölgelerdeki Uygulama Farklılıkları.....	133
Tablo 16: Türkiye ve Avrupa Birliği’ndeki Serbest Bölgelerin Karşılaştırılması (Özet Tablo).....	135

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
B.K.İ.	Bölge Kurucu ve İşleticisi
B.K.K	Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	Bakınız
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
CIF	Cost, Insurance and Freight
Ç.V.Ö.	Çifte Vergilendirmeyi Önleme
çev.	Çeviren
DİE	Devlet İstatistik Enstitüsü
DTM	Dış Ticaret Müsteşarlığı
FOB	Free on Board
FTAA	Amerika Kıtası Serbest Ticaret Bölgeleri
GATT	Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IMF	Uluslararası Para Fonu
İ.İ.B.F.	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İKV	İktisadi Kalkınma Vakfı
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MERCOSUR	Güney Amerika Ortak Pazarı
NAFTA	Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
OGT	Ortak Gümrük Tarifesi
OKK	Ortaklık Konseyi Kararı
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
S.K.	Sayı Kanun
SB	Serbest Bölge
SBF	Siyasal Bilgiler Fakültesi
SBGM	Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü
SBK	Serbest Bölgeler Kanunu
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCDD	Türk Cumhuriyeti Devlet Demiryolları
TCMB	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TGB	Türkiye Gümrük Bölgesi
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
YTL	Yeni Türk Lirası

1. GİRİŞ

Küreselleşmenin bütün hızıyla yayıldığı günümüz dünyasında, devletler arasında sınırların önemini yitirmesi ve özellikle ekonomik alanda global rekabetin söz konusu olması nedeniyle ülkeler, rekabet güçlerini korumak ve uluslararası ticaretten daha fazla pay almak adına çeşitli ekonomi ve dış ticaret politikaları uygulamaktadırlar. Gelişmiş ülkeler söz konusu politikaları global ekonomideki yerlerini korumak ve daha da güçlenmek amacıyla kullanırken, gelişmekte olan ülkeler bu politikaları gelişmişlik düzeylerini artırmak ve pazarda rekabet edebilir duruma gelmeye yönelik belirlemektedirler. İşte bu süreçte serbest bölgeler, ülkelerin ekonomik ihtiyaçlarına göre yapılandırdıkları bir dış ticaret politikası olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bir ülkenin gümrük hattı dışında sayılan ve ülke içerisinde uygulanmakta olan hukuki, iktisadi, mali ve idari düzenlemelerin kısmen yada tamamen uygulanmadığı alanlar olarak tanımlanabilen serbest bölgeler kimi ülkelerde bir gümrük rejimi, kimi ülkelerde ise bir dış ticaret politikası aracı olarak uygulanmaktadır. Bu alanlara sağlanan teşvik ve avantajların çerçevesi, ülkelerin ekonomik ihtiyaçları doğrultusunda belirlenmektedir. Genellikle gelişmekte olan ülkelerde, ihracatı artırma amacıyla üretime yönelik serbest bölgeler kurulup daha geniş teşvikler sağlanırken, gelişmiş ülkelerde ise bu alanlar ticaretin kolaylaştırılması amacıyla kullanılmaktadır.

Genel olarak; ihracatı artırmak, ucuz girdi temin etmek, yabancı sermaye ve teknolojiyi ülkeye çekmek, döviz girişini artırmak, dış ticaretteki bürokratik işlemleri azaltmak gibi temel amaçlarla kurulan serbest bölgeler ülkeden ülkeye farklılıklar gösterebilmektedir. Ülkemizdeki serbest bölgeler de söz konusu amaçlarla tasarlanmış ve tarihi süreç içerisinde gerçekleşen çeşitli girişimlerin ardından, 1985 yılında 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile hayat bulmuştur.

Türkiye’de Serbest Bölgeler Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ve sağlanan geniş çaplı teşvik ve avantajların sonucunda serbest bölgelerin sayısı hızla artmış ve hali hazırda faaliyet gösteren serbest bölgelerin sayısı 21’i bulmuştur. Son yıllarda Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki ilişkilerin hız kazanması ve Türkiye’nin AB müktesebatına

uyum yükümlülüğünün gerektirdiği bir takım düzenlemeler ile özellikle serbest bölgelerimizde sağlanan vergisel avantajlar konusunda bazı kısıtlamalara gidilmiştir.

AB’de birer gümrük rejimi olarak uygulanan serbest bölgeler, gerek yasal düzenlemeler ve gerekse sağlanan teşvik ve avantajlar açısından ülkemizdeki uygulamalardan farklılıklar göstermektedir. Türkiye’nin AB üyeliğine giden yolda ilerleyebilmesi içinde her alanda olduğu gibi serbest bölgeler konusunda da farklılıkların ortadan kaldırılması gerekmekte ve bu yöndeki çalışmalar devam etmektedir.

Genel olarak ülke ekonomisine katkı sağlanmak amacıyla kurulan serbest bölgelerin, Türkiye uygulamasının tüm yönleriyle incelenmesi ve bu uygulamaların AB’deki uygulamalarla karşılaştırılarak, AB’ye giriş sürecinde geline nokta ve Türkiye’nin bu alandaki uyumunun değerlendirilmesi tez çalışmamızın konusunu teşkil etmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde, serbest bölgelerin tanımı, amaçları, türleri ve ekonomi üzerindeki olası etkileri incelenerek konunun genel hatları ortaya konulacaktır.

Tezin ikinci bölümünde, Türkiye’deki serbest bölge uygulamaları ele alınacaktır. Bu bölümde, ilk etapta serbest bölgelerimizin tabi olduğu yasal mevzuat, teşkilat yapısı ile sağlanan teşvik ve avantajlar üzerinde durulacak ardından da Türkiye’de faaliyette olan 21 serbest bölge hakkında kısaca bilgi verilecektir. Ayrıca, Türkiye’deki uygulamalarla ilgili istatistiki veriler ışığında genel değerlendirmeler yapılarak bu konu kapsamında başta transfer fiyatlandırması olmak üzere olası muvazaalı işlemler incelenecektir. Bölümün sonunda ise serbest bölgelerdeki çalışma ve sosyal güvenlik esaslarına değinilecektir.

Tezin üçüncü bölümünde, Türkiye’deki serbest bölgeler vergisel açıdan ele alınacaktır. Bu konu tüm yönleriyle irdelendiğinden ayrı bir bölümde incelenmiştir. Bu bölümde, vergisel teşviklere önemli sınırlamalar getiren 5084 sayılı Kanun, ilgili hükümleri ve gerekçeleriyle birlikte incelenecek, değişiklik öncesi uygulamalara kısaca değinildikten sonra söz konusu Kanun’un yürürlüğü ile vergi kanunlarının ne şekilde

uygulanacağı ayrıntılı olarak anlatılacaktır. Serbest bölgelerimizdeki vergi uygulamaları son düzenlemeler ışığında incelenecektir.

Tezin son bölümünde, öncelikle AB'deki serbest bölgeler yasal düzenlemeler ışığında irdelenecek ardından AB'deki serbest bölge uygulamaları ile ilgili genel bilgiler verilerek, İngiltere ve İspanya'daki uygulamalar üzerinde durulacaktır. Bu bölümün sonunda ise AB ve Türkiye'deki uygulamalar karşılaştırılarak incelenecek ve Türkiye'deki uygulamaların AB üyeliği sürecindeki uyumu değerlendirilmeye çalışılacaktır.

2. GENEL OLARAK SERBEST BÖLGELER

2.1. Serbest Bölgelerin Tanımı Ve Amaçları

Son yıllarda küreselleşmenin etkisiyle birlikte mal ve hizmet ticaretinde klasik stratejiler yerini, son derece karmaşık yeni oluşumlara bırakmış, ticaret ve sermaye akımları ülke sınırlarına bağlı kalmaksızın gerek ülkeler, gerekse bölgeler arasında hızla artmıştır. Küreselleşen dünya içerisinde kendine yer bulmaya çalışan ülkeler bu akımlardan pay alabilme yolunda yeni stratejiler geliştirmektedir.¹ Bu stratejilerin önemli bir örneğini oluşturan Serbest Bölgeler; gerek gelişmiş ve gerekse gelişmekte olan ülkelerin, uluslar arası platformda rekabet güçlerini artırmaya yönelik bir dış ticaret uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dünya'nın bir çok bölgesinde uygulama alanı bulan Serbest Bölgeler genel itibariyle aynı amaçlar doğrultusunda oluşturulsalar da, kuruldukları bölgelerin koşulları ve özel amaçlara göre bir takım farklılıklar göstermektedirler. Bu doğrultuda, literatürde Serbest Bölgelerle ilgili pek çok tanım yapılmıştır. Bunlar arasından yaygın olarak kullanılan bazı tanımlar şöyledir:

“Serbest Bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatının uygulanması bakımından gümrük hattı dışında sayıldığından ülkede geçerli ticari, mali ve ekonomik alanlara ilişkin yasal düzenlemelerin ya hiç uygulanmadığı yada kısmen uygulandığı bölgelerdir”.²

Bir başka tanıma göre Serbest Bölge, “bir firmanın çeşitli ithalat-ihracat kısıtlamalarına maruz kalmaksızın dünya pazarında yoğun rekabete girebilmesine olanak sağlayan endüstriyel park ve transit yükleme merkezi” olarak kabul edilmektedir.³

Diğer bir tanıma göre Serbest Bölge, “bir uluslar arası liman veya havaalanı yakınında kurulan, ülkenin gümrük alanından özel araçlarla ayrılmış bir bölge içine

¹Burak Ali Han Tecim; “Son Düzenlemelere Göre Serbest Bölgelerde Vergisel Uygulamalar”, **Mali Pusula**, Yıl:1, S:11, Kasım 2005, s.102.

² Vefa Toroslu; **Serbest Bölgeler**, İstanbul: Beta Yayınları, Temmuz 2000, s.1.

³ Tecim; s.102.

ithal malların gümrüksüz olarak getirebildiği, depolanabildiği, çeşitli işlemlerden geçirebildiği, üretim amacıyla kullanabildiği ve malların ulusal gümrük alanına girmediği sürece gümrük vergisinin ödenmediği, diğer vergi vb. sınırlayıcı faktörlerin en aza indirildiği belirli alanlar” olarak tanımlanmaktadır.⁴

Serbest bölgeler, AB gibi ortak pazarlar, MERCOSUR gibi gümrük birlikleri, NAFTA gibi serbest ticaret alanları ve tasarlanan FTAA, ile karıştırılmamalıdır. Serbest bölgeler genellikle tek bir ülke içinde kurulur, bununla birlikte ülkeler arasında serbest ticaret alanları da kurulmuştur.⁵

Gümrük mevzuatının SB’lerdeki geçerlilik derecesi dikkate alındığında, iki tür SB’nin varlığından söz edilebilir. Bunlar, açık ve kapalı serbest bölgelerdir. Açık SB’lerde, kuruldukları ülkenin hiçbir gümrük yasası geçerli değildir. Bu bölgelerde her türlü endüstriyel ve ticari etkinliklere izin verilir. Kapalı SB’lerde ise, bir takım etkinliklerin yapılması ancak belirli koşullar altında olanaklıdır.⁶

Yurtdışından ilgili ülkedeki Serbest Bölgeye gelen mallar o ülke tarafından ithal edilmiş sayılmaz; gümrük sınırları bakımından hala ülke dışındadır ve gümrük işlemlerine tabi tutulmaz (örneğin, gümrük vergisi ödenmez). Ayrıca burada mallar hakkında anti-damping vergisi, kota, vb., dış ticareti kısıtlayıcı ticaret politikası önlemleri de uygulanmaz. Serbest Bölgenin sınırından gümrük hattının öte tarafına (yurtiçine) mal geçirilirse, o vakit mal ithal edilmiş sayılır, gümrük giriş işlemleri yapılır ve –varsa- gümrük vergisi de alınır. Eğer gümrük sınırı içinden gümrük sınırının öte tarafına (serbest bölgeye) mal geçirilmek istenirse, bu sefer gümrük çıkış işlemlerinin yapılması gerekir ve ondan sonra mal ihraç edilmiş sayılacaktır. İşte bu ihracata Serbest Bölgelere Yapılan İhracat adı verilir. Serbest Bölgelere yapılan

⁴ Mehmet Emin Erçakar; “Serbest Bölgelerin Ülkemiz Ekonomisindeki Yeri ve Önemi”, http://www.isguc.org.tr/arc_view.php, [17.11.2005].

⁵ Robert C. Haywood; “Free Zones in The Modern World”, **The Flagstaff Institute**, 2004 No:5, Ver:1, <http://www.wepza.org>, [18.07.2006].

⁶ Aykut Kibritçioğlu; “Serbest Bölgelerin Olası Makroekonomik Etkileri ve Bazı Düşündürdükleri”, **Liberal Düşünce Dergisi**, S:6, Bahar 1997, <http://129.3.20.41/eps/it/papers/0509/0509010.pdf>, [11.12.2006], s.75-76.

ihracatta, ihraç edilen mal bu bölgeden bir üçüncü ülkeye gönderilirse ihracat teşvikinden de yararlandırılır.⁷

Serbest bölgelerin kurulmasında temel amaç, ülke içindeki ekonomik faydaları maksimize etmektir.⁸ Bu temel amaç çerçevesinde serbest bölgelerin kuruluş amaçları⁹;

- Yabancı sermaye yatırımlarını ve dış ticareti artırmak,
- Yerli üreticilerin dünya piyasalarındaki fiyattan girdi temin etmelerini sağlayarak uluslar arası rekabet güçlerine katkıda bulunmak,
- İhracata dönük sanayilerin gelişmesini teşvik etmek suretiyle ihracatı artırmak,
- Döviz girişini artırmak,
- Yeni iş imkanları yaratarak istihdam sorununun çözümüne yardımcı olmak,
- Gelişmiş üretim ve yönetim tekniklerinin yurt dışından ülkeye getirilmesi suretiyle ekonomik standartları yükseltmek,
- Dış ticaret ve yatırımlar ile ilgili bürokrasiyi azaltmak¹⁰,
- İthalatı ucuzlatmaktır.¹¹

Dünya Bankası tarafından 1992 yılında yayımlanan Serbest Bölgeler başlıklı bir raporda; serbest bölgelerin sadece döviz kazancı ve istihdama olan statik katkıları ile

⁷ Osman Barbaros Kemer; **Dış Ticaret Teknikleri (Teori-Uygulama)**, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, Ekim 2005, s.129-130.

⁸ Hüsnü Erkan ve Rezan Tatlıdil; **Serbest Bölgelerde Uygulanacak Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi**, Ankara: TOBB Yayınları No:175, 1990, s.3.

⁹ Sık Sorulan Sorular; “Serbest Bölgeler Hangi Amaçlarla Kurulur?”, http://www.asb.com.tr/tr_mevzuat_sss.asp, [13.11.2005].

¹⁰ Toroslu; s.1.

¹¹ Erkan va Tatlıdil; s.4.

değil aynı zamanda politik reformların sürekliliğini sağlayan dinamik katkıları ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹²

Serbest bölgeler özellikle gelişmekte olan ülkelerce dünya ekonomisine daha hızlı entegrasyon sağlamak amacıyla da kullanılan politikalardan birisidir. Bazı ülkelerin bir gümrük rejimi olarak, bazı ülkelerin ise bir ekonomi ve dış ticaret politikası uygulaması olarak kullandıkları serbest bölgeler yalnızca gelişmekte olan ülkelerin kullandığı bir uygulama değildir. Ancak, gelişmekte olan ülkelerdeki serbest bölgeler genelde üretim ağırlıklı “ihraç ürünleri işleme bölgeleri” iken, gelişmiş ülkelerdeki serbest bölgeler ise ticaret ağırlıklı “serbest ticaret bölgesi” şeklinde kurulmuştur.¹³

Farklı ülkelerdeki serbest bölge uygulamaları arasında “gümrük hattı dışında sayılma” ve “özel teşviklerin sağlanması” gibi ortak özellikler bulunmakla beraber, ülkelerin ekonomi ve ticaret politikalarının yanı sıra, sosyal ve siyasal durumlarına göre de bazı farklılıklar bulunabilmektedir.¹⁴ Serbest bölge uygulamaları arasındaki farklılıklar nedeniyle serbest bölge ile ilgili terminolojide büyük bir çeşitlilik bulunmaktadır. Benzer anlamda olan bu terimlerden bazıları aşağıda verilmiştir:¹⁵

- Serbest bölge (free zone)
- Serbest liman (free port)
- Gümrüksüz bölge (customs free zone)
- İhraç ürünleri işleme bölgesi (export processing zone)
- Dış ticaret bölgesi (foreign trade zone)
- Serbest ekonomik bölge (free economic zone)

¹² Claude Baissac; “Maximising the Developmental Impact of EPZs:A Comparative Perspective in the African Context of Needed Accelerated Growth”, **Journal of The Flagstaff Institute**, Vol:XXVII, No:1, June 2004, [http://www\[1\].wepza.org.pdf](http://www[1].wepza.org.pdf), [11.08.2006], s.55.

¹³ Yüksel Akça; “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölge Faaliyetlerinin Esasları”, **Dış Ticaret Dergisi**, Yıl:3, S:9 Nisan 1998 s.2-3.

¹⁴ Akça; s.1.

¹⁵ Sık Sorulan Sorular; “Serbest Bölge Nedir?”, http://www.asb.com.tr/tr_mevzuat_sss.asp, [13.11.2005].

- Serbest üretim bölgesi (free production zone)
- Serbest ticaret bölgesi (free trade zone)
- Endüstriyel serbest bölge (industrial free zone)
- İkiz fabrika (maquiladora)
- Özel ekonomik bölge (special economic zone)
- Vergisiz ticaret bölgesi (tax free trade zone)
- Vergisiz bölge (tax free zone)
- Gümrüksüz havaalanı (customs free airport)
- Yabancı yatırım bölgesi (foreign Access zone).

2.2. Serbest Bölgelerin Fonksiyonları Ve Faaliyet Konuları

Serbest bölgelerin faaliyet konularının geniş olmasına karşın, fonksiyonellik açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki üç temel fonksiyon dikkati çekmektedir:¹⁶

- Re-eksport olanakları,
- İthalatın kolaylaştırılması ve halkasını oluşturması,
- Dağıtım kanalı halkasını oluşturması.

İthalatı gümrük vergisine bağlı mallarda tarife duvarlarının dışında kalması bakımından serbest bölgeler, re-eksport konusunda “yasal cennetler” durumundadır. Çünkü, ithalatçı yada ihracatçıların bu bölgelerde alım satım yaptıkları malları bir başka ülkeye göndermeleri, gümrük vergisinin yalnızca ithalatı yapan son ülkede ödenmiş olması nedeniyle, bire indirgemektedir. Aksi halde mal, kaç alım-satım işlemi geçirmiş

¹⁶ Erkan ve Tatlıdil; s.5-6.

ise, o kadar ülkeyi dolaşacağından ödenecek ithalat vergileri de o ölçüde artacaktır. Bu nedenle re-eksport işlemleri serbest bölgelerin en önemli fonksiyonu konumundadır.¹⁷

Serbest bölgelerde mamullerin sergilenme ve benzeri gösterim olanaklarının bulunması ithalatı kolaylaştırmaktadır. Ayrıca mal türlerinin çokluğu, yakında depolanmış olması, ulaşım süresinin en aza indirgenmesi gibi nedenlerle serbest bölgelerin bulunduğu ülke pazarına ithalat artış eğilimi gösterebilmektedir. Dağıtım kanalı halkasını oluşturması ise serbest bölgelerde üretim yapılması durumunda daha çok önem kazanmaktadır. Her ne kadar depolama, re-eksport, montaj gibi çalışmalarda da dağıtım kanalının bir halkası olarak merkezi dağıtım-pazarlama faaliyetleri yer almakta ise de, üretim söz konusu olduğunda konu farklı bir boyuta kaymaktadır. 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.¹⁸

Ülkeler ekonomik amaçlarına, coğrafi konumlarına ve sosyal durumlarına göre kurulacak serbest bölge tipini ve bölgelerde gösterilecek faaliyetleri seçme şansına sahiptirler.¹⁹ Serbest bölgelerde, serbest bölgenin fiziki özelliklerine ve ev sahibi ülkenin yasal şartlarına göre; üretim, alım-satım, depo işletmeciliği, montaj-demontaj, bakım-onarım, işyeri kiralama, sergileme, paketleme, bankacılık, sigortacılık, finansal kiralama, kıyı bankacılığı, müşavirlik, mühendislik gibi konular başta olmak üzere uygun görülen ve çevre kirliliği yaratmayan her türlü sanayi, ticaret ve hizmet faaliyetinde bulunulabilir.²⁰

2.3. Serbest Bölge Türleri

Serbest bölge türlerini birbirinden kesin çizgilerle ayırmak mümkün olmayabilir. Ancak iki kritere dayanarak sınıflandırmak mümkün olabilir. Birinci kriter, serbest bölgede sürdürülen faaliyetlerin türüyle ilgilidir. Serbest bölgenin faaliyetleri

¹⁷ İbrahim Organ; “Serbest Bölgelerle İlgili Türkiye Uygulamasının Avrupa Birliği’ne Uyum Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi SBE, 2003, s.15-16.

¹⁸ Erkan ve Tatlıdil; s.6.

¹⁹ Serbest Bölgeler;

<http://www.gumruk.gov.tr/Gumruk/DosyaUpload/ab/tezler/SERBESTBOLGELER.pdf>, [12.02.2006], s.11.

²⁰ Akça; s.7.

sadece ticari olabileceği gibi, ticari ve endüstriyel bir nitelikte taşıyabilir. Gelişmiş ülkelerde bulunan serbest bölgelerin çoğu temel olarak ticari rol üstlenmişlerdir. Gelişmekte olan ülkeler ise endüstriyel amaçlı serbest bölge kurma eğilimi daha fazla görülebilir. İkinci kriter ise, bölge faaliyetlerinin iç piyasaya mı yoksa ihracata yönelik mi olduğunun belirlenmesi esasına dayanır.²¹ Bazı ülkelerde serbest bölgeler hem iç hem de dış pazarlara yönelik olarak çalışabilirler, bazılarında ise özellikle geliştirmekte olan ülkelerde yaygın olarak görüldüğü gibi iç piyasaya üretimin yasaklandığı göze çarpmaktadır.²²

Söz konusu kriterlerin genel hatlarını belirlediği serbest bölgeler uygulanmakta olan faaliyetlerin özelliklerine göre birkaç grup içinde toplanabilir:

2.3.1. Serbest Ticaret Bölgesi (Free Trade Zones)

Serbest ticaret bölgesi yurt dışında sınırlı alanda tanınan gümrük ayrıcalıklarının en önemlisidir. Serbest ticaret bölgesi coğrafi yaygınlık gösteren ve tarifelere kapalı endüstrileşmiş ulusların en çok uyguladığı modeldir.²³

Serbest ticaret bölgesi limanda, havaalanında veya içerde başka bir yerde kapalı, polis gözetimi altında ülkenin gümrük sınırları dışında bir alandır. Yabancı kaynaklı mallar, yerel pazarlara transit taşımacılık, Re-eksport ve bazen de ithalat şeklinde gümrüksüz olarak girer. Yerli mallar dış satım için veya yabancı mallarla birlikte serbest ticaret bölgesine getirilirler.²⁴

Faaliyet alanı olarak üretim, depolama, montaj, sergileme, gösterme, mal üzerinde işlem yapma, ambalajlama-paketleme, küçük boyutlarda yeniden paketleme, etiketleme, markalama, sınıflama, dereceleme, karıştırma, kırma, ayıklama, birleştirme, şekil değiştirme, saflaştırma ve şişeleme gibi çeşitli uygulamalara rastlanmaktadır.²⁵ Başka bir ifadeyle, serbest ticaret bölgesinde, genellikle sadece malların depolanması,

²¹ Ayhan Orhan; "Serbest Bölgelerin Sağladığı Avantajlar:KOSBAŞ Örneği", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (5)**, 2003/1:117-131, <http://sbe.kou.edu.tr/kosbed/dergi%2005/orhan.pdf>, [26.03.2006], s.120.

²² Erkan ve Tatlıdil; s.7.

²³ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı; **Vergi Teşvik ve Korumaları**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2001, s.172.

²⁴ Sedat Güner; **Serbest Bölgeler**, İzmir: Anadolu Matbaacılık A.Ş., Haziran 1995, s.3.

²⁵ Erkan ve Tatlıdil; s.7-8.

piyasaya sürüme hazırlanması, paketlenmesi, vb. işlemler ile nakliye, re-eksport ve transit ticaret gibi faaliyetler yapılır; endüstriyel üretim faaliyetinde bulunulamaz.²⁶

2.3.2. Serbest Limanlar (Free Ports)

Yabancı menşeli malların kullanılmak, yerel olarak tüketilmek veya tekrar satılmak üzere, gümrük vergilerine maruz kalmadan veya en düşük tarifeye girdiği, tüm limanın etrafını çeviren veya bir bölgesini içine alan kısmına serbest liman denir. Bazı hallerde, seçilmiş mallar (örneğin, alkollü içkiler ve tütün) yüksek gümrük uygulamasına hedef olur.²⁷

Genel kanuni çerçeve içerisinde gümrük ayrıcalıklı bölgeler içinde en serbest ve esnek olanı serbest limandır. Bu gerçeğe ek olarak bir çok mal grubu herhangi bir gümrük vergisine uğramadan hatta pazarlarda tüketilmek üzere bile içeri sokulabilir. Buna rağmen, özellikle iyi yerlerde kurulmuş ve faaliyet halinde olan serbestlikler istisna edilirse, bir çok serbest liman normal serbest bölgelere göre uluslararası ticaretin ve dağıtımının gerektirdiği vasıtalarından yoksundur. Zira bu kolaylıklar dünya ana ticaret yollarından uzak ve ekonomik bakımdan geri kalmış bölgelerde, yerel pazarların küçük ve az olduğu iç kolaylıkların (örneğin, transit, barındırma, depolama ve taşıma gereçlerinin) sınırlı olduğu alanlarda yer alırlar.²⁸

2.3.3. Serbest Üretim Bölgeleri (Free Production Zones)

Salt ticari faaliyetlerin yanı sıra, ihracat veya yurtiçi tüketim amacıyla her türlü endüstriyel üretim faaliyetlerinin yapıldığı yerlerdir. Ucuz emek ve ucuz hammaddelerden ve ayrıca çeşitli vergi muafiyetlerinden yararlanmak amacıyla, özellikle çokuluslu şirketlerin tercih ettiği ve yatırım yaptığı bölgelerdir.²⁹

2.3.4. Serbest İhracat Bölgeleri

Serbest ihracat bölgeleri, ihracat amacıyla üretime tahsis edilmiş, ithal edilen hammadde ve diğer ara girdilerin nihai ürüne dönüştürüldüğü serbest bölgelerdir. Bu

²⁶ Kemer; s.16.

²⁷ Bıyık ve Kıratlı; s.172.

²⁸ Güner; s.4-5.

²⁹ Kemer; s.135.

bölgeler bir ticaret bölgesi olmaktan çok, bir üretim bölgesidir. Bu bölgeler sadece dünya pazarlarına yönelik üretim yapan firmalara açıktır. Bu bölgelerde yapılan üretim mutlaka ihracata yönelik olmalıdır. Bu bölgelerde genellikle çokuluslu şirketlerin uydu firmaları faaliyet göstermektedir.³⁰

2.3.5. Transit Bölge

Denize kıyısı olan ülkelerin, denize yakın veya yeterli çıkışı olmayan komşu ülkelerin depolama ve dağıtım merkezleri şeklinde kullanılması için girişte kurduğu limana transit bölge denir. Malların komşu ülkelerden ev sahibi ülkeye transit olarak geçişinde gümrük vergileri, ithalat kontrolleri ve birçok giriş formaliteleri uygulanmaz. Bazen, “Antrepo”, “Serbest Bölge” ve “Serbest Ticaret Bölgesi” gibi kavramlar “Transit Bölge” yerine kullanılmaktadır. Genellikle, transit bölgeler imalat faaliyetine izin vermezler. Bir kısmı ise malların varacağı yere iyi bir şekilde ulaşabilmesi için gerekli olan depolama, tekrar ambalajlama ve diğer bazı işleri yapmaya yetkilidir. Bazı hallerde depolamanın süresi sınırlıdır.³¹

2.3.6. Serbest Çevre

Serbest çevre serbest limana benzer. Ancak ülkenin uzak ve gelişmemiş bölgesinde yer alır. Uluslararası teşvik veya en azından döviz gelirini artırmaya yönelik serbest liman kolaylığının aksine serbest çevre ulusal ticaret kanalları yoluyla temin edilemeyen yerel yönetim ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir. Birçok serbest çevre tamamen, tarife ve diğer ithal kontrol mekanizmalarından uzak değildir. Daha genel olarak başka yerlerde belirli mallara uygulanan ithal kısıtlama ve gümrük tarifelerini bu bölgelerde azaltmaya uğraşırlar.³²

2.3.7. Serbest Bankacılık veya Kıyı Bankacılığı (Free Banking Zone veya Off-Shore Banking)

Uluslararası piyasalarda dolaşan yabancı sermayeyi çekmek için yaratılan bölgelerdir. Kıyı bankacılığı, bir ülkede bankacılık sektörü için düzenlenmiş yasa ve

³⁰ Toroslu; s.7.

³¹ Bıyık ve Kıratlı; s.173.

³² Güner; s.7.

yönetmeliklerin dışında kalan serbest bankacılık olarak tanımlanabilir. Örneğin, yaratılan mevduat üzerinden kanuni karşılık ayırma oranı mecburiyeti, kredi faizleri ve kredi verme yöntemlerinde hükümetin koyduğu kurallara uyma zorunluluğu, bankacılık faaliyetleri sonucu vergi ve harç tahsil etme usulleri, kıyı bankacılığında ya gevşetilmiş yada tamamen kaldırılmıştır.³³

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu³⁴,nda kıyı bankacılığı; bankacılık faaliyetleri, kurulu bulunulan ülke harici ile sınırlı tutulan veya ülke genelinde uygulanan ekonomik ve mali mevzuata tabi olmayan yada kurulu bulunulan ülkede yerleşik olanlardan mevduat ve fon kabulünün yasaklandığı bankacılık olarak tanımlanmıştır. Daha kapsamlı bir tanıma göre ise kıyı bankacılığı; ülke dışından sağlanan fonların ülke dışında veya koşullara göre ülke içinde kullanılması, uluslararası devletsiz paraların fon fazlası bulunan merkezlerden fon açığı bulunan merkezlere transfer edilmesi gibi finansal hizmetler yürüten, genellikle serbest bölgelerde kurulan merkezlerde faaliyet gösteren ve ülke içindeki bankacılık sisteminin tabi olduğu yasal düzenlemelerin dışında tutularak, getirilen mali hukuksal avantajlar sayesinde cazip çalışma koşullarının sağlandığı bankacılık türüdür.³⁵

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti, Bahreyn, Bahama, Hollanda Antileri, Cayman Adaları, Lichtenstein, Londra, Paris, Zürih, Frankfurt, ABD International Banking Facilities, ve New York kıyı bankacılığı merkezleridir.³⁶ Bu merkezlerin gelişiminde ABD’de bankalar üzerinde uygulanan kısıtlamaların önemli etkisi olmuştur. Amerikan bankaları çoğu Amerikalı olan şirketlere fabrika ve satış bürolarının Avrupa’daki şebekelerinin kurulması için dolar üzerinden kredi vermişlerdir. Eurodolar krediler merkez bankalarının yurt içinde uyguladıkları kısıtlamalardan muaf olduğundan, bankalar yurt dışına kredi kullandırma yoluyla kar marjlarını yükseltmişlerdir. Böylece iç piyasadaki vergi yükünü azaltmak amacıyla bir çok ülkedeki fon talep edenler ve

³³ Cüneyt Sevim; “Serbest Bölgeler”, http://www.kho.edu.tr/yayinlar/bilimdergisi/doc/2003-2/8_serebst.doc, [26.03.2006].

³⁴ 01.11.2005 Tarih ve 25983 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁵ Muzaffer Demir; “Globalleşen Vergi Cennetleri”, Haziran 2002, http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_86.htm, [30.11.2006].

³⁶ Güray Küçükkoçoğlu; “Ticari Bankalar, Uluslararası Bankacılık ve Kıyı Bankacılı Ders Notları”, <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/finpazcuma16.doc>, [30.11.2006], s.20.

mevduat sahipleri Manş Adaları, Bahamalar, Cayman Adaları gibi kıyı bankacılığı merkezlerine yönelmişlerdir.³⁷

Türkiye’deki serbest bölgelerin hepsinde kıyı bankacılığı yapılması mümkün değildir. Çünkü, kıyı bankacılığı için ayrı bir mevzuat geçerli olup, bu mevzuat çerçevesinde, İstanbul Ataköy Turizm Kompleksi’nde bulunan belirli bölümler kıyı bankacılığı faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla serbest bölge olarak belirlenmiştir. Bu nedenle kıyı bankacılığı faaliyetinin ancak bu serbest bölgede yürütülmesi mümkündür. Serbest bölgede yapılacak kıyı bankacılığı ile ilgili esaslar 90/999 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi Kıyı Bankacılığı Merkezi Yönetmeliği ile belirlenmiştir.³⁸

2.3.8. İkiz Fabrikalar (Maquiladora)

İkiz fabrikalar aslında serbest üretim bölgelerinin değişik bir şeklidir. Bu bölgeler komşu ülkelerin mukayeseli üstünlüklerinden yararlanılmak amacıyla kurulur. Bu bölgelerden daha çok ikili ticaretin artması şeklinde yarar sağlanır. Bu tür serbest bölgelerin önemli örneklerine ABD-Meksika sınırında rastlanmaktadır. Buralardaki ikiz fabrikalarda sermaye yoğun kısımları ABD’de yapılmış malların parçaları gümrüksüz olarak ithal edilmekte, burada Meksikalı işçilerin emeğinden yararlanılıp monte edilmekte ve geri satılmaktadır.³⁹

1965’te Meksika hükümeti tarafından kurulan “ikiz fabrikalar”, sadece ve sadece fabrikasyon üretimin %100’ünün ihraç edilmesi şartıyla, ekipman ve hammaddenin gümrüksüz olarak ithal edilmesine izin veren özel bir program kapsamında geleneksel olarak işletilmiştir. Ayrıca ABD hükümeti tarafından sadece ABD çıkışlı olmayan materyallerin vergisi saptanırken, katma değer de Meksika’da

³⁷ Küçükkocaoglu; s.17.

³⁸ Sık Sorulan Sorular; “Serbest Bölgelerde Kıyı Bankacılığı Yapılabilir mi?”, <http://www.asb.com.tr/ss076.html>, [30.11.206].

³⁹ Toroslu; s.8-9.

konulmuştur. Elektronik/elektrikli cihazlar, taşıma araçları ve tekstil en büyük üç endüstri birimi haline gelmiştir.⁴⁰

2.3.9. Yatırım Bölgeleri (Enterprise Zone)

Yerli yatırımları teşvik etmek amacıyla ülkenin geri kalmış yörelerinin canlandırılması için çeşitli özendirici teşvik tedbirlerinin uygulandığı alanlardan oluşmaktadır.⁴¹

2.3.10. Antrepolar

Yabancı malların (özellikle re-eksport ürünlerin) gümrük vergisine tabi olmaksızın, gümrük idarelerinin denetimi altında uzunca bir süre (2 yıla kadar) muhafaza edilmesine yarayan kapalı yerlerdir.⁴² Devlet yada özel mülkiyetli antrepolarda bulunan malların ancak satılmasından sonra ithalat vergilerini ödeme yükümlülüğü doğmaktadır.⁴³

Antrepolar dış ticarete büyük kolaylıklar sağlar. Örneğin, ithalatçı malı yerinde görme ve istediği miktarlarda azar azar ithal etme olanağını elde eder. İhracatçı da malı piyasaya sürmek için en uygun zamanı buluncaya kadar bekleyebilir. İthalatçı, bölümler halinde ithalat yapabildiğinden gümrük vergisinin tümünü bir defada ödeme zorunluluğundan kurtulur.⁴⁴

2.4. Serbest Bölgelerin Ekonomi Üzerindeki Etkileri

Serbest bölgelerin ekonomik etkileri uzun yıllardır tartışılmış, buna rağmen konuyla ilgili kuramsal çalışmalar oldukça sınırlı sayıda kalmıştır. Hamada, Rodriguez, Hamilton ve Svensson ve Miyagiwa bu yönde yapılan en önemli çalışmalardandır. Hamada, gümrüklerin yabancı sermayeyi çekebilmek amacıyla kaldırıldığı bir SB'nin ekonomik etkilerini analiz etmek amacıyla kurulmuş ilk kuramsal çerçeveyi sunmuştur.

⁴⁰ John Sargent and Linda Matthews; "Combining Export Processing Zones and Regional Free Trade Agreements:Lessons From the Mexican Experience", **World Development**, Vol: 29, No:10, October 2001, s.1751.

⁴¹ Erkan ve Tatlıdil; s.8.

⁴² Kemer; s.136.

⁴³ Güner; s.10.

⁴⁴ Sevim; http://www.kho.edu.tr/yayinlar/bilimdergisi/doc/2003-2/8_serbest.doc, [26.03.2006]

Hamilton ve Svensson, Hamada'nın sonuçlarını genişletmeye çalışmışlardır. Yazarlar, bir SB oluşturulmasının, üretim, tüketim ve refah açılarından sonuçlarını analiz etmişlerdir⁴⁵

Serbest bölgelerin ülke ekonomisi üzerinde oluşturacağı etkiler bölgelerin türüne ve buna paralel olarak uygulanan faaliyetlere göre çeşitlilik gösterebilir. Ancak serbest bölgelerin ekonomi üzerinde yaratacağı bu muhtemel etkiler genel olarak olumlu ve olumsuz etkiler olarak şu şekilde değerlendirilebilir:

2.4.1. Serbest Bölgelerin Olumlu Etkileri

2.4.1.1. İthalat Açısından Olumlu Etkiler

İthal edilecek malların önceden iyi bilinmesi, gerekirse gözle görülmesi ve hatta test edilmesi gerekebilir. Bundan sonra, fiyatta anlaşılması, siparişin verilmesi ve örneğin akreditif açılması aşamaları gelmektedir. Daha sonra, malın ihracatçı ülkede yüklenmesi ve ithalatçı tarafından gümrükten çekilmesi işlemleri yapılır ki tüm bu aşamalar ve işlemler zaman gerektirir ve aylarca sürebilmektedir. Oysa serbest bölge kurulduğu takdirde ithalatçılar, ithal edecekleri malı bu bölgelerdeki depolarda kısa zamanda ve kolayca görebilir, seçebilir ve ihtiyaçları kadar alabilirler. Bu durumda büyük stoklar yapmak ve yüksek miktardaki gümrük vergilerini bir defada ödemek külfetinden kurtulmuş olurlar. Böylece finansman yükü bakımından avantaj elde etmiş olurlar. İthalatçılar, malı serbest bölgede bulundurdıkları müddetçe gümrük vergisini ödemezler ama malı gümrük kapısından ülke içine soktukları takdirde gümrük vergisi ödeme yükümlülüğü doğmaktadır. Bunun yanı sıra gümrükteki mallar serbest bölgeye – lüzum üzerine- geri gönderilip gümrük vergisi ertelenebilir. Bütün bunlar sayesinde serbest bölge içinde nakit akışı artmaktadır.⁴⁶

Serbest bölgelerde ithal talebi olan malların sürekli bulunması ile, yurt içindeki ithalatçı firmalar, sermayelerini stok mala bağlamaktan kurtulmakta, işletme sermayeleri de artmaktadır. Gereği kadar malın her zaman ithal edilebilmesi ile bu

⁴⁵ Kibritçioğlu; s.78.

⁴⁶ Kemer; s.132-133.

malların gümrük ve diğer işlemleri için gerekli masraflar da o oranda sınırlı olacağından üretim maliyeti düşmektedir.⁴⁷

2.4.1.2. İhracat Açısından Olumlu Etkiler

Serbest bölgelerin ihracatı artırma açısından olumlu etkileri vardır. Serbest bölgelerde üretilerek dünya pazarlarına ihraç edilen mallar fiyat açısından ülke içerisinde üretilen mallara oranla daha avantajlıdır. Bunun nedeni üretim için gerekli olan hammadde vb. girdilerin serbest bölgeye ithalatı sırasında gümrük vergisi ödenmemiş olmasıdır.⁴⁸

Bu bölgelere gelen malların ithal mal sayılmaması, üretilen malların maliyetini düşürecektir. Ülkeden serbest bölgeye yapılan mal satışları ihracat sayılacağından ve serbest bölgedeki üretimin en azından bir kısmının yerli hammadde ve girdi takibini artıracığından ülkenin ihracatı doğal olarak artırılabilir. Serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar ülkeden dünya pazarına satmayı planladıkları ürünleri önce serbest bölgeye ihraç ederler. Daha sonra burada depolanan ürünler uygun satış imkanları ve satış anlaşmaları ile vakit kaybetmeden piyasaya sürülebilmektedir.⁴⁹

2.4.1.3. Doğrudan Döviz Kazançlarını Artırma Etkisi

Serbest bölgelerin önemli fonksiyonlarından biri de, özellikle gelişmekte olan ülkelerde ihtiyaç duyulan döviz gelirlerini artırma açısından sağladığı katkıdır. Serbest bölge içinde satışı yapılan mal, hizmet ve işgücü gelirleri, doğrudan döviz kazançlarıdır.⁵⁰ İhracattan elde edilen dövizin, tüm serbest bölgelerde, büyük bir oranının ithal edilen hammadde, ara mal ve makineler için harcanması, amaçlanan ihraç gelirlerini artırma hedefine ulaşılmasına büyük bir engel teşkil etmektedir.⁵¹

İhracat ile sağlanan döviz gelirlerinin yanısıra serbest bölgelerde vergilerden muaf yada teşvik tedbirleri kapsamında kurulan yabancı sermaye kuruluşları, ortak

⁴⁷ Kevser Altay Ebiri; “Türkiye’de Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (1)”, **Vergi Raporu**, Yıl:8, S:47, Haziran-Temmuz 2000, s.47.

⁴⁸ Toroslu; s.11.

⁴⁹ Orhan; s.122.

⁵⁰ Ebiri; “Türkiye’de Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (1)”, s.47.

⁵¹ Sonnur Bakır; **Serbest Bölgeler (Genel Bir Değerlendirme)**, Ankara: TBMM Kütüphane-Dokümantasyon ve Tercüme Müdürlüğü Yayınları:7, TBMM Basımevi, 1984, s.46.

girişimler, ortak yatırımlar ve yabancı krediler ülkenin döviz cinsinden elde edebileceği kazanç olarak kabul edilmektedir.⁵²

2.4.1.4. Kıyı Bankacılığı ve Transit Ticaret Faaliyetlerinin Etkisi

Kıyı bankacılığı, ülke dışından sağlanan fonların ülke dışında veya koşullara göre ülke içinde kullanılması, uluslar arası devletsiz paraların fon fazlası bulunan merkezlerden fon açığı bulunan merkezlere transfer edilmesi gibi hizmetleri yürüten, genellikle serbest bölgelerde kurulan merkezlerde faaliyet gösteren ve ülke içindeki bankacılık sisteminin tabi olduğu yasal düzenlemelerin kapsamı dışında tutularak, getirilen mali ve hukuki avantajlar sayesinde cazip imkanlar sağlayan bankacılık türüdür. Kıyı bankacılığı faaliyetlerine ortam sağlayan ülkelerin beklentileri; finansman ve ucuz kredi alma imkanlarını, bilgi transferini, yabancı sermaye girişini, ülke tanıtımını ve uluslararası entegrasyonu ve istihdamı artırmaktır.⁵³ Kıyı bankacılığının bulunduğu serbest bölgelere, uluslararası finansman piyasalarından kredi sağlanması daha kolay olmaktadır.⁵⁴

Kurulan serbest bölgenin uluslararası taşımacılık merkezlerine yakın olması uluslararası taşımacılığı ülkeye çekeceği gibi, iç para ve dış para cinsinden taşımacılık gelirlerinin artmasında da etkili olabilir.⁵⁵ Serbest liman olarak geliştirilen bölgelerde transit taşımacılığın, ülkeye kaymasının ekonomik faaliyetlerin artması bakımından yararı vardır.⁵⁶

2.4.1.5. Yabancı Sermaye ve Teknoloji Etkisi

Yabancı sermaye, risk faktörünün düşük olması ve avantajlardan doğacak karlılığın daha da artması nedeni ile serbest bölgelere daha kolay gelmektedir. Yabancı sermaye aynı zamanda teknoloji girişine de neden olacaktır. Yeni teknolojiler ülke ekonomisi için olumlu katkılar sağlayacaktır. Özellikle üretimde kullanılan girdiler yurt

⁵² Erkan ve Tatlıdil; s.10.

⁵³ Osman Serdar Ülgen ve Özgür Barış Özel; “Off-Shore Bankacılığı (Kıyı Bankacılığı) ve Türkiye Uygulaması”, Ankara 2002, <http://politics.ankara.edu.tr/~karatepe/finance/OffShore.pdf>, [30.03.2006], s.5.

⁵⁴ Güner; s.12.

⁵⁵ Orhan; s.123.

⁵⁶ Güner; s.12.

içinden sağlanıyorsa, ülke ekonomisine katkısı olacak ve ekonomide yaratılan katma değer artmış olacaktır. Bu durum aynı zamanda yerli endüstriler için bir teşvik olacaktır.⁵⁷

2.4.1.6. İstihdam Etkisi

Kurulan her serbest bölgenin temel amaçlarından biri de işsizlik sorununa bir çözüm bulmaktır. Serbest bölgelerde kurulan yeni işyerleri, işsizliğe tam anlamıyla çözüm olmasalar bile, belli bir işgücü potansiyelini eritmeleri bağlamında, bu alanda bir başarı kaydedilmiş sayılabilir.⁵⁸

Serbest bölgede ekonomik faaliyetlerin gelişmesiyle, istihdam sorununun çözümüne olumlu katkı sağlanması için işgücünün yurtiçinden sağlanması gerekir. Eğer komşu ülkelerde işçi ücretleri daha düşük ise, bu ülkelerden serbest bölgenin bulunduğu ülkeye iş göçü olabilir ve bu da rekabet nedeniyle işçi ücretlerinin düşmesine ve yaratılan ilave istihdamın dış ülke işçileri tarafından alınmasına neden olabilir. Bunu önlemek için uygulamada, yerli iş gücünün kullanılması koşul olarak getirilebilir.⁵⁹

2.4.2. Serbest Bölgelerin Olumsuz Etkileri

2.4.2.1. İthalat Baskısı Yaratma

Özellikle ihracata yönelik serbest bölgelerde montaj düzeyinde üretim yapan çok uluslu şirketler üretimde kullandıkları girdileri ithalat yoluyla üçüncü ülkelerden sağladıklarından üretim arttıkça ithalatta artacak ve bu durum bir ithalat baskısının ortaya çıkmasına sebep olacaktır.⁶⁰ Esasen, genel olarak serbest bölgelerde sağlanan vergi ve gümrük muafiyetleri ileride ihraç edilmek amacı ile de olsa ithalatı çok cazip kılabilir. Diğer bir ifade ile serbest bölgenin ithalat eğilimi, tanımı gereği ülkenin ortalama ithalat eğiliminin üzerinde olmak durumundadır. Böyle olduğu takdirde,

⁵⁷ Ebiri; “Türkiye’de Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (1)”, s.47.

⁵⁸ Bakır; s.49.

⁵⁹ Güner; s.11.

⁶⁰ Naci Karaduman ve Zafer Yıldız; “Serbest Bölge Uygulamalarının Ticarete ve Yabancı Sermayeye Katkıları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, C:7, S:1, Yaz 2002, <http://iibf.sdu.edu.tr/~webiibf/dergi/index.pdf>, [03.04.2006], s.138.

sadece döviz ödemeleri artmayacak, fakat bu bölgelerde kurulacak imalat birimlerinin, input-output ilişkileri açısından geriye beslemesi söz konusu olamayacaktır.⁶¹

2.4.2.2. Yerli Firmalara Serbest Bölgedeki Firmaların Rakip Olması

Üretim serbest bölgelerindeki yabancı firmalar, yerli firmalara dış pazarlarda önemli bir rakip haline gelebilirler. Özellikle ulaştırma maliyeti önemli bir dezavantaj ise, serbest bölgeden komşu ülkelere yapılan ihracat bu maliyeti azaltacağı için yabancı firmalar yerli firmalar için ciddi bir rakip durumuna gelecektir.⁶²

Diğer bir sorun serbest bölgede üretilen malların, iç piyasada satılmasıdır. Daha düzgün altyapı hizmetlerinden yararlanma olanağı olan serbest bölge firmaları iç pazarda çalışan firmalara nazaran maliyet avantajı elde edebilirler. Serbest bölgeden yurtiçine ithal edilen mallar üzerine konan gümrük vergisi, bu maliyet farkını telafi etmiyorsa, yurtiçi endüstriler rekabet bakımından zayıf düşebilirler. Bu durumu önlemek için bir takım önlemler alınabilmektedir. Örneğin, Hindistan’da serbest bölgede üretilen malların yurtiçinde satılması tamamen yasaklanmıştır.⁶³

2.4.2.3. Kaçakçılık ve Diğer Kanun Dışı Faaliyetleri Artırma

İyi yönetilmediği takdirde, ülkede kaçakçılığın artması ve serbest bölge kıyıda kurulmuşsa, çevre kirliliğinin meydana gelmesi diğer olumsuz etkiler arasında sayılabilir.⁶⁴ Serbest bölgelerden kaçakçılık, ancak sınırların iyi belirlenmemesi, giriş ve çıkışta ve bölge çevresinde gerekli güvenlik önlemlerinin alınmaması halinde gerçekleşebilir.⁶⁵ Yani kaçakçılık ve benzeri yasadışı faaliyetlerinin kaynağı direk serbest bölgenin kendisi değil, serbest bölgenin etkin bir şekilde idare edilmeyişidir.

2.4.2.4. Transfer Fiyatlandırması Sorunu

“Transfer Pricing” (Transfer Fiyatlandırması) kısaca bir ticari işletmenin kendi bölümleri yada kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladıkları fiyat olarak

⁶¹ Hüseyin Şahin; “Serbest Bölge”, **Hazine ve Dış Ticaret Dergisi**, S:10, Kasım 1991, s.81.

⁶² Güner; s.13.

⁶³ Cem Alpar; **Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgeler**, Ankara: Dost Kitabevi Yayınları, 1985, s.45.

⁶⁴ Alpar; s.46.

⁶⁵ Engin Erdoğan; **Serbest Bölgeler ve Türkiye’de Bir Model Denemesi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:110, 1985, s.127.

tanımlanabilir. Bu bağlamda birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketler, ülkelerin vergi yüküne göre merkez oluşturmakta ve bu bağlamda ülkelerarası fiyatlandırma yöntemleri ile vergi yükü ülkedeki faaliyetinde karı azaltıcı fiyatlandırmaya yönelmektedir.⁶⁶

Uluslararası alanda ve çok uluslu şirketler ile karşımıza çıkan transfer fiyatlandırması sorunu, yurtiçinde de serbest bölgeler rejimlerinde olduğu gibi bir takım uygulamalarda karşımıza çıkmaktadır.⁶⁷ Yabancı yatırımcı ve üreticiler, serbest bölge avantajları ile sağladıkları yüksek karlarını çeşitli vergilerden kaçınmak için, transfer fiyatları yolu ile ana firmalara aktarabilirler. Bu da yabancı firmaların sağladıkları katkıyı azaltabilir.⁶⁸

2.4.2.5. Yatırımların Olumsuz Yönde Dağılımı

Serbest bölgelerin kurulduğu illerin belli sanayi merkezleri olarak gelişmesi, yatırımların bölgesel dağılımında olumsuz yönde etkileyebilecek, serbest bölgenin dışsal ekonomilerinden yararlanmak üzere sanayilerin birçoğu serbest bölgelere yakın yörelerde yoğunlaşacak, bu da bölgeler arası dengesizlikleri daha da artırabilecektir.⁶⁹

2.4.2.6. Sosyal Yapının Bozulması ve Ücret Eşitsizliğinin Artması

Serbest bölge kurulduktan sonra serbest bölgenin bulunduğu ilde ve çevresinde önemli ölçüde nüfus ve sosyal yapı değişikliği meydana gelebilir. Bu hızlı değişim beraberinde bazı sosyal sorunlar da getirecektir.⁷⁰

Serbest bölgelerde genellikle grev hakkı ve sendikal faaliyetlere izin verilmediğinden işçi ücretleri, yurtiçinde saptanan işçi ücretlerinden daha düşük

⁶⁶ Veysi Seviğ; “Transfer Fiyatlandırması”, **Dünya**, 01.08.2003, <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-08-2003.htm>, [05.04.2006].

⁶⁷ Alirıza Akbulut; “Transfer Fiyatlandırması Sorununda Bir Adım Daha Geri: Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S:271, Mart 2004, s.113.

⁶⁸ Ebiri; “Türkiye’de Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (1)”, s.49.

⁶⁹ Güner; s.15.

⁷⁰ Karaduman ve Yıldız; s.139.

düzeyde tutulmaktadır. Bu durum ücret piyasasında ikili ücret düzeyinin doğmasına neden olmaktadır.⁷¹

2.4.2.7. Ekonomiye Yönlendirmedeki Etkinliğin Azalması

Serbest bölgelerin yayılması, hükümetin ekonomiye denetlemek için oluşturduğu iktisadi ve mali politikaların dışında iktisadi faaliyetlerin artması anlamına gelmektedir. Böyle bir ortamda hükümetin ekonomiye yönlendirmedeki etkinliği azalabilir..⁷²

⁷¹ Alpar; s.45.

⁷² Ebiri; “Türkiye’de Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (1)”, s.49.

3. TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGELER

Ülkelerin ticaret hacimlerini genişletmek amacıyla uyguladıkları bir dış ticaret politikası olan serbest bölge uygulaması ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Nitekim ülkemizdeki serbest bölge uygulamaları da tarihi süreçte ekonominin ihtiyaçları doğrultusunda şekillenmiştir ve şekillenmeye de devam etmektedir.

Serbest bölgeler, Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 1 Ocak 1996 tarihinde gerçekleştirilen Gümrük Birliği çerçevesinde yeniden düzenlenen gümrük mevzuatında, Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber, serbest dolaşımda olmayan malların herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmamak ve serbest dolaşıma girmek kaydıyla konulduğu, gümrük vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen, serbest dolaşımdaki malların ise ihracat rejimi hükümlerine tabi tutularak konulduğu yerler olarak tanımlanmıştır.⁷³

Ülkemizdeki serbest bölge uygulamaları; Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki serbest bölgelerden farklı, ancak ABD ve Uzakdoğu ülkelerindeki uygulamalara benzer şekilde, bir gümrük rejimi değil, bir ekonomi ve dış ticaret politikası uygulamasıdır. Bu nedenle, serbest bölgelerle ilgili yasal düzenlemeler gümrük mevzuatı dışında müstakil bir kanun ve yönetmelikle yapılmıştır.⁷⁴

3.1. Türkiye’de Serbest Bölgelerin Tarihçesi

Osmanlı İmparatorluğu’nun son dönemlerinde serbest bölge konusu ele alınmaya başlanmıştır. O devirde, Rusya ve Romanya’da serbest bölgelerin kurulması ile İstanbul, uluslararası ticari alandaki üstünlüğünü kaybetmeye başlamış, İstanbul’un durumunu koruyabilmesi için serbest bölgelerin gerekli olduğu fikri üzerinde durulmuştur. Günümüzde Romanya’nın sınırları içinde yer alan Sulina kentinde bir

⁷³ Ercan Alptürk; “Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgelerin Varlık Nedenleri Hakkında Değerlendirmeler”, **Mükellefin Dergisi**, S:128, Ağustos 2003, s.132.

⁷⁴ Muzaffer Kökver; “Serbest Bölgelerde Gerek Mevcut Yatırımcıyı, Gerekse Yeni Yatırımcıları Tedirgin Etmeyecek Nitelikte Bir Yapısal Düzenlemeye Acilen İhtiyaç Vardır”, **Vergi Dünyası**, S:262, Haziran 2003, s.117.

serbest bölge kurulması da 1856 yılında önerilmiş, fakat uygulama safhasına geçilememiştir.⁷⁵

Türkiye’de serbest bölge kurma çalışmalarıyla ilgili ilk girişim, 1920’li yıllarda başlamıştır. Bu yıllarda Türkiye, esas olarak dışarıya tarım ürünleri ve maden satarak dışarıdan mamul sanayi maddeleri alan bir ülke konumundaydı. İstanbul Sanayi ve Ticaret Odası’nın oluşturduğu komisyonun sunduğu raporlar doğrultusunda 22.06.1927’de yayımlanan 1132 sayılı “Serbest Mıntika Kanunu” ile Tophane rıhtımında bir serbest bölge kurulması için ilk adım atılmıştır.⁷⁶ Ne var ki, ne SB’nin kurulması, ne de beklenen işlevleri yerine getirmesi pek mümkün olamamıştır. Bunun nedeni, böyle bir projenin gerçekleştirilmesi için Türkiye devletinin sermaye ve teknoloji birikiminin elverişli olmamasıydı. Daha 1923’de çıkarılan davetlere rağmen, böyle bir projeyi gerçekleştirecek yabancı firma da ortaya çıkmadı. Yasanın çıktığı 1927’den 2 yıl sonra 1929 Dünya Buhranı gelip çattığında ise yasanın tek uygulaması Ford Motor Şirketine Türkiye’de satacağı otomobilleri monte etmek için SB haklarının verilmesi olmuştu. İstanbul Tophane’de kurulan bir <serbest yer>de Ford, bir otomobil montaj fabrikası kurmuş, ancak fabrika izleyen yıllarda kapanmıştır.⁷⁷

İkinci serbest bölge denemesi, Mayıs 1946 tarihinde gerçekleştirilen Şark halı ve kilimleriyle hayvan postlarının ihracı için kurulacak serbest bölge için çıkarılan yasadır. Buna göre Eminönü’nde bir antrepoda bu ürünler depolanacak ve yeniden ihraç edilecekti. Ancak yasaya işlerlik kazandırılmadığı için bu ikinci girişimden de bir sonuç alınamadı.⁷⁸

Türkiye’de serbest bölge konusunda atılan en önemli adımlardan biri de 1953 tarihli ve 6209 sayılı, “Serbest Bölge Kanunu” olmuştur. Oldukça kapsamlı bir şekilde düzenlenmiş olan bu kanun, serbest bölge kurulabilmesi için gerekli kanuni çerçeveyi hazırlamaktadır. 6209 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi, ilgili tüzüğün çıkmasına

⁷⁵ Erdoğan; s.89-90.

⁷⁶ Serbest Bölge Mevzuatı; http://www.bayindirlik.com.tr/htm/mevzuat/1999_haziran.html, [24.04.06].

⁷⁷ Folker Fröbel, Jürgen Heinrichs ve Otto Kreye; **Uluslararası Yeni İş Bölümü Ve Serbest Bölgeler**, Yılmaz Öner (çev.), Ek:M. Sönmez, “Türkiye’de Serbest Bölge Girişimleri 1923-1982”, İstanbul: Belge Yayınları, 1982, s.219.

⁷⁸ Alpar; s.49.

bırakılmış, tüzük de üç yıllık bir gecikme ile 1956 yılında, “Serbest Bölge Nizamnamesi” başlığı altında yayınlanmıştır.⁷⁹

Tüzüğün yayınlanmasından sonra, aynı yıl İskenderun’da serbest bölge kurulması ile ilgili bir Bakanlar Kurulu kararı yayınlamıştır. 1958 yılında da Tuzla Serbest Bölge Sözleşmesini onaylayan bir Bakanlar Kurulu kararı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.⁸⁰

11.10.1956 tarihinde kabul edilen ve 29.12.1956 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan “T.C. Devlet Demiryolları İdaresince İşletilecek Serbest Bölgeye Ait Karar” ile İskenderun’da bir serbest bölge kurulması, işletmeye açılması ve işletmesinin T.C.D.D İdaresine verilmesi kararlaştırılmıştır. Fakat bölge uygulamada işlerlik kazanamamıştır. Bölgeye ilk parti olarak krom cevheri getirilerek yığılmış, ihraç edilmeden topraklaşmıştır. Daha sonra İskenderun Demir ve Çelik Tesisleri kurulurken bu alan istimlak edilmiş ve böylece bu girişim başarısızlık ile sonuçlanmıştır.⁸¹

Tuzla’da cip üretilen bir alana serbest bölge statüsü tanınmıştır. Bu alanda serbest bölge kurulması ve işletilmesi, “Tuzla Serbest Bölge Sözleşmesi” ile Verdi Limited Ortaklığı’na bırakılmıştır. Burada bir süre faaliyet gösteren şirket başarısızlığa uğramış, arazisi bir kamu kuruluşunca satın alınmış ve bundan sonra bu alandan serbest bölge olarak yararlanmak mümkün olmamıştır.⁸²

Osmanlı İmparatorluğu’na kadar dayanan serbest bölge kurma denemelerinin tamamı yarıda kalmış, girişimler başarısızlıkla sonuçlanmıştır. 1980’lerden itibaren yeniden gündeme gelen serbest bölgeler hakkında en somut adımlar da bu dönemde atılmıştır.

1980’li yıllarla birlikte hızlı bir şekilde dışa açılma sürecine giren ve ihracata dayalı büyüme modelini benimseyen ülkemizde, bu eğilimin ışığında başta ihracatın özendirilmesi ve yabancı sermayenin çekilebilmesi için bir takım önemli düzenlemeler

⁷⁹ Engin Erdoğan ve Meliha Ener; **Küresel Pazarların Ekonomik Üsleri Serbest Bölgeler (Teori, Uygulama ve Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Türkiye’deki Gelişimi)**, Ankara: Nobel Yayınları, 2005, s.73.

⁸⁰ Erdoğan; 96.

⁸¹ Toroslu; s.60.

⁸² Erdoğan ve Ener; s.74.

gerçekleştirmiş ve teşvikler verilmiştir.1985 yılından günümüze dek iktisadi sistemimizde yer edinen “Serbest Bölgeler” uygulaması da bu ayrıcalıklı düzenlemelerden bir tanesidir. Serbest bölgeler, 15/06/1985 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile hayat bulmuştur. Ardından çıkarılan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğı ile de gerekli düzenlemeler yapılmıştır.⁸³

3.2. Türkiye’de Serbest Bölgelerle İlgili Yasal Düzenlemeler

3.2.1. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu⁸⁴

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 15 maddeden ve dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel hükümler yer almaktadır. Buna göre; bu kanun, 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 kapsar. Kanunun birinci bölümünde ayrıca; serbest bölgelerin yer ve sınırlarını belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu’na ait olduğu ve bu bölgelerde Yüksek Planlama Kurulu’na uygun görülecek her türlü sınai, ticari ve hizmetle ilgili faaliyetlerin yapılabileceğı hususları da yer almıştır.

Kanunun ikinci bölümünde; bölgenin düzenlenme esasları, muafiyet ve teşvikler ile bölgelerin gelir ve harcamaları ile ilgili hükümler yer almaktadır. 06.02.2004 Tarih ve 25365 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren, “5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değışiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile muafiyet ve teşvikleri içeren 3218 sayılı kanunun 6. maddesi önemli sonuçlar doğuran bir değışikliğe tabi tutulmuş ve eklenen geçici 3. madde ile vergisel teşvikler kısıtlanmıştır. Bu konuya vergi uygulamaları incelenirken daha ayrıntılı değinilecektir.

⁸³ Eray Asil; “Ayrıcalıklı Bölgeler:Serbest Bölgeler”, **Vergi Sorunları**, S:190, Temmuz 2004, s.22.

⁸⁴ 15.06.1985 Tarih ve 18785 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

3218 Sayılı kanunun üçüncü bölümünde mal ve hizmetlerle ilgili maddeler, dördüncü bölümde ise çalışma ve sosyal güvenlik konularına ilişkin hükümler bulunmaktadır.

3.2.2. Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği⁸⁵

Serbest bölgeler uygulama yönetmeliği, altı ana kısımdan oluşmakta ve her kısım kendi içinde bölümlere ayrılmaktadır.

Yönetmelikle düzenlenecek hususlar, yönetmeliğin 2. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre yönetmelik;

- a) Serbest bölgelerin yönetilmesi ve işletilmesine dair hususları,
- b) Serbest bölgeler ile ilgili faaliyetlerin tabi olacağı esasları,
- c) Faaliyet ruhsatının verilmesi veya iptali ile kullanıcıların sınai ve ticari sicillerinin tutulmasını,
- d) Serbest bölgelere giriş, çıkış ve serbest bölgede ikamet ile ilgili hususları,
- e) Serbest bölgelerdeki çalışma esaslarını,
- f) Özel hesaba⁸⁶ yapılacak ödemeler, gelirlerin tahsilatı ve özel ödenekten yapılacak harcamaların tabi olacağı esasları⁸⁷,

⁸⁵ 10.03.1993 Tarih ve 21520 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁶ Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği Madde 40’a göre; özel hesap gelirleri için Müsteşarlık tarafından TCMB nezdinde, Türk Lirası ve döviz cinsinden Genel Müdürlük ve her Bölge Müdürlüğü adına ana hesaplar açtırılır. TCMB hesaplarında toplanan tutarlardan, faaliyet ruhsatı müracaat ücretlerinden ve kiralardan yapılan iadeler düşüldükten sonra kalan tutar TCMB’nca hafta sonları itibariyle Müsteşarlık merkez ödemelerini yapan merkez saymanlığı hesabına yatırılır. Merkez saymanlık hesabına yatırılan meblağın yüzde 90’ı genel bütçeye gelir, yüzde 10’u da serbest bölgelerin kurulması, bakım ve onarımı, geliştirilmesi, eğitim ve araştırma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve dış ticaretin desteklenmesi amacıyla kullanılmak üzere genel bütçeye özel gelir kaydedilir.

Özel hesabın gelirlerini oluşturan kalemler ise Yönetmeliğin 41. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- a) Ruhsatlar ve izin belgeleri karşılığı tahsil edilecek ücretler,
- b) Bölgelere giren ve çıkan mallar üzerinden tahsil edilecek binde 5 ücretler,

kapsar.

3.2.3. Serbest Bölgelerde Uygulanmayan Kanun Hükümleri

3218 Sayılı kanunun 12. maddesinde, serbest bölgelerde uygulanmayan hükümler sayılmıştır. Buna göre;

- 1580 sayılı Belediye Kanununun 15. maddesinin 5, 22, 25, 32 ve 47. bentleri dışında kalan hükümleri,
- 5682 sayılı Pasaport Kanunu,
- 5683 sayılı Yabancıların Türkiye’de Seyahat ve ikametleri Hakkındaki Kanun ile 2007 sayılı Türkiye’deki Türk Vatandaşlarına Tahsis Edilen Sanat ve Hizmetler Hakkındaki Kanun ile ek ve değişiklikleri,
- 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu,
- 2677 sayılı Sivil Hava Meydanları, Limanlar ve Sınır Kapılarında Görev ve Hizmetlerin Yürütülmesi Hakkında Kanun

hükümleri ile diğer kanunların bu kanuna aykırı hükümleri uygulanmaz.

Bunların dışında, 3218 sayılı kanunun 5084 sayılı kanunla değişik 6. maddesinde, bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı vurgulanmıştır.

c) Serbest bölgeyi işleten gerçek veya tüzel kişilerle yapılacak sözleşmeler uyarınca tahsil edilecek ücretler,

d) Diğer gelirler.

⁸⁷ 03.05.2005 tarih ve 25804 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”in 1. maddesi ile Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 2. maddesinin (f) bendi şu şekilde değiştirilmiştir: “f) Özel hesaba yapılacak ödemeler ve gelirlerin tahsilatının tabi olacağı esasları”.

3.3. Serbest Bölgelerin Teşkilat Yapısı

Serbest bölgelerin bağlı olduğu en üst kuruluş, Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'dür. Bunun dışında, her serbest bölgede; serbest bölge müdürlüğü, serbest bölge işletici yada kurucu ve işleticisi, gümrük muhafaza müdürlüğü ve emniyet (polis) birimi bulunmaktadır.⁸⁸

3.3.1. Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü

20.12.1994 Tarih ve 22147 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4059 Sayılı "Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun"un 3. maddesinin (e) bendinde Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğünün görevleri sayılmıştır. Buna göre SBGM'nün görevleri; kalkınma planları ve yıllık programlar çerçevesinde serbest bölgelerin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi ile ilgili ilke ve politikaların tespiti konusunda çalışmalar yapmak, araştırma, planlama ve koordinasyon faaliyetlerini yürütmek, 6.6.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve buna ilişkin mevzuat çerçevesinde düzenlemeler yapmak, 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, serbest bölgelerde faaliyet gösterecek gerçek ve tüzel kişilere "Faaliyet Ruhsatı" vermek veya verilmiş belgeleri iptal etmek ve Müsteşarlıkça verilecek diğer görevleri yerine getirmektir.

3.3.2. Serbest Bölge Müdürlükleri

Serbest bölge müdürlükleri kuruluş, görev, yetki ve çalışma esasları, 16.8.1985 tarih ve 85/9801 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.⁸⁹

Bakanlar Kurulu'nca yer sınırları belirlenen serbest bölgelerde, bu bölgelerin bulundukları illerin Valiliklerine bağlı olarak, her biri için Serbest Bölge Müdürlüğü kurulur. Bölge Müdürlüğünün görev ve yetkileri Karar'ın 2. maddesinde yer almıştır.

⁸⁸ Sık Sorulan Sorular; "Serbest Bölgelerin Teşkilat Yapısı Hakkında Bilgi Verir misiniz?", http://www.asb.com.tr/tr_mevzuat_sss.asp, [13.11.2005].

⁸⁹ Serbest Bölge Müdürlüklerinin Kuruluş, Görev, Yetki ve Çalışma Esasları; <http://www.dtm.gov.tr/SB/Mevzuat3.htm>, [28.04.2006].

Bölge Müdürü, 2. maddede belirtilen görevlerin yerine getirilmesi ve mevzuata uygun olarak yürütülmesi için her türlü tedbiri alır. Bu görevlerin yapılmasıyla ilgili gözetim, denetim ve uygulamadan sorumludur. Bölge Müdürlüğü, Bölge Müdürü ile yeterli sayıda Şube Müdürü, Uzman, Uzman Yardımcısı ve diğer personelden oluşur.

3.4. Türkiye’de Serbest Bölgelerdeki Mal Hareketleri Ve Dış Ticaret Uygulamaları

3.4.1. Serbest Bölgelerde Mal Hareketleri

Serbest bölgeden Türkiye’ye gönderilen mallar ithalat, serbest bölgeye getirilen mallar ihracat kabul edildiği için dış ticaret rejimine tabi tutulmaktadır. Serbest bölgelerle diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasındaki ticarete dış ticaret rejimi uygulanmaz. Malların, serbest bölgeden Türkiye dışındaki ülkelere ve diğer serbest bölgelere intikali ihracat rejimine tabi değildir ve serbest bölgeye ithalat rejimine tabi olmadan mal getirilir.⁹⁰

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 8. maddesinin 2. fıkrasına göre; bedeli 500 ABD dolarının altında olan Türkiye mahreçli mallar isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulur.

Serbest bölgelerde mal hareketleri 5 şekilde olmaktadır.⁹¹

1. Yurtdışından serbest bölgeye mal girişi: Bu durumda malların CIF⁹² değeri üzerinden %0,5 Fon⁹³ ödenir.

2. Serbest bölgeden yurtdışına mal çıkışı: Bu durumda malların FOB⁹⁴ değeri üzerinden %0,5 Fon ödenir.

⁹⁰ Nuray Ergül; “Türkiye İçin Serbest Bölgelerin Önemi”, **Vergi Sorunları**, S:175, Nisan 2003, s.101.

⁹¹ Akça; s.15.

⁹² CIF (Cost, Insurance and Freight): Varış limanına kadar navlun ve sigorta primi ödenmiş olarak teslim şeklidir. Sadece deniz ve/veya içsu yoluyla taşımacılıkta kullanılır. İhracatçının sorumluluğu, CF+nakliyat sigortasının yaptırılıp sigorta priminin ödenmesidir. Mallar gemiye yüklendikten sonra, navlun ve sigorta primleri hariç, tüm masraflar ve riskler otomatikten ithalatçıya geçer. İhracatçı malı, ithalatçı tarafından belirlenen geminin güvertesinde ve kararlaştırılan yükleme limanında ve belirlenen tarihte veya belirlenen süre içinde teslim eder (Kemer; s.310-311).

⁹³ Serbest Bölgeler Tesis ve Geliştirme Fonu.

3. Türkiye’den serbest bölgeye mal girişi: Bu işlem ihracat sayılır, Fon’a ödeme yapılmaz.

4. Serbest bölgeden Türkiye’ye mal girişi: Bu işlem ithalat sayılır, malların FOB değeri üzerinden %0,5 Fon ödenir.

5. Bölge içi mal hareketleri: Fon’a ödeme yapılmaz.

Türkiye üzerinden serbest bölgeden diğer ülkelere sevk edilen mallar, yurt dışından getirilen serbest bölge çıkışlı malların Türkiye’den geçişi transit rejimine tabidir.⁹⁵ Serbest bölgelerde transit ticaret; malların, bölgeye fiili giriş-çıkışı yapılmaksızın, alış ve satış bedelleri arasında lehte fark esas olmak kaydıyla, serbest bölge kullanıcıları tarafından, bir ülkeden (Türkiye ve serbest bölge hariç) başka bir ülkeye (Türkiye ve serbest bölge hariç) satışını ifade eder.⁹⁶

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 30. maddesine göre; bölgelerde üretilen mallar, Gümrük Kanunu’nda belirtilen menşe kriterleri; Türkiye’de elde edilen Türkiye menşeli ürünler –tümüyle üretilme kriteri- veya tümüyle Türkiye’de elde edilmemiş yabancı menşeli veya menşei belirsiz girdiler ihtiva eden eşyanın, Türkiye’de gördüğü değişiklik ve işlem dolayısıyla Türkiye menşeli sayılması –Esaslı değişim kriteri- çerçevesinde, “Türkiye Menşeli” hüviyetine haizdir.

Türkiye’den serbest bölgeye ihraç edilen Türkiye veya AB üyesi ülkeler menşeli mallar ile daha önce Türkiye veya AB üyesi ülkelere serbest dolaşım durumunda bulunan üçüncü ülkeler menşeli malların serbest bölgeden Türkiye’ye veya AB üyesi ülkelere ithalinde gümrük vergisi ödenmez, ancak doğrudan üçüncü ülkelere serbest bölgeye getirilen ve serbest dolaşımda olmayan üçüncü ülkeler

⁹⁴ FOB (Free on Board): Gemi Güvertesinde Teslimdir. Sadece deniz ve/veya içsu yolu ile taşımacılıkta kullanılır. Dış ticarete en sık kullanılan teslim şekillerinden biridir. Malın belirlenen yükleme limanında, geminin güvertesine (veya ambarına) aktarılmasıyla ihracatçının sorumluluğunun son bulduğu bir teslim şeklidir (Kemer; s.305-306).

⁹⁵ Ergül; s.101.

⁹⁶ DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü; **Genelge 2005/5**, 16 Ağustos 2005, <http://www.ant-free-zone.org.tr/genelge/G25-5.htm>, [01.05.2006].

menşeli malların serbest bölgeden Türkiye'ye ithalinde ortak gümrük tarifesinde belirtilen oran üzerinden gümrük vergisi ödenir.⁹⁷

3.4.2. Dahilde ve Hariçte İşleme Rejimlerinin Serbest Bölgeler Açısından İşleyişi

Dahilde işleme rejimi, firmaların, öngörülen süre zarfında işlendikten sonra ihraç edilmek şartıyla, ihraç ürünlerinin üretiminde ihtiyaç duydukları malları, ithalatta alınması gereken her türlü vergiden muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın, getirmelerine imkan sağlayan bir sistemdir. İhraca konu nihai ürünün üretiminde kullanılan malların, KDV, gümrük vergileri ve varsa anti-damping vergisinden muaf olarak ithaline imkan sağlanması neticesinde, girdi maliyetleri düşürülerek, uluslararası pazarlarda firmalara rekabet gücü kazandırılması amaçlanmıştır.⁹⁸

Dahilde işleme rejimi çerçevesinde Türkiye'de üretilen işlem görmüş ürünün serbest bölgeye ihraç edilmesiyle ihracat taahhüdü kapatılmış sayılır. Serbest bölgeye ihraç edilen dahilde işleme rejimi kapsamındaki işlem görmüş ürünler buradan üçüncü ülkelere herhangi bir şarta bağlı olmadan sevk edilebilir. Ancak, söz konusu ürünün serbest bölgeden AB üyesi ülkelere sevk edilmesi halinde ürünün bünyesine giren ticaret politikası önlemine tabi olmayan ve serbest dolaşım durumunda bulunmayan üçüncü ülke menşeli hammadde, yardımcı madde, yarı mamul ve mamul maddeler için ithal tarihindeki kur ve ortak gümrük tarifesindeki oran üzerinden gümrük vergisinin serbest bölgeden sevki sırasında ödenmesi gerekir.⁹⁹

Hariçte işleme; serbest dolaşımdaki eşyanın işlenmek üzere Türkiye gümrük bölgesinden geçici olarak AB üyesi olmayan ülkelere gönderilmesi ve bu faaliyetler

⁹⁷ Serbest Bölgeler; <http://www.gasbas.com.tr/serbestbolge.doc>, [01.05.2006].

⁹⁸ Ziya Altunyaldız; "Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Dahilde İşleme Rejimi Uygulamaları", <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan99/trkavp.htm>, [01.05.2006].

⁹⁹ Toroslu; s.87-88.

sonucunda elde edilen ürünlere tam ve kısmi muafiyet uygulanmak suretiyle tekrar serbest dolaşıma girmesidir.¹⁰⁰

Hariçte işleme rejimi çerçevesinde daha ileri derecede işlenmek, tamir edilmek veya yenilenmek üzere serbest bölgelere gönderilen ve buradaki işleme faaliyetinde yalnızca serbest dolaşımda olan girdiler kullanılan mallar ile serbest bölgede yalnızca işçiliğe tabi tutulan mallar Türkiye'ye gümrük vergisinden muaf olarak ithal edilir. Serbest bölgedeki işleme faaliyetinde üçüncü ülke menşeli girdiler kullanılarak üretilen ürünlerin Türkiye'ye ithalinde ise, kullanılan üçüncü ülke menşeli girdilerin ortak gümrük tarifesinde belirtilen oran üzerinden gümrük vergisi ödenir ve böylece söz konusu malların tekrar serbest dolaşıma girmesi sağlanır.¹⁰¹

3.5. Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik Ve Avantajlar

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu uyarınca serbest bölgelerin kuruluş amaçları; 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 olarak sayılmıştır.

Serbest bölgelerin bu amaçları gerçekleştirmesine yönelik olarak sınırları oldukça geniş teşvik ve avantajlar sağlanmıştır. Öyle ki; söz konusu teşvik ve avantajların; esas amaçlardan sapılarak sonu kaçakçılığa varan illegal uygulamalara zemin hazırlayacak ölçüde geniş tutulduğu iddiaları üzerinde durulmaktadır. Tartışmalar özellikle sağlanan vergisel teşvikler üzerinde yoğunlaşmıştır. Son dönemlerde bu sorunun çözümüne yönelik bir takım adımlar atılmıştır ve bunların en önemlisi Serbest Bölgeler Kanunu'nda 5084 sayılı kanunla yapılan değişikliktir. Bu konu vergilerle birlikte bir sonraki bölümde incelenecektir.

Türkiye'deki serbest bölgelere sağlanan teşvik ve avantajlar şu şekilde sıralanabilir:

¹⁰⁰ DİE; Sorularla Dış Ticaret İstatistikleri ve Endeksleri,

http://www.die.gov.tr/TURKISH/SONIST/DISTICIST/SORDST2005_kitap.pdf, [12.02.2006], s.9.

¹⁰¹ Serbest Bölgeler; <http://www.gasbas.com.tr/serbestbolge.doc>, [01.05.2006].

- Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayıldığından, serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri 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) mal ve hizmet satın alabilirler. Diğer taraftan, serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi hükümleri uygulanmaz.¹⁰²

- Birçok ülkedeki serbest bölgelerden farklı olarak, özellikle ekonominin girdi ihtiyacının ucuz ve düzenli olarak temin edilebilmesi açısından Türkiye serbest bölgelerinden, Türkiye'ye yönelik mal satışlarına ve takas ticaretine kısıtlama getirilmemiştir.¹⁰³

- Üretim ruhsatı ile faaliyet gösteren serbest bölge kullanıcılarının imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar, Avrupa Birliği üyeliğinin gerçekleşeceği yılın vergileme dönemi sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.¹⁰⁴ Ruhsat almış mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançları faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden, bu bölgelerden istihdam edilen personele ödenen ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili yaptıkları işlemler 31/12/2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan istisnadır. Serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar ile serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden de istisnadır.¹⁰⁵

- İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilirler.

¹⁰² Meltem Özçelik ve Bahadır Yadıkar; "Dünü, Bugünü ve Geleceği ile Serbest Bölgelerimiz", <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/ozelsayiekim/meltem.htm>, [28.04.2006].

¹⁰³ Kevser Altay Ebiri; "Türkiye'deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (2)", **Vergi Raporu**, Yıl:8, S:49, Ekim-Kasım 2000, s.58.

¹⁰⁴ Kevser Altay Ebiri; "Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvik ve Avantajlar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:26, Şubat 2006, s.110.

¹⁰⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı; **Yatırımlarda Vergisel Teşvikler**, 2005, <http://abmfuar.com/images/Diger/Yatirimlarda%20Vergisel%20Tevsikler.doc>, [24.04.2006], s.4.

- Faaliyet ruhsatı süresi; hazır işyeri kiralamak suretiyle faaliyet gösterecek kiracı kullanıcılar için 10 yıl, bölgede kendi işyerlerini 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 yıldır. Daha uzun süreli faaliyet ruhsatı taleplerinin proje bazında özel olarak değerlendirilmesi ve uygun görülmesi halinde 49 yıl için 100.000. ABD \$'ı, 99 yıl için 250.000. ABD \$'ı ücret alınmaktadır.¹⁰⁶

- Serbest bölgelerin alt yapısı gelişmiş ülkelerdeki benzerleri ile aynı standarttır. Açık ve kapalı alan kiralari diğerlerine göre düşüktür. Serbest bölgeye getirilen Türkiye ve AB menşeli yada serbest dolaşımda bulunan gümrük birliği kapsamındaki malların, serbest dolaşımda bulunma statüsü değişmediğinden, Türkiye'ye ve AB üyesi ülkelere girişinde gümrük vergisi ödenmez. Ayrıca, üçüncü ülke menşeli malların serbest bölgeye girişinde ve bu malların Türkiye ve AB üyesi ülkeler dışındaki üçüncü ülkelere gönderilmesi halinde de gümrük vergisi ödenmez. Ancak, serbest bölgeden Türkiye'ye veya AB üyesi ülkelere gönderilen serbest dolaşım durumunda olmayan üçüncü ülke menşeli mallar için Ortak Gümrük Tarifesi ile uyumlaştırılmış Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde belirtilen oran üzerinden gümrük vergisi ödenir.¹⁰⁷

Yukarıda sayılanların dışında ayrıca, serbest bölgelerde şu teşvik ve avantajlar sağlanmaktadır:¹⁰⁸

Teşvik ve avantajlardan yerli ve yabancı tüm işletmeler eşit faydalanır. Mallar süre sınırı koyulmaksızın serbest bölgede kalabilir. Kamu kuruluşlarına uygulanan fiyat, kalite ve standart şartları serbest bölgede uygulanmaz. Bürokratik işlemler minimum düzeye indirilmiştir. Serbest bölgeler uluslararası limanlara, karayolu ağlarına, kültür ve turizm merkezlerine yakın alanlarda kurulmuştur. Serbest bölge bankalarında BSMV ödenmez ve düşük faizli kredi alabilme imkanı da sunulmaktadır.

¹⁰⁶ Mehmet Çardak; "Bütün Yönleriyle Dünya'da ve Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamaları", **Gümrük Dünyası**, S:34, Temmuz 2002, s.38.

¹⁰⁷ Ebiri; "Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvik ve Avantajlar", s.111.

¹⁰⁸ Ergül; s.100.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin malların satılması ve devrine ilişkin 35. maddesine istinaden kullanıcılar aynı bölgedeki diğer kullanıcılara satış yapabilmekte veya mallarını toptan devredebilmektedirler. Ancak, bazı ürünlerin ticaretinde bölge içi satışların serbest bölgelerin faaliyet amaçları dışında kullanılmaması ve mal hareketlerinin takibinin kolaylaştırılması amacıyla bölge içi satışlarla ilgili bir düzenleme getirilmiş ve bu düzenlemeye ilişkin olarak 2006/1 sayılı Genelge hazırlanmıştır. Söz konusu Genelge uyarınca, üretim ruhsatıyla faaliyet gösteren kullanıcıların ara malı ve hammadde gereksinimleri ile Gümrük Hattı Dışı Satış Eşya Satış Mağazalarının ihtiyaçlarına yönelik olan satışlar dışında, sigara, şeker, çay, alkollü içkiler ve nihai kullanıma yönelik elektronik eşyanın bölge içi satışı yasaklanmıştır.¹⁰⁹

3.6. Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamaları

Uluslararası platformda yaşanan ekonomik gelişmeler, ülkeleri sınırlarını aşmaya zorlamış, bu gelişmelerden Türkiye de etkilenmiştir. Bunun sonucunda bir rekabet ve dış ticaret politikası olarak serbest bölgeler sık sık gündeme gelmiş, çeşitli girişimlerde bulunulmuş ancak 1980'lere kadar süren girişimler başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Nihayetinde 1985 yılında 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunun yürürlüğe girmiş ve bugüne kadar 21 adet serbest bölge faaliyete girmiştir.

Bakanlar Kurulu Kararı ile 3 adet serbest bölgenin yer ve sınırları da belirlenmiştir. Bunlar:¹¹⁰

1. İstanbul Kıyı Bankacılığı: İstanbul
2. Zonguldak-Filyos: Zonguldak
- 3.İpekyolu Vadisi: Sakarya-İzmit

¹⁰⁹ DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü; **Genelge 2006/1**, 18 Eylül 2006, <http://www.foreigntrade.gov.tr/SB/GENELGE/G26-1.html>, [30.11.2006].

¹¹⁰ Karaduman ve Yıldız; s.135.

Tablo 1
Türkiye’de Halen Faaliyette Bulunan Serbest Bölgeler ve Faaliyete Geçiş Yılları

Serbest Bölgeler	Faaliyete Geçiş Yılları
Mersin, Antalya	1987
Ege, İstanbul Atatürk Havalimanı	1990
Trabzon	1992
İstanbul Deri ve Endüstri, Doğu Anadolu, Mardin	1995
İMKB Uluslararası Menkul Kıymetler	1997
İzmir Menemen Deri, Rize, Samsun, İstanbul Trakya, Kayseri	1998
Avrupa, Gaziantep, Adana-Yumurtalık	1999
Bursa, Denizli, Kocaeli	2001
Tübitak-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji	2002

Kaynak: DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü; “Türkiye Serbest Bölgeleri”, www.dtm.gov.tr/SB/Atinterb.htm, [04.05.2006].

Tablo 2
Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri (1000 ABD \$)

BÖLGELER/ZONES	2002	% 2002-2001	2003	% 2003-2002	2004	% 2004-2003	2005	% 2005-2004	2005 (I-IX)	2006 (I-IX)	% 2006-2005
İST-DERİ	2.827.979	21,6	4.076.782	44,2	5.891.331	44,5	6.591.374	11,9	4.839.763	5.263.650	8,8
EGE	1.828.870	41,6	2.642.599	44,5	3.241.026	22,6	3.766.021	16,2	2.732.673	2.949.684	7,9
İST-AHL	2.475.194	12,8	3.022.789	22,1	3.723.087	23,2	3.454.024	-7,2	2.495.894	2.291.888	-8,2
İST. TRAKYA	659.152	177,0	1.145.646	73,8	1.689.566	47,5	2.209.771	30,8	1.632.762	1.845.799	13,0
BURSA	448.185	444,6	1.108.768	147,4	2.223.382	100,5	2.262.270	1,7	1.557.995	1.557.630	0,9
MERSİN	1.643.140	22,8	2.766.312	68,4	2.720.016	-1,7	2.128.181	-21,8	1.617.941	1.340.834	-17,1
AVRUPA	343.062	61,2	570.498	66,3	907.080	59,0	1.084.377	19,5	817.606	988.584	20,9
ANTALYA	245.992	33,0	359.183	46,0	457.498	27,4	505.262	10,4	383.553	428.593	11,7
KAYSERİ	83.646	209,0	157.184	87,9	297.566	89,3	362.405	21,8	253.516	378.119	49,2
İZMİR MENEMEN	277.385	10,3	301.562	8,7	309.161	2,5	314.865	1,8	231.723	275.588	18,9
KOCAELİ	9.249		29.180	215,5	122.725	320,6	182.730	48,9	132.885	164.440	23,7
GAZİANTEP	109.627	101,7	207.261	89,1	156.898	-24,3	132.432	-15,6	108.699	74.555	-31,4
ADANA-YUMURTALIK	46.845	-21,0	74.852	59,8	70.214	-6,2	84.885	20,9	64.340	61.189	-4,9
DENİZLİ	3.543		41.030	1.058,0	138.545	237,7	169.278	22,2	136.762	47.099	-65,6
SAMSUN	11.907	-3,4	17.244	44,8	85.621	396,5	58.638	-31,5	53.959	36.971	-31,5
TUBİTAK-MAM TEK.	5.158		9.555	85,2	12.341	29,2	14.842	20,3	6.600	20.636	212,7
TRABZON	48.511	32,3	46.956	-3,2	15.316	-67,4	15.514	1,3	12.300	9.568	-22,2
RİZE	11.347	-31,0	10.986	-3,2	38.736	252,6	20.824	-46,2	16.644	5.815	-65,1
MARDİN	23.626	347,1	19.597	-17,1	10.211	-47,9	5.134	-49,7	4.324	1.607	-62,8
D. ANADOLU	177	-90,6	83	-53,0	82	-1,8	-	-	-	-	-
TOPLAM-TOTAL	11.102.596	33,3	16.608.066	49,6	22.110.402	33,1	23.362.826	5,7	17.099.938	17.757.251	3,8

İMKB Uluslararası Menkul Kıymetler Serbest Bölgesi (Yalnızca menkul kıymet alım-satımı yapılmaktadır.)

Kaynak: DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü; “Toplam Ticaret Hacmi”, http://www.dtm.gov.tr/SB/sb_hacim.xls, [30.10.2006].

3.6.1. Mersin Serbest Bölgesi

Mersin Serbest Bölgesi, 12 Ekim 1985 tarihinde ilan edilen yönetmelikle kuruldu. Fiilen ticari faaliyeti 3 Ocak 1987 tarihinde başladı.¹¹¹ Türkiye’nin Antalya ile birlikte ilk faaliyete geçen serbest bölgesidir.¹¹²

Devlete ait, 504.000 m²’lik bölümü kullanılabilir alan olan brüt 776.000 m²’lik arazi üzerinde kurulu bulunan, Mersin Limanı’nın bitişiğinde olan bölge, yaklaşık 11

¹¹¹ Mehmet Ali Doğan; “Serbest Bölgeler”, **Ekonomik Forum**, Yıl:10, Temmuz 2003, s.63.

¹¹² Bıyık ve Kıratlı; s.177.

milyon dolarlık devlet yardımı ile kurulmuştur. Bölge, özel sektör kuruluşu olan MESBAŞ (Mersin Serbest Bölge İşleticisi A.Ş.) tarafından işletilmektedir.¹¹³

MESBAŞ 1986 yılında Mersin Serbest Bölgesini işletmek amacı ile kurulmuş bir Anonim şirkettir. Halka açık statüde kurulan şirketin sermayesi 1.800.720.000.000.- TL'dir. Sermayesinin %24'ü Kamu sektörüne, %76'sı özel sektöre aittir. Toplam ortak sayısı 177'dir.¹¹⁴

Serbest bölge Mersin Limanı'nın yanında kurulduğu için kullanıcılar hem denizyolu, hem karayolu, hem demiryolu hem de havayolu bağlantılarından yararlanabilmektedirler.

Mersin Serbest Bölgesi'nin sağladığı hizmetler, ticarete ve hizmete dayalı sektörler bünyesinde geliştirilmiştir. Dolayısıyla, alım-satım ve depolama konularında yoğun faaliyet göstermektedir. Üretim faaliyetleri alanında ise tekstil ve konfeksiyon sektörü önde gelmektedir.¹¹⁵

Son yasal düzenlemelerle birlikte serbest bölgelere sağlanan teşviklerin sınırlandırılması, Mersin Serbest Bölgesi'nde de etkisini hissettirmiş ve hissettirmektedir. Söz konusu kanunun yürürlük tarihi olan 6 Şubat 2004'den önce ruhsat almış firmalara, ruhsat süresi sonuna kadar vergi istisnası uygulamasına tabi olmalarına rağmen, bölgenin işlem hacmi ve buna bağlı fon tahsilatında düşüşler olmuştur.

Söyle ki; bölgede işlem hacmi 2003'te 2.766.311.769 \$ iken 2004'te 2.720.015.585 \$'a, 2005'te 2.129.884.781 \$' düşmüştür. Fon tahsilatı ise, 2003'te 9.921.561 \$, 2004'te 9.754.445 \$ iken 2005'te 6.802.779 \$'a gerilemiştir. 2003 yılında işlem hacmi ve buna bağlı hazinenin fon gelirleri, bir önceki yıla göre %68 artış kaydetmiştir. 2003 yılı işlem hacmine göre 2005 yılı işlem hacminde %30'luk, fon gelirlerinde ise %45'lik eksilme ortaya çıkmıştır.¹¹⁶ Rakamsal verilerin gösterdiği düşüşlere rağmen Mersin Serbest Bölgesi büyümeye devam etmekte ve tüm yatırım

¹¹³ Erdoğan ve Ener; s.131-132.

¹¹⁴ Mersin Serbest Bölgesi; <http://www.mesbas.com.tr>, [06.05.2006].

¹¹⁵ Erdoğan ve Ener; s.132.

¹¹⁶ MESBAK Basın Toplantısı; 28.02.2006 Pazartesi, <http://www.mesbas.com.tr>, [07.05.2006].

alanlarının dolu olması nedeniyle yeni yatırım alanları sağlamak için girişimlerde bulunmaktadır.

3.6.2. Antalya Serbest Bölgesi

Antalya şehir merkezine 12 km, havalimanına 25 km mesafede ve Antalya liman sahasının hemen bitişiğinde 607.130 metrekarelik bir alana kurulu olan Antalya Serbest Bölgesi, 14 Kasım 1987 tarihinde hizmete girmiştir. Arazi ve altyapı finansmanı devletçe karşılanan, üstyapısı ise yatırımcı firmalar tarafından gerçekleştirilen Antalya Serbest Bölgesi'nin işletimi Bakanlar Kurulu Kararı ile özel sektöre verilmiş ve bu amaçla hisselerinin %36'sı kamuya, %64'ü ise özel sektöre ait olan Antalya Serbest Bölge İşleticisi A.Ş. (ASBAŞ) kurulmuştur. Bölgenin yatırım için ayrılan alanlarının toplamı 433.985 metrekare olup, bu sahanın %82'yi aşan bir bölümü yatırımcılar tarafından kiralanarak işletmeye alınmış durumdadır.¹¹⁷

Antalya Serbest Bölgesi, Mersin Serbest Bölgesi ile birlikte Türkiye'nin ilk kurulan serbest bölgelerinden biridir. Bunun yanında bünyesinde liman işletmesi bulunduran birkaç serbest bölgeden biri yine Antalya Serbest Bölgesi'dir. 1994 yılında SEKA'ya ait rıhtımın satın alınması ile, Antalya Serbest Bölgesi'nin denizle bağlantısı sağlanmıştır.¹¹⁸

Başlangıçta, ülkemizin yurtdışı müteahhitlik hizmetlerine yönelik makine parkı alanı olarak planlanan ve bu arada kısmen alım-satım şeklindeki ticari faaliyetlerin de sürdürüldüğü bir "Ticaret Serbest Bölgesi" görünümündeki Antalya Serbest Bölgesi, özellikle son beş yıllık süre zarfında üretim faaliyetlerinin artması ve bu yönde yoğunlaşan talepler karşısında, büyük oranda "Üretim Serbest Bölgesi" olma niteliğine bürünmeye başlamıştır.¹¹⁹

Antalya'nın yapısal özelliği nedeniyle, Antalya Serbest Bölgesi'nde turizme yönelik alış-veriş merkezlerinin kurulması ve bu merkezlerde yabancı turistlere yönelik her türlü elektrikli ve elektronik eşya, parfümeri, kozmetik, tütün ve tütün mamulleri,

¹¹⁷ Antalya Serbest Bölgesi; <http://www.ant-free-zone.org.tr>, [08.05.2006].

¹¹⁸ Erdoğan ve Ener; s.117.

¹¹⁹ Antalya Serbest Bölgesi; <http://www.ant-free-zone.org.tr>, [08.05.2006].

alkollü yada alkolsüz içecekler yada diğer mamullerin satışı ile halı, kilim altın-gümüş, mücevherat, deriden mamul eşya, bakır ve diğer el sanatları gibi çeşitli yerli üretimin yapılması, sergilenmesi ve satışa sunulmasına Devlet Bakanlığı'nın 17.12.1992 tarih ve 84 sayılı onayı ile izin verilmiştir.¹²⁰

Antalya Serbest Bölgesi'nde halen 95 firma sürekli aktif ticari faaliyette bulunmakta ve bu firmalarda yaklaşık 4100 kişi istihdam edilmektedir. Ticaret hacmi 2003'te 359 milyon dolar, 2004'te 457 milyon dolardır. 2005 yılı ticaret hacmi ise 505.3 milyon dolardır. Bu rakam 2004 yılına göre %10 oranındaki bir artışı ifade etmektedir ve Antalya'nın kuruluşundan bu yana 18 yıllık süreçteki, en yüksek yıllık ticaret hacmi rakamıdır.¹²¹

3.6.3. Ege Serbest Bölgesi

Ege Serbest Bölgesi, 03.09.1990 tarihinde yüksek teknolojiye dayalı yatırımları çekebilmek amacıyla faaliyete geçirilmiştir. Brüt 2.2 km²'lik devlet arazisi üzerinde kurulmuş ve Adnan Menderes Havalimanı'na 4 km, İzmir Limanı'na da 14 km'lik mesafededir. Öncesinde kurulan Mersin ve Antalya serbest bölgelerinden en önemli farkı, alt yapı finansmanının %96.4'ü yabancı sermayeye ait olan kurucu-işleticisi ESBAŞ (Ege Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş.) tarafından sağlanmasıdır. Yap-İşlet-Devret Modeli¹²²ne (Build-Operate-Transfer Model) göre bölgenin tüm altyapısını ve gerekli tüm yapılanmasını inşa edip 99 yıllığına işletecek olan ESBAŞ; İzmir Ticaret Odası, Ege Bölgesi Sanayi Odası, İzmir Özel İdare Müdürlüğü, İzmir Büyükşehir Belediyesi ve EAC International¹²³ şirketlerinin ortaklığından oluşmaktadır.¹²⁴

¹²⁰ Erdoğan ve Ener; s.118.

¹²¹ Antalya Serbest Bölgesi; <http://www.ant-free-zone.org.tr>; [08.05.2006].

¹²² Yap-İşlet-Devret Modeli: İleri teknoloji ve yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kar dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesini ifade eder (3996 Sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun; 13.06.1994 tarih ve 21959 sayılı Resmi Gazete Md.3/a.)

¹²³ EAC International ESBAŞ'ın en büyük ortağı olan Amerikan özel sektör kuruluşudur.

¹²⁴ H. Tamer Hava; "Serbest Bölgeler ve Ege Serbest Bölgesi: Bir Durum Değerlendirmesi, **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C:14, S:1, 1999, http://www.iibf.deu.edu.tr/dergi/1139573974_1.pdf, [03.04.2006], s.117.

Ege Serbest Bölgesi Türkiye'deki serbest bölgelerde gerçekleşen yabancı sermaye yatırımlarının en yoğun olduğu bölgedir. Bölgeden yurtdışına mal hareketinde yabancı sermayeli kuruluşların payı %70 oranındadır.¹²⁵ Amerikan Eldor, Delphi Packard, Delphi Diezel Systems, Alman Hugo Boss, Enercon, PFW, Fransız FTB, Kanadalı Oz Optics, İngiliz Safe Spice, Hollanda/İsveç ortaklığıyla kurulan Akzo Nobel gibi firmalar kendi sektörlerinde lider teknoloji üreten yabancı firmalar olup, yetenekli işgücü yaratılmasında önemli rol oynuyorlar.¹²⁶

Yılda 2,6 milyar dolardan fazla yıllık ticaret hacmi gerçekleştiren Ege Serbest Bölgesi 360 firma ve 12.500 çalışana ev sahipliği yapmaktadır.¹²⁷ Bölgede son olarak teknoloji transferi, işletme ve finans konularında hizmet vermek, inkibatörlük (kuluçkalık) yapmak ve eğitim hizmetleri vermek amacıyla bir Teknoloji Merkezi açılmış olup; Türkiye'nin ilk, dünyanın 7. Uzay Kampı Haziran 2000'de faaliyete başlamıştır.¹²⁸

Ege Serbest Bölgesi'nin hedefi 10 yıl içinde 30.000 çalışan, yüksek teknoloji kullanan ve/veya üreten 500 sanayi kuruluşuyla, 5 milyar ABD Doları yıllık ticaret hacmine ulaşmaktır.¹²⁹

3.6.4. İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi

İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi, Bakanlar Kurulu'nun 3 Mart 1990 yıl ve 90-220 sayılı kararı ile, 1990 yılı Ağustos ayında Atatürk Havalimanı Dış Hatlar Terminali (günümüzde yurtiçi termineli) zemin katta 1.108 m²'lik alanda 33 kullanıcı firma ile faaliyete başlamıştır. Tahsis edilen alanın yetersizliği karşısında aynı dönemde E-5 karayoluna paralel Çobançeşme mevkiinde yer alan Hazine arazisi üzerinde 7.297 m²'lik kapalı alan inşaatı tamamlanarak Nisan 1991 tarihinde bölgeye dahil edilmiş ve faaliyete geçirilmiştir. Hazine arazisi üzerinde kurulan bölgede ilk

¹²⁵ Ege Serbest Bölgesi; <http://www.esbas.com.tr>, [09.05.2006].

¹²⁶ Doğan; s.59.

¹²⁷ Ege Serbest Bölgesi; <http://www.esbas.com.tr>, [09.05.2006].

¹²⁸ İsmail Elagöz ve Vasif Abasov; "Ege Serbest Bölgesi'ndeki Bankaların Faaliyetlerinin Tanıtılması ve Karşılaştıkları Sorunlar Üzerine Bir Araştırma", **Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.F. Dergisi**, C:3, S:3, 2001, <http://www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/Dergi10/elagoz.pdf>, [26.03.2006], s.31.

¹²⁹ Ege Serbest Bölgesi; <http://www.esbas.com.tr>, [09.05.2006].

etapta işletici şirket yer almamış ve hizmetler Bölge Müdürlüğü tarafından taşeron firmalara yaptırılmıştır.¹³⁰

İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi, 1 Temmuz 1996 tarihinden itibaren 30 yıl için yap-işlet-devret modeline göre, İSBİ AŞ'nin yükümlülüğünde işletiliyor. Kurucu işletme, sektöründe lider 500'ün üzerinde firmaya hizmet veriyor. Toplam 40 bin m² olan serbest bölge alanının 35 bin m²'si üzerinde ofis, işyeri ve depo bulunuyor.¹³¹

Bölgede son yıllarda, yazılım, donanım ve elektronik sektörlerinde büyük bir artış yaşanmaktadır. Bunun en önemli nedeni yatırımların bu sektörlerin şartlarına göre planlanmış olmasındandır. Yazılım sektöründe üretim yapan pek çok firma bu bölgede mevcuttur ve bölgedeki istihdam artışına da katkıda bulunmaktadır. Belirtilen sektörler yanında, bölgede gıda, otomotiv, kimya ve medikal sektörlerdeki firmalara da önem verilmektedir.¹³²

2004 yılında 3.723.087.000 \$ olan yıllık ticaret hacmi 2005'te 3.124.300.000 \$ olarak gerçekleşmiştir.¹³³ Türkiye'nin diğer serbest bölgeleri içerisinde sağlanan fiziksel alan bakımından küçük alana sahip olmasına karşın metrekarede gerçekleştirilen işlem hacmi, sahip olduğu kapalı alan ve kullanıcı firma sayısı açısından ülkenin en büyük hacimli serbest bölgesi özelliğini korumaktadır.¹³⁴

3.6.5. Trabzon Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri ve sınırı 08.05.1990 tarih ve 90/450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiştir. 91/1693 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile TRANSBAŞ Trabzon Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş.'ye bölgeyi kurma ve işletme yetkisi

¹³⁰ İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi; <http://www.isbi.com.tr/ie6/ahltr.asp>, [09.05.2006].

¹³¹ Doğan; s.55.

¹³² Erdoğan ve Ener; s.125.

¹³³ İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi; İstatistikler, <http://www.isbi.com.tr/ie6/istatistiklertr.asp>, [09.05.2006].

¹³⁴ Erdoğan ve Ener; s.125.

verilmiştir. Bölge 03.07.1992 tarihinde ticari faaliyete başlamıştır. Bölge 38.391 m² arazi üzerine kurulmuştur.¹³⁵

Trabzon Serbest Bölge Kurucu İşleticisi şirket (TRANSBAŞ) sermayesinin, %4 hissesi Türkiye Denizcilik İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne ait olup, %96'sı yabancı sermayeye aittir. Trabzon Serbest Bölgesi ilk ticari faaliyete başladığı günden bugüne kadar toplam 689.782.124 Dolar ticaret hacmine ulaşmıştır.¹³⁶ 2003 yılında 46.956.000 \$ olan yıllık ticaret hacmi 2004 yılında %67,4'lük büyük bir düşüşle 15.316.000 \$ olmuştur ve son olarak 2005 yılı sonu itibariyle yıllık ticaret hacmi 15.514.000 \$ olarak gerçekleşmiştir.¹³⁷

3.6.6. İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi

22.02.1993 tarih ve 93/4181 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile DESBAŞ İstanbul Deri Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş.'ye bölgeyi kurma ve işletme yetkisi verilmiştir. Bölge 01.05.1995 tarihinde ticari faaliyete başlamıştır. Bölge mülkiyeti özel sektöre ait arazi üzerine kurulmuştur.¹³⁸

Bölgenin bugün sahip olduğu alan ve tesisler; 500.000 m²'lik arazi, 36.000 m³/gün kapasiteli Atık Su Arıtma ve Geri Kazanma Tesisi, 190.000 m² kapalı alan (depo,fabrika binası, ofis) ve 80.000 m² beton/asfalt açık stoklama alanından oluşmaktadır.¹³⁹

Bölge, yıllık ortalama 4 milyar US \$'lık ticaret hacmi ve 120'si yabancı sermayeli olmak üzere yaklaşık 780 kullanıcı firma ile faaliyet göstermektedir. Ulaşım araçları, elektrik-elektronik, boya ve kimyasallar, sanayi makineleri ve donanımı ile deri ve mamulleri toplam ticaret hacminin yaklaşık %70'ini oluşturmaktadır.¹⁴⁰ 2003 yılında yıllık ticaret hacmi 4.076.782.000 \$ iken %44,5'luk bir artışla 5.891.331.000 \$ olmuştur. 2005 yılında yıllık ticaret hacmi %11,9'luk bir artışla 6.591.347.000 \$ olarak

¹³⁵ Toroslu; s.75.

¹³⁶ Trabzon Serbest Bölgesi; http://www.trabzon.gov.tr/s_i/sanayi_serbestbolge.aspx, [10.05.2006].

¹³⁷ Bkz Tablo 2; s.38.

¹³⁸ Toroslu; s.72.

¹³⁹ İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi; http://desbas.com.tr/tr/des_tr.htm, [10.05.2006].

¹⁴⁰ İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi; http://desbas.com.tr/tr/des_tr.htm, [10.05.2006].

gerçekleşmiştir.¹⁴¹ İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi işlem hacmi yönünden serbest bölgeler arasında ilk sıradaki yerini yıllardır korumaktadır.

3.6.7. Mardin Serbest Bölgesi

Mardin Serbest Bölgesi'nin, 27.09.1994 tarih ve 94/6028 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yer ve sınırları tespit edilmiş, Bölge 21.11.1995 tarihinde faaliyete geçmiştir.¹⁴²

Mardin Serbest Bölgesi altyapısı tamamlanmış ve içinde çok sayıda imalat tesisi barındıran Mardin Organize Sanayi Bölgesi içinde 516.000 m²'lik açık alan üzerinde kurulmuştur. Dünyanın sayılı kalkınma projelerinden olan GAP-Güneydoğu Anadolu Projesi kapsamında bulunan bölge, Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nin tek serbest bölgesidir. Suriye'ye komşu olan, Türkiye'nin ve Avrupa'nın Ortadoğu'ya (Irak) açılan Habur çıkış kapısına yakın yerde kurulan (tarihi İpekyolu üzerinde yer alan) bölge, Ortadoğu pazarı için bir dağıtım merkezi olarak işlev görmektedir.¹⁴³

Bölge, kısa adı MASBAŞ olan Mardin Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş. tarafından işletilmektedir.¹⁴⁴ Çoğunluk hisselere sahip Mardin İl Özel İdaresi, Mardin Belediyesi, Mardin Organize Bölgesi Müteşebbis Heyeti ve yöre müteşebbislerinden oluşan 21 ortaklı MASBAŞ, Bakanlar Kurulu'nun 95/6742 sayılı kararıyla Mardin Serbest Bölgesi'ni kurma ve işletme yetkisi verilen özel bir şirkettir. Serbest bölge altyapısını hazır hale getiren ve bölge arazisi kendisine ait olan MASBAŞ; serbest bölgedeki açık alanların ve yaptığı hazır işyerlerinin satılması ve/veya kiraya verilmesi, bölgeye giriş-çıkış yapılacak malların yükleme ve boşaltma işleri ile bölgede faaliyet gösteren firmaların genel ihtiyaçlarının giderilmesine yönelik hizmet ve görevleri yapmaktadır.¹⁴⁵

Yıllık ticaret hacimlerine bakıldığında Mardin Serbest Bölgesi'nin 2003 yılında 19.597.000 \$ olan yıllık ticaret hacmi 2004 yılında %47,9'luk bir düşüşle 10.211.000

¹⁴¹ Bkz Tablo 2; s.38.

¹⁴² Bıyık ve Kıratlı; s.180.

¹⁴³ Mardin Serbest Bölgesi; <http://www.masbas.com/firserbestbolge.htm>, [10.05.2006].

¹⁴⁴ Doğan; s.62.

¹⁴⁵ Mardin Serbest Bölgesi; <http://www.masbas.com/firserbestbolge.htm>, [10.05.2006].

\$'a gerilemiştir. 2005 yılındaki ticaret hacmi ise bir önceki yıla göre %49,7 oranında yine düşüşle 5.134.000 \$ olarak gerçekleşmiştir.¹⁴⁶

3.6.8. Doğu Anadolu Serbest Bölgesi

04.04.1995 tarih ve 95/6742 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile DASBAŞ Doğu Anadolu Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş.'ye bölgeyi kurma ve işletme yetkisi verilmiştir.¹⁴⁷ Doğu Anadolu Serbest Bölgesi, 1995 yılında faaliyete geçmiştir. Kuruluşunda bu yana diğer serbest bölgeler gibi gelişme trendi göstermemiştir. Buna etki eden faktörlerden en önemlisi Doğu Anadolu'da büyük çaplı üretim ağının olmaması, ithalat ve ihracata yönelik ticaret imkanlarının kısıtlı olmasıdır.¹⁴⁸

Doğu Anadolu Serbest Bölgesi'nde 2002 yılından bu yana altyapı yatırımları beklemede. Doğu Anadolu Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş.'nin (DASBAŞ) sermayesinin yetersiz olması nedeniyle 2001 yılında kurucu ifadesi kaldırılarak sadece işletme yetkisi verilmiştir. DASBAŞ ve DTM arasında imzalanan sözleşme ile altyapının DTM Serbest Bölgeler Müdürlüğü tarafından yapılması kararlaştırılmıştır.¹⁴⁹

3.6.9. İMKB Uluslararası Menkul Kıymetler Serbest Bölgesi

1.4.1995 tarihli 22245 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 951/6571 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile menkul kıymetleri alımı, satımı, takas ve saklama işlemleri ve bunlara ilişkin diğer işlemler yapılmak üzere İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)'na ait binada, Uluslararası İşlem Salonu ve Uluslararası Saklama Merkezi olarak faaliyet göstermek üzere kurulmuştur. İMKB Uluslararası Menkul Kıymetler Serbest Bölgesi, İMKB tarafından işletilmektedir.¹⁵⁰ İMKB Uluslararası Menkul Kıymetler Serbest Bölgesi 24.02.1997 tarihinde faaliyete başlamıştır. Bölgenin kurulmasındaki temel amaç, Türkiye'deki ve diğer ülkelerdeki menkul değerlerin İMKB tarafından saptanan esaslar dahilinde ihraç işlemleriyle birlikte ikinci el

¹⁴⁶ Bkz Tablo 2; s.38.

¹⁴⁷ Toroslu; s.71.

¹⁴⁸ Doğan; s.60.

¹⁴⁹ DASBAŞ'ta Altyapı Sorunu; Haber / 21.04.2005,
http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=7544, [10.05.2006].

¹⁵⁰ Bıyık ve Kıratlı; s.181.

işlemlerinin gerçekleştirilebileceği, uluslararası yatırımcıların katılımıyla gerekli likiditenin sağlanacağı, kur ve vergi riskinin olmadığı bir ortam sağlamaktır.¹⁵¹

3.6.10. İzmir Menemen Deri Serbest Bölgesi

İzmir Menemen Serbest Bölgesi, daha önce İzmir içindeki Yeşildere’de faaliyet gösteren deri sektörünün çevre kirliliği açısından kente verdiği rahatsızlıktan dolayı, 1980’li yıllarda kent dışına taşınması zorunlu hale gelince, İzmir Valiliği tarafından gösterilen arazi üzerinde planlanmıştır. İlk aşamada bölge bir organize sanayi bölgesi olarak örgütlenmiştir.¹⁵² Bölge, Türkiye’deki deri üreticilerinin bir araya gelerek toplam 138 ortaklı olarak 1998 yılında kurulan dünyanın ilk deri ağırlıklı serbest bölgesidir.¹⁵³ Bölge, İDESBAŞ İzmir Menemen Deri Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş. tarafından işletilmektedir.¹⁵⁴ İDESBAŞ, sermayesinin %100’ü 142 gerçek kişiye ait olan bir sektör kuruluşudur. 1.760.000 m² kurulu alan ve 7500 personele sahiptir.¹⁵⁵

İzmir Menemen Deri Serbest Bölgesi’nin yıllık ticaret hacmi incelendiğinde yıllar itibariyle azalarak devam eden artışlar görülmektedir. Son olarak 2005 yılının ticaret hacmi 314.865.000 \$ olarak gerçekleşmiştir.¹⁵⁶

3.6.11. Rize Serbest Bölgesi

Rize Serbest Bölgesi, 23 Mayıs 1997 kurulmuştur. Yetki, RİSBAŞ Rize Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş.’ye verilmiş ve 26 Nisan 1998’de ticari faaliyete geçmiştir. 85 dönümlük arazi üzerinde, 20.000 metrekaresi kapalı, 40.000 metrekaresi yatırıma müsait açık alan bulunuyor.¹⁵⁷

Rize Serbest Bölgesi’nin yıllık ticaret hacmi incelendiğinde ise; 2003 yılında 10.986.000 \$ olan ticaret hacminin 2004 yılında %252,6’lık büyük bir artışla

¹⁵¹ Erdoğan ve Ener; s.123.

¹⁵² Doğan; s.61.

¹⁵³ İzmir-Menemen Serbest Bölgesi; <http://www.idesbas.com/tr/menemen.htm>, [10.05.2006].

¹⁵⁴ Bıyık ve Kıratlı; s.181.

¹⁵⁵ İDESBAŞ; <http://www.idesbas.com/tr/idesbas.htm>, [10.05.2006].

¹⁵⁶ Bkz Tablo 2; s.38.

¹⁵⁷ Doğan; s.63.

38.736.000 \$'a yükseldiği görülmektedir. Yıllık ticaret hacmi 2005 yılında da 20.824.000 \$ olarak gerçekleşmiştir.¹⁵⁸

3.6.12. Samsun Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri ve sınırı 27.11.1995 tarih ve 95/7523 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiştir. Aynı Bakanlar Kurulu Kararı ile SASBAŞ Bayındır Samsun Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş.'ye bölgeyi kurma ve işletme yetkisi verilmiştir. Bölge 20.03.1998 tarihinde ticari faaliyete başlamıştır.¹⁵⁹ 73.150 m² alan üzerine kurulan Samsun Serbest Bölgesinde şu an için %76 doluluk oranıyla 24.259 m² üretim alanının 18.527 m²'si kiralanmış bulunmaktadır.¹⁶⁰ Bölge üzerinde gerçekleştirilen ve ticarete konu olan mallar ise öncelikle inşaat malzemeleri, gıda, hayvan ürünleri, cam-seramik, lastik-plastik, otomotiv-makine yan sanayi ve elektrik ürünleri olarak sayılabilir.¹⁶¹

Yıllık ticaret hacmi 2004 yılında bir önceki yıla göre %396,5'luk rekor bir artışla 85.621.000 \$'a yükselmiş, 2005 yılında ise 58.638.000 \$ olarak gerçekleşmiştir.¹⁶²

3.6.13. İstanbul Trakya Serbest Bölgesi

21.01.1991 tarih ve 91/1409 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla İSBAŞ İstanbul Trakya Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş.'ye bölgeyi kurma ve işletme yetkisi verilmiştir.¹⁶³ İSBAŞ İstanbul Çatalca'da 387.500 m² alana kurulmuştur. İstanbul Trakya Serbest Bölgesi Şubat 1998 tarihi itibari ile faaliyete başlamıştır. Türkiye'nin tapu mülkiyeti uygulamasını gerçekleştiren ilk serbest bölgesi İSBAŞ bünyesinde 120 lider firmayı bulundurmakta ve önümüzdeki 5 yıllık süre içerisinde, 10 milyar dolarlık ticaret hacmine ve 10.000 kişilik istihdam gücüne ulaşmayı hedeflemektedir.¹⁶⁴

¹⁵⁸ Bkz Tablo 2; s.38.

¹⁵⁹ Toroslu; s.75.

¹⁶⁰ SASBAŞ; <http://www.bayinidir.com.tr/sasbas.htm>, [10.05.2006].

¹⁶¹ Samsun Serbest Bölgesi; http://www.samsunto.org.tr/tr/default.asp?eid=samsun_serbest_bolge, [10.05.2006].

¹⁶² Bkz Tablo 2; s.38.

¹⁶³ Toroslu; s.73.

¹⁶⁴ İstanbul-Trakya Serbest Bölgesi; <http://www.isbas.com.tr/site/kurumsal.asp>; [11.05.2006].

İstanbul Trakya Serbest Bölgesi'nin yıllık ticaret hacmi yıllar itibariyle artmaya devam etmektedir. Son olarak 2005 yılında ticaret hacmi 2.209.771.000 \$ olarak gerçekleşmiştir.¹⁶⁵

3.6.14. Kayseri Serbest Bölgesi

Bakanlar Kurulu'nun 11 Haziran 1997 gün ve 97/9524 sayılı kararı ile yer ve sınırları tespit edilen Kayseri Serbest Bölgesi'nin 6.905.000 m²'lik bir alan üzerinde kurulup işletilmesi amacıyla KAYSER (Kayseri Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş.)'e yetki verilmiştir. Bölgenin açılışı 1 Kasım 1998 tarihinde yapılmıştır.¹⁶⁶ Türkiye'nin en geniş serbest bölge alanına sahip bölgede, bazı firmalar üretim ve alım-satım konusunda aynı firma adına iki ruhsat aldıkları için gerçek ruhsat sahibi firma 58 adettir. Bölgenin en önemli tesisleri pamuk ipliği ve dokuma fabrikası, saç boru ve profil, elektrostatik toz boya, dayanaklı tüketim malları, alüminyum iletken tel tesisleri, beyaz eşya üretim fabrikası gibi üretim tesislerinden oluşmaktadır.¹⁶⁷

Kayser Serbest Bölgesi'nde yıllık ticaret hacmi 2004 yılında 297.566.000 \$, 2005 yılında da 362.405.000 \$ olarak gerçekleşmiştir.¹⁶⁸

3.6.15. Adana-Yumurtalık Serbest Bölgesi

Adana Yumurtalık Serbest Bölgesi, 29 Şubat 1992 tarih ve 2797 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile sınırları belirlenerek 4.7 kilometrelik alanda kurulmuştur. 1998 yılı sonlarında açılan ve ticari faaliyetleri 1999'da başlayan bölge, özellikle coğrafi ve fiziki şartları itibariyle enerji, petrol, petrokimya, demir-çelik, tekstil ve bunların yan ürünlerini üretmek ve üretimi yapılan hammaddelerin yeni ürünlerde kullanılmasını sağlamak amacıyla yapılacak yatırımlara en uygun serbest bölgelerin başında gelmektedir.¹⁶⁹ Bölgenin kurulup işletilmesi görevi TAYSEB Toros Adana

¹⁶⁵ Bkz Tablo 2; s.38.

¹⁶⁶ Kayseri Serbest Bölgesi; <http://www.kayser.com.tr/index.php?lang=tr&det=>, [11.05.2006].

¹⁶⁷ KAYSER AŞ. Hakkında; <http://www.kayser.com.tr/detay.php?lang=tr&sayfa=1&det=>, [11.05.2006].

¹⁶⁸ Bkz Tablo 2; s.38.

¹⁶⁹ Doğan; s56.

Yumurtalık Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş.'ye verilmiştir. Bölge, Türkiye'nin ağır sanayiye yönelik olarak tasarlanmış ilk ve tek serbest bölgesidir.¹⁷⁰

Adana Yumurtalık Serbest Bölgesi'nin yıllık ticaret hacmine bakıldığında; 2004 yılında 70.214.000 \$ olan ticaret hacminin 2005 yılında %20,9'luk bir artışla 84.885.000 \$ olarak gerçekleştiği görülmektedir.¹⁷¹

3.6.16. Avrupa Serbest Bölgesi

ASB, 16.10.1996 gün ve 96/910 sayılı Bankalar Kurulu Kararı ile hukuki varlığına kavuşmuştur. Tekirdağ'ın Çorlu ilçesinde kurulan ASB, 3 milyar dolar tutarında alt ve üst yapı yatırımları, 1 milyar dolar doğrudan ihracat planı ve 25 bin kişilik istihdam potansiyeli ile modern bir teknokenttir.¹⁷²

16 Nisan 1999'da hizmete girmiş olan ASB, sağladığı avantajların yanı sıra, diğer serbest bölgelerden farklı olarak özel tapu mülkiyetinin söz konusu olduğu, stratejik önemi olan ve sadece Türkiye-Avrupa arası değil, Dubai'ye alternatif olarak Uzakdoğu-Avrupa arası da köprü olmaya aday bir bölgedir. ASB'de faaliyetler üretim ve ihracat ağırlıklıdır.¹⁷³

ASB'de 2005 yılı itibariyle 190 firma faaliyet göstermekte ve 3000 kişi istihdam edilmektedir. Yıllık ticaret hacmi incelendiğinde ise bölgenin ticaret hacminde yıllar itibariyle ciddi artışlar olduğu görülmektedir. 2005 yılında ticaret hacmi 1.084 milyon dolar olarak gerçekleşmiştir.¹⁷⁴

3.6.17. Gaziantep Serbest Bölgesi

Yer ve sınırları, 07.07.1998 tarih ve 98/11368 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen Gaziantep Serbest Bölgesi'nin kurulması ve işletilmesi için Anonim Şirket olan GASBAŞ yetkili kılınmıştır. Gaziantep Serbest Bölgesi gerekli alt ve üst yapı

¹⁷⁰ Adana Yumurtalık Serbest Bölgesi; <http://www.tayseb.com/turkce/index.html>, [11.05.2006].

¹⁷¹ Bkz Tablo 2; s.38.

¹⁷² Avrupa Serbest Bölgesi; http://www.asb.com.tr/tr_asb_hakkimizda.asp, [11.05.2006].

¹⁷³ Bekir Kavruk; "Serbest Bölgeler Neden Gelişmiyor?", **Made in Turkey Dış Ticaret Dergisi**, S:4, Temmuz/Ağustos 2002, s.35.

¹⁷⁴ Avrupa Serbest Bölgesi; **İstatistik Veriler**, http://www.asb.com.tr/tr_asb_istatistiki_veriler.asp, [11.05.2006].

alışmaları tamamlanarak, GASBAŞ tarafından 05.07.1999 tarihinde işletmeye açılmıştır.¹⁷⁵

Gaziantep Serbest Bölgesi'nde yıllık ticaret hacmi 2005 yılında bir önceki yıla göre %16'lık bir düşüşle 132.431.759 \$ olarak gerçekleşmiştir. 2006 yılının ilk dört ayında ise ticaret hacmi 39.480.441 \$'dır. Söz konusu düşüşler yıllık yatırımlarda da kendisini göstermiştir. Nitekim, 2004 yılında 2.306.324 \$ olan yatırımlar 2005 yılında 1.459.108 \$'a gerilemiştir. 30.04.2006 tarihi itibariyle bölgede 196 kişinin istihdamı sağlanmaktadır.¹⁷⁶

3.6.18. Bursa Serbest Bölgesi

Bursa Serbest Bölgesi, Bursa sanayici ve iş adamlarının ortaklığıyla Bursa Serbest Bölge Kurucu ve İşletici A.Ş. olarak 1998 yılında serbest bölge kurmak ve işletmek üzere kurulmuştur. Kuruluş amacı Bursa'nın ithalat ve ihracat hayatını daha hızlı ve rekabet edebilir düzeye getirmektir. Bursa-Yalova karayolu güzergahında, Gemlik ilçesinde ve GEMPORT ve BORUSAN limanları bitişiğinde kurulmuş olan Bursa Serbest Bölgesi 11 Mayıs 2001 tarihinde ticari faaliyetine başlamıştır.¹⁷⁷

Bölge 2001 yılında faaliyete geçtiğinden beri ticaret hacmini her sene katlayarak artırmaya devam etmektedir. Bölgenin 2001 yılı yaklaşık ticaret hacmi 83.000.000 \$'dır.¹⁷⁸ 2004 yılında 2.223.382.000 \$ ticaret hacmi 2005'de 2.262.270.000 \$ olarak gerçekleşmiştir.¹⁷⁹

3.6.19. Denizli Serbest Bölgesi

Denizli Serbest Bölgesi'nin yer ve sınırlarının belirlenmesi ve DENSER Denizli Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş. tarafından işletilmesine ilişkin 2000/398 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 3 Mayıs 2000'de Resmi Gazete'de

¹⁷⁵ Gaziantep Serbest Bölgesi; <http://www.gasbas.com.tr/hakimizda.asp>, [11.05.2006].

¹⁷⁶ Gaziantep Serbest Bölgesi; **Yıllar İtibariyle Karşılaştırmalı Tablolar**, Nisan 2006, <http://www.freezone-antep.gov.tr>, [11.05.2006].

¹⁷⁷ Bursa Serbest Bölgesi; <http://www.buseb.com.tr/kurulus.htm>, [11.05.2006].

¹⁷⁸ Bursa Serbest Bölgesi; <http://www.buseb.com.tr/kurulus.htm>, [11.05.2006].

¹⁷⁹ Bkz Tablo 2; s.38.

yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.¹⁸⁰ Denizli Serbest Bölgesi, arazi ve bina mülkiyetlerine sahip olunmasına imkan veren “Özel Serbest Bölge Statüsü” ile 538.285 metrekare alan üzerine kurulmuştur.¹⁸¹ Amacı ihracatı artırmak, sermaye ve teknoloji transferi ile üretim faaliyetlerini hızlandırmak, ürünlerin uluslararası rekabet şansını yükseltmek olan DENSER’in 1 milyar USD ticaret hacmi ile 15.000 kişilik istihdam potansiyeline ulaşması planlanmaktadır.¹⁸²

2004 yılında bir önceki yıla göre %237,7’lik bir artışla 138.545.000 \$ olan yıllık ticaret hacmi, 2005 yılında 169.278.000 \$ olarak gerçekleşmiştir.¹⁸³

3.6.20. Kocaeli Serbest Bölgesi

2000/693 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca sınırları belirlenen Kocaeli Serbest Bölgesi, 30 yıl süreli serbest bölge statüsüne sahiptir. Kocaeli Serbest Bölgesi’nin alt ve üst yapısını gerçekleştirmek ve işletmek üzere yörenin orta ve büyük ölçekli sanayicileri bir araya gelerek KOSBAŞ Kocaeli Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş.’yi kurmuşlardır. 817.000 m² üzerinde kurulmuş olan bölgenin amacı, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli temin etmek, yatırımcıların dış finansman ve teknoloji transferi imkanlarından daha çok yararlanmasını sağlamaktır.¹⁸⁴

Kocaeli Serbest Bölgesi’nde gerçekleşen yıllık ticaret hacimleri incelendiğinde; bölgenin her geçen yıl işlem hacmini büyük oranlarda artırdığı görülmektedir. 2004 yılındaki ticaret hacmi 2003 yılına göre %320,6’lık çok büyük bir yükselişle 122.725.000 \$’a ulaşmıştır. 2005 yılında da ticaret hacmi yine artış göstererek 182.730.000 \$ olarak gerçekleşmiştir.¹⁸⁵

¹⁸⁰ DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü; “Yapılan Çalışmalar” <http://www.foreigntrade.gov.tr/ead/faaliyet00/sb.htm>, [10.05.2006].

¹⁸¹ Doğan; s.59.

¹⁸² Denizli Serbest Bölgesi; <http://www.denser.com.tr/tr/serbest.asp>, [11.05.2006].

¹⁸³ Bkz Tablo 2; s.38.

¹⁸⁴ Kocaeli Serbest Bölgesi; <http://www.kosbas.com.tr/tr/kurulusveamac/>; [11.05.2006].

¹⁸⁵ Bkz Tablo 2; s.38.

3.6.21. TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi

Bakanlar Kurulu'nun 26/11/1999 tarih ve 99/13725 sayılı kararı ile yer ve sınırları belirlenen yine aynı karar uyarınca kurulu işletilmesi için TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi'nin (TÜBİTAK MAM) yetkili kılındığı TÜBİTAK MAM Teknoloji Serbest Bölgesi kurulmuştur. TÜBİTAK MAM'a verilen Türkiye'nin ilk ve tek Teknoloji Serbest Bölgesi olan, TÜBİTAK MAM Teknoloji Serbest Bölgesi (TEKSEB) 2002 yılında faaliyete geçmiştir. TEKSEB'in kuruluş amaçları; Ar-Ge ve Ar-Ge'ye dayalı yüksek katma değer yaratabilecek teknoloji geliştirilmesine yardım etmek, ülkeye ileri teknoloji girişini hızlandırmak ve transfer edilen teknolojinin özümzenerek daha da geliştirilmesine destek olmaktır. Diğer serbest bölgelerden farklı olarak sadece TEKSEB'e özgü muafiyetler de tanımlanmıştır. TEKSEB'de faaliyet gösteren firmalar hem Serbest Bölgeler hem de Teknoloji Geliştirme Bölgelerine tanınmış avantajlardan yararlanmaktadırlar. Böylelikle, TEKSEB'de faaliyet gösteren şirketler, normalde araştırma ve geliştirme projeleri için alabilecekleri teşviklerin yanında, bu çalışmalarda kullandıkları malzeme ve cihazlarını yurtdışından veya yurtiçinden daha düşük maliyetlerle temin etmekte ve çalıştırdıkları personel için gelir vergisi ödememektedirler.¹⁸⁶

TÜBİTAK MAM Teknoloji Serbest Bölgesi, kurulduğu yıldan itibaren işlem hacmini artırarak faaliyetlerine devam etmektedir. 2005 yılında yıllık ticaret hacmi 14.842.000 \$ olarak gerçekleşmiştir.¹⁸⁷

3.7. Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamalarının Genel Analizi Ve İstatistik Veriler

Türkiye'de, 1980'li yıllar itibariyle ekonomide, uluslararası alanda rekabet edebilme amacına yönelik olarak ihracata dayalı büyüme modeli benimsenmiş ve 1985 yılında çıkarılan kanunla bir dış ticaret politikası olarak serbest bölgeler yasal olarak hayata geçmiştir.

¹⁸⁶ Önder Yetiş; "Türkiye'de ve Dünya'da Bir İlk:TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi (TEKSEB)", <http://www.marmarateknokent.com.tr/tr/tekseb/hakkinda2.html>, [11.05.2006].

¹⁸⁷ Bkz Tablo 2; s.38.

Ülkemizde ruhsat almış ve faaliyetini sürdüren 21 adet serbest bölge mevcuttur. Bunların büyük çoğunluğu kamu arazisi üzerine yine kamu işletici ve kurucu şirket organizatörlüğünde kurulmuştur; bu nedenle de mülkiyet hakkı yerine kiralama yöntemiyle “kullanıcı firmalar” oluşmuştur. Son yıllarda özellikle İstanbul-Trakya (İsbaş) Serbest Bölgesi ile başlayarak özel sektöre ait arazi üzerine mülkiyet hakkı (tapu) verilerek ve özel sektöre ait işletici ve kurucu şirket koordinasyonunda serbest bölgeler de oluşmuştur.¹⁸⁸

Türkiye’deki serbest bölgelerde amaç; bölge firmalarına uluslararası ticarete rekabet avantajının sağlanmasıdır. Buna yönelik üretim yapan firmalar, dahili vergilerden, iç mevzuattan ve bürokrasiden arındırılmış olan serbest bölgelerde sunulan avantajlarla daha ucuz maliyetlerle üretim yapma imkanı bulmakta ve nihai ürünlerinin dünya pazarlarında rekabet edebilir halde satılması mümkün olmaktadır. Bu özelliklerinde dolayı ülkemizdeki serbest bölgeler ekonomik krizlerin yarattığı istikrarsızlık ortamında önemli işlev görmüştür. Bu dönemde sanayiciler için ucuz ve düzenli hammadde ve aramalı ithalatı olanağı ihracat ürünlerinde rekabet avantajı yaratmıştır.¹⁸⁹

Hali hazırda faaliyette bulunan bölgeler itibariyle yıllık ticaret hacimleri incelendiğinde 2005 yılı sonunda gerçekleşen toplam ticaret hacminin 23.362.826.000 \$ olarak gerçekleştiği ve bunun yarısından fazlasını ticaret hacmi açısından ilk üç sırada yer alan İstanbul-Deri, Ege ve İstanbul-AHL serbest bölgelerinin oluşturduğu görülmektedir. 2006’nın ilk dokuz ayı değerlendirmeye alındığında da farklı bir tabloyla karşılaşılmamaktadır.¹⁹⁰ Türkiye’nin toplam dış ticaret hacmi 2005 yılında 190.249.000.000 \$¹⁹¹ olarak gerçekleşmiştir ve bu tutarın yaklaşık %12’lik kısmı serbest bölgelere aittir.

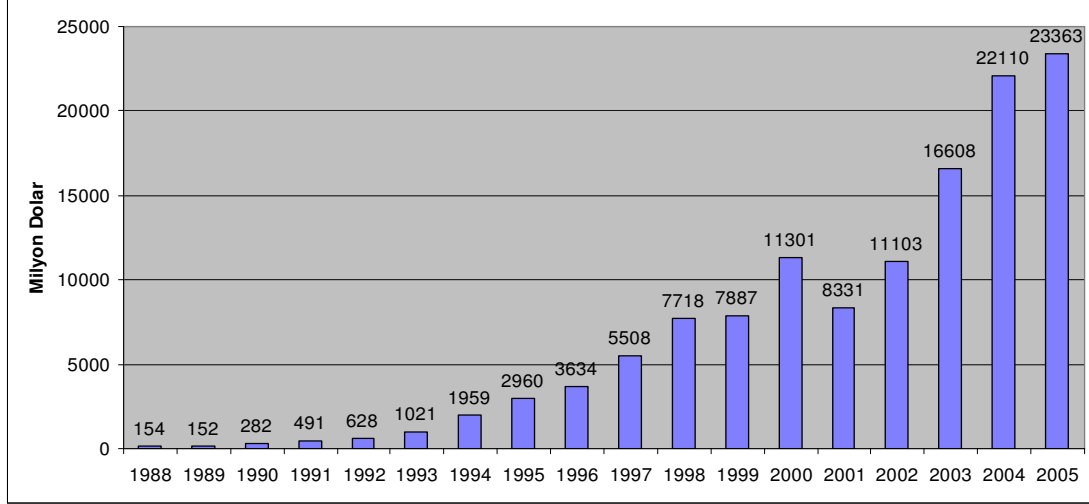
¹⁸⁸ İlhan Kırıktas; “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar”, **Vergi Dünyası**, S.278, Ekim 2004, s.151.

¹⁸⁹ Kevser Altay Ebiri; “Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvik ve Avantajlar”, s.115-116.

¹⁹⁰ Bkz Tablo 2; s.38.

¹⁹¹ DTM Dış Ticaret İstatistikleri (Yıllık ve Dönemsel); <http://www.dtm.gov.tr/ead/ekolar1/eko01.xls>, [18.05.2006].

Tablo 3
Yıllar İtibariyle Ticaret Hacmi
Milyon ABD \$



Kaynak: DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü 3 Aylık Raporu–Aralık 2005;
<http://www.dtm.gov.tr/sb/aralikbulten.doc>, [28.02.2006], s.4.

Faaliyete geçilen ilk yıllardan bugüne kadar serbest bölgelerimizin ticaret hacminin yıllar itibariyle artış kaydettiği, yalnızca ülkemizin ciddi bir ekonomik kriz yaşadığı 2001 yılında düşüş meydana geldiği görülmektedir. Yukarıdaki grafikte de görüldüğü gibi serbest bölgelerimizin sağladığı ticaret hacmi 2002 yılında itibaren tekrar yükselişe geçmiş ve Türkiye'nin dış ticaretinde azımsanamayacak bir paya sahip olmuştur.

Tablo 4
Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı (1000 ABD \$)
2006 Ocak-Eylül

Sektörler	Yurtiçinden Bölgelere	%	Bölgelerden Yurtiçine	%	Yurtdışından Bölgelere	%	Bölgelerden Yurtdışına	%	Toplam	%
I. TARIM	50.921	2,2	66.665	1,1	144.379	2,4	86.811	2,5	348.775	2,0
<i>A-BİTKİSEL ÜRÜNLER</i>	33.684	1,5	48.621	0,8	116.179	1,9	81.782	2,3	280.266	1,6
<i>B-HAYVANSAL ÜRÜNLER</i>	15.846	0,7	17.821	0,3	26.591	0,4	2.594	0,1	62.852	0,4
<i>C-SU ÜRÜNLERİ</i>		0,0	27	0,0	1.418	0,0	729	0,0	2.174	0,0
<i>D-ORMAN ÜRÜNLERİ</i>	1.391	0,1	196	0,0	190	0,0	1.706	0,0	3.483	0,0
II. MADENCİLİK-TAŞOCAKÇILIĞI	11.939	0,5	3.455	0,1	3.127	0,1	15.189	0,4	33.711	0,2
III. SANAYİ	2.235.819	97,3	5.830.778	98,8	5.880.496	97,6	3.427.671	97,1	17.374.765	97,8
<i>A-İŞLENMİŞ TARIM ÜRÜNLERİ</i>	62.107	2,7	100.385	1,7	259.223	4,3	272.657	7,7	694.372	3,9
<i>B-İŞLENMİŞ PETROL ÜRÜNLERİ</i>	6.218	0,3	23.808	0,4	23.034	0,4	625	0,0	53.684	0,3
<i>C-SANAYİ ÜRÜNLERİ</i>	2.167.495	94,3	5.706.586	96,7	5.598.239	92,9	3.154.389	89,4	16.626.709	93,6
T O P L A M	2.298.679	100	5.900.898	100	6.028.002	100	3.529.671	100	17.757.251	100

Kaynak: DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü; “Sektörel Ticaret Hacmi”,
http://www.dtm.gov.tr/SB/sb_sektor.xls, [30.10.2006].

Tablo 5
Serbest Bölgelerdeki Faaliyet Ruhsat Sayısı
30.09.2006

Faaliyet Konuları	Y e r l i		Y a b a n c ı		T o p l a m		Toplam
	Kiracı	Yatırımcı	Kiracı	Yatırımcı	Kiracı	Yatırımcı	
ÜRETİM	287	393	93	75	380	468	848
ALIM-SATIM	1.689	388	325	74	2.014	462	2.476
KURUCU-İŞLETİCİ/İŞLETİCİ	4	19	0	2	4	21	25
DİĞER	131	369	24	58	155	427	582
<i>Toplam</i>	2.111	1.169	442	209	2.553	1.378	
Genel Toplam	3.280		651		3.931		3.931

Kaynak: DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü; “Serbest Bölgelerdeki Faaliyet Ruhsat Sayısı”,
http://www.dtm.gov.tr/SB/sb_firma.xls, [30.10..2006].

2006’nın ilk dokuz aylık verilerine göre, serbest bölgelerde toplam ticaret hacminin %97,8’ini sanayi ürünleri oluşturmaktadır. Bunu %2 ile tarım ve %0,2 ile madencilik sektörleri izlemektedir. Sanayi ürünleri ticaretinde ilk sırada toplam ticaret hacminde yaklaşık %24,6’lık payı ile makine sanayi ürünleri yer almaktadır. %16 ile

tekstil-konfeksiyon sektörü ve %13,5 ile otomotiv sanayi ürünleri makine sanayi ürünlerini izlemektedir.¹⁹²

Tablo 5’de de görüldüğü gibi Eylül 2006 itibariyle serbest bölgelerimizde 651’i yabancı, toplam 3.931 firma faaliyet göstermekte ve bunların 848’si yani yaklaşık %22’si üretim yaparken geriye kalan %78’lik kısım başta alım-satım olmak üzere diğer üretim dışı faaliyetlerde (depo işletmeciliği, montaj-demontaj, bankacılık vb.) bulunmaktadır. Serbest bölgelerde bulunan yabancı firmaların yaklaşık %26’i (168 firma) üretim alanında faaliyette bulunurken geriye kalan firmaların büyük çoğunluğu alım-satım alanında faaliyet göstermektedir. Toplam firma sayısı içinde yabancı firmaların %16.5’luk paya sahip olması, serbest bölgelerin temel amaçlarından olan yabancı sermaye girişini hızlandırma çabalarının tam anlamıyla başarılı olmadığını göstermektedir. Bunun yanı sıra tüm firmalar içinde üretim alanında faaliyette bulunanların oranı da, serbest bölgelerin temel amaçlarından bir diğeri olan “Türkiye’de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak” için yeterli düzeyde gerçekleşmemiştir.

Yabancı firmalar, herhangi bir yatırım gerektirmeyen ve yurt dışında ürettikleri malları Türkiye pazarlarına en elverişli koşullarda pazarlama işlevini yürütmektedirler. Bu nedenle ihracattan çok ithalat eğilimlidirler. Yabancı sermayeyi teşvik etmek amacıyla yapılan tüm teşviklere rağmen bu amaca yeteri kadar ulaşılamamasında, Türkiye’nin koşullarının siyasi, ekonomik yapısının ve serbest bölgeler ile yabancı sermaye arasındaki yakın fonksiyonel ilişkinin göz ardı edilmemesi gerekmektedir.¹⁹³

¹⁹² DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü 3 Aylık Raporu-Eylül; <http://www.dtm.gov.tr/SB/Eylulbulten.pdf>, [28.11.2006], s.5.

¹⁹³ Muzaffer Kökver; “Serbest Bölgelerde Gerek Mevcut Yatırımcıyı, Gerekse Yeni Yatırımcıları Tedirgin Etmeyecek Nitelikte Bir Yapısal Düzenlemeye Acilen İhtiyaç Vardır”, s.119.

Tablo 6
Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı (1000 ABD \$)
2006 Ocak-Eylül

Ülkeler	Bölgelere Giriş	%	Bölgelerden Çıkış	%	Toplam	%
I. OECD ve AB ÜLKELERİ	4.346.459	52,2	2.321.375	24,6	6.667.834	37,5
A. AB (25) ÜLKELERİ	3.435.606	41,3	2.090.224	22,2	5.525.830	31,1
B. DİĞER OECD ÜLK.	910.853	10,9	231.151	2,5	1.142.004	6,4
II. DİĞER AVRUPA ÜLKELERİ	38.927	0,5	107.618	1,1	146.546	0,8
III. BAĞIMSIZ DEVLETLER TOPLULUĞU	277.568	3,3	380.596	4,0	658.164	3,7
IV. KUZAY AFRIKA VE ORTADOĞU	254.930	3,1	371.255	3,9	626.186	3,5
V. DİĞER ÜLKELER	1.110.070	13,3	348.826	3,7	1.458.896	8,2
VI. TÜRKİYE	2.298.727	27,6	5.900.899	62,6	8.199.626	46,2
T O P L A M	8.326.681	100	9.430.570	100	17.757.251	100

Kaynak: DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü; “Ülkeler İtibariyle Ticaret Hacmi”, http://www.dtm.gov.tr/SB/sb_ulke.xls, [30.10.2006].

Ülkemiz açısından, yurtiçinden bölgelere yapılan satışlar ihracat, bölgelerden yurtiçine hareketler ise ithalat sayılmaktadır. Ticaret hacminin ülkelere göre dağılımı incelendiğinde göz önünde bulundurulması gereken en önemli noktalardan biri de budur.

2006 yılının ilk dokuz ayında gerçekleşen toplam 17,8 milyar dolarlık ticaret hacmi, bölgelere giriş-çıkışlar açısından ülkeler bazında incelendiğinde karşımıza şu sonuçlar çıkmaktadır: Bölgelere giren malların %27,6’sı Türkiye’den sağlanırken bölgelerden çıkan malların %62,6’sı Türkiye’ye yöneliktir. Yani serbest bölgelerimizin ticaret hacmi ülkeler bazında değerlendirildiğinde toplamda %46,2’lik payla Türkiye birinci sırada yer almaktadır. Türkiye’yi %37,5 oranıyla OECD ve AB ülkeleri izlemektedir. Bu ülkeler, bölgelere giriş açısından %52,2 ile ilk sıradadır, bölgelerden çıkışta ise bu ülkelerin payı %24,6’dır. Bölgelerden yapılan 9.4 milyar dolarlık çıkış içinde %62,6 lık pay Türkiye’ye yapılan ithalata aittir. Toplam ticaret hacmi içinde bölgeye girişlerin oranı %47, bölgeden mal çıkışlarının oranı ise %53’tür. Söz konusu oranların birbirine yakın değerler olması, ister istemez akıllara serbest bölgelerimizin üretim amaçlı çalışmaktan çok depo işlevi üstlendiklerini getirmektedir. Çünkü, serbest

bölgelerden beklenen, bölgelere giren malların çeşitli üretim aşamalarından geçmek ve belli bir katma değer yaratmak suretiyle ihraç edilmesidir. Sonuç olarak tüm bu istatistiki veriler beraber ele alındığında; ülkemizdeki serbest bölgelerin ihracat değil, ithalat ağırlıklı bir ticaret hacmi gerçekleştirdiği söylenebilir.

Tablo 7
Serbest Bölgelerde İstihdam
(30.09.2006)

Bölgeler	İşçi	Büro Personeli	Diğer	Toplam
Ege	13.008	420	38	13.466
Mersin	4.994	493	921	6.408
Bursa	4.356	421	83	4.860
Antalya	2.713	274	128	3.115
İst.Deri	1.140	633	490	2.263
İzmir Menemen	1.612	192	210	2.014
İst. AHL	235	1211	510	1.956
Avrupa	1.457	142	66	1.665
Kocaeli	1.186	82	144	1.412
İst. Trakya	498	310	229	1.037
Kayseri	911	22	55	988
Tübitak-Mam	234	409	52	695
Gaziantep	114	60	12	186
Adana-Yum.	95	63	11	169
Denizli	35	25	25	85
Samsun	47	7	7	61
Trabzon	20	5	16	41
Mardin	13	0	4	17
Rize	5	3	4	12
D.Anadolu	0	0	0	0
Toplam	32.673	4.772	3.005	40.450

Kaynak: DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü; “Serbest Bölgelerde İstihdam Verileri”, http://www.dtm.gov.tr/SB/sb_istihdam.xls, [30.10.2006].

Eylül 2006 itibariyle, serbest bölgelerimizde toplam 40.450 kişi istihdam edilmektedir. Bölgeler açısından istihdama, bakıldığında Ege Serbest Bölgesi’nin açık farkla ilk sırada yer aldığı görülmektedir. 13.466 kişiyi istihdam eden bölge, 21 bölgenin toplam istihdam oranının %33’ünü tek başına karşılamaktadır. Ege bölgesini, 6.408 kişilik istihdam ile Mersin ve 4.860 kişilik istihdam ile Bursa serbest bölgeleri takip etmektedir. Bölgeler itibariyle istihdam (tablo 7) ve ticaret hacimleri (tablo 2)

birlikte incelendiğinde arada pek paralellik olduğu söylenemez. 2006'nın ilk dokuz ayında ise 5.2 milyar dolarlık işlem hacmi gerçekleştirmiş olan İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi'nde toplam 2.263 kişi istihdam edilmekte ve kişi başına düşen ticaret hacmi yaklaşık 2.3 milyon dolar olarak gerçekleşmektedir. Buna karşılık Mersin Serbest Bölgesi'nde 2006'nın ilk dokuz ayında 1.3 milyar dolarlık işlem hacmi gerçekleşmiş ve toplam 6.408 kişi istihdam edilmektedir. Bu durumda kişi başına düşen ticaret hacmi ilk dokuz ay için yaklaşık 209 bin dolar olmaktadır.

Kimi bölgede istihdam edilen kişi başına düşen ticaret hacmi yüksek iken kimi bölgede düşük kalmaktadır. Bu sonuca katma değeri yüksek yada düşük işlemler nedeniyle ulaşılmıştır, şeklinde bir değerlendirme yapılabilir. Ancak bölgelerin yüz ölçümleri ile bölgede faaliyette bulunan firmaların faaliyetleri dikkate alındığında bazı bölgelerin üretim, bazı bölgelerin de ticaret ağırlıklı faaliyet gösterdiği sonucuna varmak daha doğru olacaktır.¹⁹⁴

Türkiye'deki serbest bölgelerin ülke ekonomisine katkısı yadsınamaz bir gerçektir. Yapılan eleştiriler serbest bölgelerimizden hiç fayda sağlanmadığı anlamına gelmemektedir. Her geçen yıl bölgelerden sağlanan işlem hacmi artmakta ve ülkenin dış ticaretinde önemli bir paya sahip olmakta, sınırlı da olsa belli bir miktar istihdam sağlanmakta, üretici firmaların sayısı artırılmaya çalışılmakta, ihracatın artırılması yönünde alt yapı sağlanmış bulunmaktadır. Bunların yanında, bölgede yapılan faaliyetlerle Türkiye'ye döviz kazandırılmakta ve yabancı sermaye ile birlikte getirilen yeni teknoloji sayesinde ülkemizdeki diğer firmalar da modern teknolojiyle çalışma fırsatı yakalamış olmaktadır. Eleştirilen nokta bu ekonomik faydaların beklenenden az olması yada söz konusu ekonomik etkilerin istenilenden farklı yönde gerçekleşmesidir.

Ülkemizin jeopolitik ve lojistik konumu nedeniyle serbest bölgelerimiz üretim, istihdam, ihracat, dış pazarlama, reexport, depolama işlemleri için büyük önem arz etmektedir. Aslında her ülke kendi ulusal ihtiyaçlarına göre vergi muafiyeti başta olmak üzere birçok teşvikler uygulamaktadır.¹⁹⁵ Yani, Türkiye'deki serbest bölgeler

¹⁹⁴ Kökver; "Serbest Bölgelerde Gerek Mevcut Yatırımcıyı, Gerekse Yeni Yatırımcıları Tedirgin Etmeyecek Nitelikte Bir Yapısal Düzenlemeye Acilen İhtiyaç Vardır", s.120.

¹⁹⁵ Atıla Bağrıaçık; "Türkiye'de Serbest Bölgeler Üzerine Bir Değerlendirme", **Yaklaşım**, S:154, Ekim 2005, s.17.

halihazırda sağladıkları ekonomik faydalardan çok daha fazlasını sağlayabilecek imkanlara sahiptirler.

Bir ülkede uygulanan teşvik sistemi, o ülkenin gelişmişlik düzeyi, sosyal yapısı ve kalkınma stratejisi ile yakından ilişkilidir. Eğer bir ülke rekabete açık ve ihracata dönük bir sanayileşme politikası benimsemişse veya kalkınmışlık düzeyi bakımından bölgeler arasında önemli farklılıklar mevcutsa yada çevresel faktörler ön plandaysa, ülkenin teşvik sisteminin de bu hususlar dikkate alınarak oluşturulması gerekir. Şüphesiz ki, getirilen her teşvikin ülke için katlanılması gereken bir maliyeti vardır. Uygulanan teşvikler yoluyla, ülkenin üretim ve istihdam kapasitelerine yapılacak olumlu katkının orta ve uzun vadede bu maliyetleri fazlasıyla telafi etmesi beklenir.¹⁹⁶ Serbest bölgelerimizde sağlanan teşvikler oldukça geniş kapsamlıdır ve bu teşvikler bölgeleri firmalar için çekici kılmaktadır. Bununla birlikte ülkemizde söz konusu teşvikler çerçevesinde serbest bölgelerin kötüye kullanımı konusu üzerinde tartışmalar sürüp gitmektedir.

İşletmeler, serbest bölgelerin avantajlarından yararlanmak üzere, bu yerlerde şube açmak veya kardeş şirketler kurma yoluna gitmişlerdir. Ancak, serbest bölgelerde kurulan söz konusu işletmeler ile gerçekleştirilen ilişkiler genellikle sancılı olmuştur. Bu işlemlerin gerçekliği ve muvazaa oluşturup oluşturmadığı hep sorgulana gelmiştir.¹⁹⁷ Bu sorun serbest bölgelerimizin ülke ekonomisine etkileri açısından en büyük olumsuzluk olarak değerlendirilebilir. Öyle ki, başta transfer fiyatlandırması olmak üzere, serbest bölgelerin temel amaçlarından sapılarak kullanılmasının önünü kesmek ve AB'ye uyum sürecinin bir gereği olarak, 5084 sayılı yasa ile sağlanan teşviklerin sınırlandırılması yoluna gidilmiştir. Bu nedenle konunun daha ayrıntılı ele alınmasında fayda vardır.

¹⁹⁶ M. Akif Hamzaçebi; "14 Yıllık Serbest Bölge Maceramız Bekleneni Vermedi", **Made in Turkey Dış Ticaret Dergisi**, S:4, Temmuz/Ağustos 2002, s.27.

¹⁹⁷ İsmail Işık ve Mehmet Çankaya; "Serbest Bölgedeki Şubelere Satışlarda Örtülü Kazanç Konusunun Değerlendirilmesi-I", **Yaklaşım**, S:151, Temmuz 2005, s.53.

3.7.1. Olası Muvazaalı İşlemler ve Transfer Fiyatlandırması

Serbest bölgelerde olası muvazaalı işlemlerden bazıları şu şekilde sıralanabilir:¹⁹⁸

- Bölgedeki kredi maliyetlerinin düşüklüğü nedeniyle Türkiye’deki firmalarca kullanılan kredilerin serbest bölgedeki firma (yada şube) tarafından kullanılmış gibi gösterilmesi,
- Örtülü kazanç dağıtımı, şube-merkez yada birbiriyle ortaklık yada benzer menfaat bağı içerisindeki firmalar arasında gerçekte olmayan borç alacak ilişkileri yaratarak Türkiye’deki merkez yada diğer firmalarda vergi matrahını aşındırmaya yönelik işlemler yapılması,
- Bölgede yapılan giderlerin yurt içindeki kazancın tespitinde dikkate alınması,
- Bölgeye Türkiye’den giren malların tekrar yurtiçine sokulması suretiyle mal bedellerinde oynamalar yapılarak vergi ziyaına sebebiyet verilmesi,
- Normalde yurtiçinden yapılan ihracatın serbest bölgeden yapılmış gibi gösterilerek, kazancın serbest bölgelerde bırakılması. Yada bölge üzerinden yapılan ithalatta fiyat ayarlamaları yapmak suretiyle kazancın serbest bölgede elde edilmiş gibi gösterilmesi (transfer fiyatlandırması).

Yukarıda sayılan işlemlerin dışında birde, yüksek ücretlilerin bölgede çalışmadıkları halde buralarda çalışıyor gösterilmeleri yoluyla stopajsız bırakılmaları da söz konusudur. Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği’ne tam uyulması halinde fiilen bölgede çalışmayanların bölgeye alınması mümkün değildir. Bölge dışındaki grup şirketlerinde, merkez şirkette veya diğer ortaklıklarda çalıştıkları halde buralarda çalışan yüksek ücretli personelin serbest bölgedeki şubelerde çalışıyor gösterilmesi sadece

¹⁹⁸ Kökver; “Serbest Bölgelerde Gerek Mevcut Yatırımcıyı, Gerekse Yeni Yatırımcıları Tedirgin Etmeyecek Nitelikte Bir Yapısal Düzenlemeye Acilen İhtiyaç Vardır”, s.122.

ücretlilere ait stopaj vergisinin kaçırıldığına değil kasten ve bilerek vergi ziyanına yol açmakla ayrıca soruşturmayı da gerektirebilir.¹⁹⁹

Serbest bölgelerde; çeşitli şekillerde kullanıcı olunabilmektedir. Her halde şahıs şirketi (kolektif, adi ortaklık yada şahıs firmaları), limited, anonim yada eshamlı komandit şirket şeklinden herhangi birinin tercih edilmesi mümkündür. Genellikle kazançları istisna olanlar yani istisna hakkı bulunanlar kurumlar vergisi mükellefi olmak yerine gelir vergisi mükellefi olacak şekilde örgütlenmektedirler. Zira; kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançları istisnadan yararlansa bile ortaklara dağıtılacak karın stopajı vardır ve ortaklar açısından duruma göre menkul sermaye iradı olarak beyanı gerekecektir. Oysa gelir vergisi mükellefi olacak şekilde örgütlenenlerin kazançları gelir vergisinden istisna olduğu gibi karın ayrıca temettü olarak dağıtımı yani menkul sermaye iradına dönüşümü söz konusu değildir.²⁰⁰

Serbest bölgelerimizce zemin hazırlandığı düşünülen muvazaalı işlemlerden en önemlisi transfer fiyatlandırmasıdır. Transfer fiyatlandırması (Transfer Pricing), birbiriyle bağlı şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım-satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlardır. Transfer fiyatlandırmasının emsallerinden farklılık arz etmesi halinde, farklılıkların tanımlaması “örtülü kazanç” kavramı ile yapılmaktadır. Transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç kavramları bir arada değerlendirildiğinde, emsallerine uygun olmayan transfer fiyatlandırmaları örtülü kazanç olarak mütalaa edilebilecektir. Diğer deyişle örtülü kazanç, transfer fiyatlarının kötüye kullanılması olarak değerlendirilebilir.²⁰¹

Transfer fiyatlandırması ile ilgili yasal düzenlemeler, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu²⁰²,’nun 13. maddesinde yer almıştır. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığı altında düzenlenmiş olan söz konusu maddenin birinci fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit

¹⁹⁹ İlhan Kırıktaş; “Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-II”, **Yaklaşım**, S:153, Eylül 2005, s.137.

²⁰⁰ İlhan Kırıktaş; “Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-I”, **Yaklaşım**, S:152, Ağustos 2005, s.154.

²⁰¹ Şükrü Şenalp; “Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırması ve İlişkili Taraf Kavramları”, 7 Ocak 2006, http://www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm, [18.05.2006].

²⁰² 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım yada satımında bulunmaları halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiştir.

5520 Sayılı yeni Kanun yürürlüğe girmeden önce, örtülü kazanç ile ilgili olarak 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. ve 17. maddelerindeki hükümler uygulanmaktaydı. 5520 Sayılı Kanun'un 37. maddesine göre söz konusu Kanun 1.1.2006 tarihinden geçerli olarak yürürlüğe girmiş, 36. madde ile de 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu tümü ile yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla 2006 yılında, 5422 sayılı Kanun'un örtülü kazanç dağıtımına ilişkin 15 ve 17. maddeleri uygulanamaz. Öte yandan 5520 sayılı (yeni) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin hükmü de aynı kanunun 37. maddesine göre 1.1.2007 tarihinde yürürlüğe girecektir. Dolayısıyla 2006 yılında bu konuda uygulanacak bir hüküm bulunmamaktadır.²⁰³ 2007 itibariyle uygulanacak olan ve örtülü kazanç dağıtımına ilişkin hükümleri ihtiva eden 13. madde eski yasal düzenlemelere nazaran daha kapsamlı düzenlemeleri içermektedir.

Örtülü kazancın dağıtımında objektif ve subjektif olmak üzere iki unsur esas alınmıştır. Örtülü kazancın gerçek anlamda varlığından söz edebilmek için bu unsurların bir arada bulunmaları gerekmektedir.

Dağıtımın yapılış biçimi örtülü kazanç dağıtımının objektif unsurudur. Diğer bir ifade ile kurumun belli ilişkiler içinde olduğu kimselere kendi varlığından bedelsiz olarak kıymet aktarması veya bunlarla olan iktisadi ilişkilerinde emsalinden farklı fiyat uygulaması ve bu farklılığın göze çaracak derecede olması sonucunda kurum kazancında bir azalmanın olması, örtülü kazanç dağıtımının objektif unsurudur.²⁰⁴ Örtülü kazanç dağıtımının subjektif unsuru, dağıtımın bilerek ve istenilerek yapılmasıdır. Şirketin dağıtımını bilerek yapması, şirketin ortağı olmayan üçüncü kişiye karşı sağlayamayacağı menfaati ortağına yada ortağının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel

²⁰³ Bumin Doğrusöz; "2006 Yılında Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Dünya**, 21.09.2006, http://www.dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale_id=279434&dept_id=1007, [04.10.2006].

²⁰⁴ İsmail Işık ve Mehmet Çankaya; "Serbest Bölgedeki Şubelere Satışlarda Örtülü Kazanç Konusunun Değerlendirilmesi-I", s.59.

kişilere sağlamasıdır. Söz konusu unsur anılan maddede, **emsaline²⁰⁵ göre göze çarpacak derecede yüksek ve düşük**” fiyat, bedel ve şartlarda işlem yapılması biçiminde belirtilmiştir.²⁰⁶

5084 sayılı Kanunla serbest bölgelerde Türk Vergi Kanunları geçerli hale getirilerek, burada faaliyet gösteren mükelleflere ilişkin sınırsız ve süresiz vergisel teşviklere son verilmiş bulunmaktadır. Kanunun maddelere ilişkin gerekçelerinde ise bu durumun, serbest bölgelerin haksız rekabete yol açmaları ve vergisel anlamda da transfer fiyatlandırması yolu ile vergiye tabi olabilecek kazançların bu bölgelere aktarılması sonucunda vergiden kaçınmanın bir yolu olması sebep olarak gösterilmiştir. Ayrıca vergi incelemesi yapılamaması ve bu nedenle bilgi alınamaması dolayısıyla söz konusu mükelleflerin ülke içindeki mükelleflerle olan ilişkilerinde vergisel anlamda açık ve doğru bir şekilde kavranamaması da başka bir sebep olarak yine gerekçede belirtilmiştir.²⁰⁷

Kimi çevrelerce, serbest bölgelerin gerçekten haksız rekabete yol açtığı düşünülmektedir. Bu konu iki ayrı ihracatçı firma üzerinden basit bir örnek ile açıklanmaya çalışılmıştır: “Birinci firma Kars’ta ve ihracatını serbest bölge dışında yapıyor, 70.000 YTL’ye imal ettiği (Y) malını (X) ülkesine 100.000 YTL bedelle satıyor. Elde edilen kazanç 30.000 YTL. Birinci firmamız %30 oranında 9.000 YTL Kurumlar Vergisi ödüyor. İkinci firmamız ise İstanbul’da faaliyet gösteriyor ve yine İstanbul’da bir serbest bölgede kardeş firma kuruyor. Firmamız aynı (Y) malını bu kardeş firmaya 75.000 YTL’ye satıyor. Elde ettiği kazanç 5000 YTL ve ödeyeceği Kurumlar Vergisi de 1.500 YTL. Kardeş firma ise (Y) malını yine 100.000 YTL bedelle (X) ülkesine satıyor. Kazanç 25.000 YTL, vergi “0”. Görüldüğü gibi, her iki ihracatçı firma da aynı (Y) malını, (X) ülkesine ve 100.000 YTL bedelle satıyor. Ancak Kars’taki

²⁰⁵ Emsaller konusunda; işletme içi, işletme dışı ve kanuni olmak üzere üç emsal dikkate alınmaktadır. İşletme içi emsaller, işletme tarafından yapılan aynı nitelikteki işlemler ve bu işlemlere uygulanan bedellerdir. İşletme dışı emsaller, işletme içi emsal bulunmadığında dikkate alınır. İşletme dışı emsalde aynı konuda faaliyet gösteren ve yapıları itibarıyla birbirine benzeyen firmaların aynı nitelikteki işlemleri ve bunlara uygulanan bedellerdir. Kanuni emsaller ise, ilgili kanunlarca tespit edilmiş emsallerdir ve genellikle bağlayıcılıkları vardır. (İsmail Işık ve Mehmet Çankaya; “Serbest Bölgedeki Şubelere Satışlarda Örtülü Kazanç Konusunun Değerlendirilmesi-II”, **Yaklaşım**, S:152, Ağustos 2005, s.65-66-67).

²⁰⁶ İsmail Işık ve Mehmet Çankaya; “Serbest Bölgedeki Şubelere Satışlarda Örtülü Kazanç Konusunun Değerlendirilmesi-II”, **Yaklaşım**, S:152, Ağustos 2005, s.62.

²⁰⁷ Akbulut; s.114.

ihracatçı firma, bu satış üzerinden 9.000 YTL vergi öderken, İstanbul’da faaliyette bulunan ve serbest bölgede kardeş firması olan ikinci ihracatçı firmanın katlandığı vergi yükü 1.500 YTL. Kars’taki firma altı kat fazla vergi ödüyor”.²⁰⁸

Serbest bölgelerde transfer fiyatlandırması yolu ile vergiden kaçınma sorunu uzun yıllardır gündemde olan bir konu olmuştur. Bu sorunla mücadelede öncelikli olarak yapılması gereken şey transfer fiyatlandırması konusunda yasal zemini oluşturmaktır. Yoksa serbest bölgeleri tamamen vergisel alan içine sokmak, hem serbest bölgeler ile beklenen amaçlara ters düşebilir hem de transfer fiyatlandırması konusunda yapılması gereken araştırmaların şevkini kırabilir.²⁰⁹

3.8. Serbest Bölgelerde Çalışma Ve Sosyal Güvenlik

Serbest bölgelerde çalışma ve sosyal güvenlik esasları 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 10. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; serbest bölgelerde, faaliyet gösterecek iş yerlerinde yabancı uyruklu yönetici ve vasıflı personel çalıştırılabilir. Buna ait esaslar yönetmelikle belirlenir. Serbest bölgelerde Türkiye Cumhuriyeti sosyal güvenlik mevzuatı hükümleri uygulanır.

Çalışma esasları ve sosyal güvenlik konuları Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği ile belirlenmiştir. Yönetmeliğin 17. maddesinde çalışma esasları düzenlenmiştir. Buna göre; kullanıcılar ve bunların bölgedeki işyerleri ile bu işyerlerinde çalışanlar, Bölge Müdürlüklerinin gözetim ve denetiminde, Türkiye Cumhuriyeti çalışma mevzuatı hükümlerine tabi tutulurlar. Türkiye sınırları içindeki işyerleri için öngörülen ücret ve fazla çalışma esasları, Bölge Kurucusu ve İşleticisi veya İşletici ve Kullanıcıların işyerleri için de uygulanır.

Yönetmeliğin 18. maddesine göre; Kullanıcılar, bölgede çalıştırma ihtiyacı duydukları yabancı yönetici ve vasıflı personel için “Çalışma İzni” almak üzere, Bölge Müdürlüğüne veya Genel Müdürlüğe müracaat ederler. Yapılan bu talep, Genel Müdürlük tarafından ilgili mercilerle de koordinasyon sağlanmak suretiyle

²⁰⁸ Serbülent Bayrak; “Serbest Bölgelerde Vergiye Dair Niyetler”, 26 Nisan 2006, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/vsatirarasi/4318163.asp>, [22.05.2006].

²⁰⁹ Akbulut; s.114.

değerlendirilir ve uygun görülenlere “Çalışma İzin Belgesi” verilir. Kullanıcılar, yanlarında çalıştırdıkları kişilerin bölge içindeki hareket ve davranışlarından, çalışma esnasında üçüncü şahıslara veya bölgeye verdikleri zararlardan müteselsilen sorumludurlar.

Yönetmeliğin 19. ve 20. maddelerinde ikamet ve çalışma izni ile çalışma saatlerine ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Bölgede ikamet yasaktır. Ancak, güvenliğin sağlanması için bölgenin kontrol ve korunmasıyla görevlendirilmiş olan güvenlik, gümrük muhafaza ve koruma görevlilerinin, keza yaptıkları işlerin mahiyeti gereği bölgede ikamet zorunda bulunanlar ile bölgede işgücünü takip eden gece de çalışmak zorunda bulunanların ikamet/gece çalışma izinleri, güvenlik ve gümrük idaresine yazılı bilgi verilmek suretiyle, Bölge Müdürlüğünce verilir. Bölgede verilen ikamet/gece çalışma izinleri sınırlı olup, ancak yukarıda belirtilen görevliler için hüküm ifade eder. Bu izin hiçbir şekil ve suretle bu görevlilerin yakınlarını veya ailelerini kapsamaz. Bölgede günde 24 saat ve haftada 7 gün çalışma yapılabilir. Ancak, bölgede yapılacak işler ile yük alıp vermek ve her türlü gümrük işlemlerinin normal çalışma saati içinde yapılması esastır. Normal çalışma saatleri dışında veya tatil zamanlarında gümrükle ilgili iş yapılması yazılı olarak istenildiği takdirde bu istek, Bölge Müdürlüğünce uygun görüldükten ve Gümrük İdaresince kabul edildikten ve fazla mesai ücretinin yatırılmasını müteakip işin yapılmasına izin verilir.

Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 1. maddesinde yer alan “*Serbest bölgenin faaliyete geçmesinden itibaren on yıl süreyle 05.05.1983 gün ve 2822 sayılı Kanun’un grev ve lokavt ile arabuluculuk hükümleri uygulanmaz. Ancak bu süre içinde toplu iş sözleşmesi üzerinde çıkacak menfaat uyuşmazlıkları Yüksek Hakem Kurulunca karara bağlanır*” hükmü, 4771 sayılı “Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun²¹⁰”,un 12/D maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Esasen, bir çok bölgenin kuruluş tarihi dikkate alındığında geçici 1. madde zaten geçerliliğini yitirmişti. Avrupa Birliği’ne tam üye olma sürecindeki bir ülkede çeşitli nedenlerle sendikal hareketlerin kısıtlanması birlik üyelerince hoş karşılanmamaktaydı. Bununla bağlantılı olarak, serbest bölgelerde uygulanan sendikal kısıtlamaların zaman içerisinde kaldırılacağı

²¹⁰ 09.08.2002 tarih ve 24841 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Ulusal Programda Avrupa Birliği'ne taahhüt edilmiş ve verilen taahhütlere uygun olarak 4771 sayılı Kanunla, geçici 1 madde uygulamadan kaldırılmıştır.²¹¹

Sosyal güvenlik ile ilgili esaslar, Serbest Bölgeler Yönetmeliği'nin 21. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, bölgede faaliyette bulunan kullanıcılar ile bunların yanlarında iş akdine göre çalışan işçiler hakkında yabancı uyruklular da dahil olmak üzere, Türkiye Cumhuriyeti Sosyal Güvenlik Mevzuatı hükümleri uygulanır. 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 tediye ise bu kurumlar tarafından Türk Lirası olarak yapılır.

İş hukuku ve sosyal güvenlik hukuku açısından, serbest bölgelerde çalışanların yasal olarak, görünürde diğer çalışanlardan bir farkı bulunmamaktadır. Ancak, grev konusundaki yasaklar 2002'de kalkmış olsa da serbest bölgelerde sendikal örgütlenmenin çok zor olduğu da bir gerçektir. Bu sebeple bireysel düzeyde iş sözleşmeleriyle işçinin kendini koruyabilmesi zordur. Esasen serbest bölgelerde istenen de ucuz işgücüdür.²¹²

²¹¹ Müjdat Şakar; "Serbest Bölgelerde Çalışma ve Sosyal Güvenlik" **Yaklaşım**, Yıl:13, S:145, Ocak 2005, s.38-39.

²¹² Şakar; s.39.

4. TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGELERİN TÜRK VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

4.1. Serbest Bölgelerde Vergi Alanında Yapılan Değişiklikler Öncesi Ve Sonrası Düzenlemeler

4.1.1. Serbest Bölgelerde Vergilemeye İlişkin 5084 Sayılı Kanun Öncesi Düzenlemelere Genel Bir Bakış

5084 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin öncesinde, serbest bölgelerde sağlanan vergisel teşvikler oldukça geniş bir yelpaze oluşturmuş ve bu bölgelerde faaliyet gösteren firmalara vergi konusunda neredeyse sınırsız imkanlar tanınmıştır. Söz konusu teşvikler 3218 sayılı Kanun’un 6. maddesinde değişiklik yapılmadan önce şu şekilde düzenlenmiştir:

“Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. İşletici kuruluşlar ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu’nca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir. Türkiye’de tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde, gelir ve kurumlar vergisinde muaftır.”

3218 Sayılı Kanun’un yukarıda yer alan hükmü dikkate alındığında, serbest bölgelerde Türk Vergi Kanunları uygulanmadığı gibi, bu bölgedeki faaliyetler sonucu sağlanan kazançların Türkiye’ye getirilmesi halinde de vergileme öngörülmemiştir. Ancak muafiyetin uygulanabilmesi için, elde edilen kazancın kambiyo mevzuatına göre Türkiye’ye getirildiğinin tevsiki şarttır.²¹³

Maliye Bakanlığı 19.01.1996 tarihinde çıkarmış olduğu 191 Seri No’lu Gelir Vergisi Tebliği’nin 7. bölümünde serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların kurumlar

²¹³ Fatih Kemal Ebiçlioğlu; “Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlar”, **Vergi Dünyası**, S:220, Aralık 1999, s.110.

vergisine tabi tutulmayacağını, ancak bir kurumun serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden sağlanan kazançların ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde kurumun kazancının tamamen veya kısmen serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilmediğine bakılmaksızın bu kar paylarını elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiğini ve tam mükellef olan bu kurumlardan elde edilen kar paylarının beyan edilmesi halinde vergi alacağı hesaplanacağını açıklamıştır.²¹⁴

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesindeki istisna hükümleri KDV açısından da geçerlidir. Bu bölgelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları, ihracat istisnası kapsamında değerlendirilir. KDV Kanunu'nun 16/1-c maddesinde serbest bölgeler rejiminin uygulandığı mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının Katma Değer Vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen KDV, indirim konusu yapılmaması durumunda gerekli belgelerin ibrazı halinde mükellefe iade edilir.²¹⁵

4.1.2. Serbest Bölgelerde Vergisel Teşviklere İlişkin 5084 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler ve Gerekçeleri

5084 sayılı “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”²¹⁶ ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda önemli değişiklikler yapılmıştır. Serbest bölgelerde vergilemeye ilişkin düzenlemeler bu değişiklikler ışığında incelenecektir.

Serbest bölgelerde uygulanan vergisel teşviklerin yasal dayanağını 3218 sayılı kanunun 6. maddesi oluşturmaktadır. 5084 sayılı yasayla söz konusu 6. madde değiştirilmiştir. Yapılan değişikliklerin daha net bir şekilde ortaya konulması amacıyla 6. maddenin eski ve yeni şeklinin bir arada verildiği tablo aşağıdaki gibidir:

²¹⁴ Korkut Yet; “Serbest Bölgelerden Elde Edilen Gelirin Vergilenmesi”, **Vergi Dünyası**, S:207, Kasım 1998, s.21.

²¹⁵ Ahmet Oğuz Demir ve Levent Bakır; “Serbest Bölgeler Mevzuatına Vergi Penceresinden Kısa Bir Bakış”, **Vergi Raporu**, S:59, Haziran-Temmuz 2002, s.7.

²¹⁶ 06.02.2004 Tarih ve 25365 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Tablo 8
3218 Sayılı Kanun Madde 6 (Eski ve Yeni Şekil)

Eski Şekil	Yeni Şekil
Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır.	Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.
Bu bölgelerde vergi, resim, harç , gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.	Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.
İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir.	Kullanıcılar tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunun hükümlerine bağmlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.
Türkiye’deki tam ve dar mükellef 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 vergilerinden muaftır.	İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.

Kaynak: Erdoğan Sağlam; “Serbest Bölgelerde Yeni Düzen”, **Vergi Dünyası**, S:272, Nisan 2004, s.49.

Madde metinleri incelendiğinde görüleceği üzere, serbest bölgelerde uygulanmayacak mevzuat hükümlerinin arasından vergi mevzuatı çıkarılmıştır. Bu nedenledir ki bundan böyle (6.2.2004’ten itibaren) serbest bölgelerde prensip itibariyle vergi mevzuatı uygulanacaktır. Serbest bölgedeki faaliyetlerden elde edilen kazançların, Türkiye’nin diğer yerlerine getirilmesi halinde bile gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulacağına ilişkin hüküm de yürürlükten kaldırılmıştır.²¹⁷

Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere 6 şubat 2004 tarihinden önce ruhsat almış olanların kazanılmış haklarını belirli bir süre ile korumak üzere 5084 sayılı yasayla Serbest Bölgeler Kanunu’na geçici 3. madde eklenmiştir.

²¹⁷ Sağlam; s.50.

“Geçici Madde 3 – Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle 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.

Dolayısıyla;²¹⁸

- Tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergiden muaf olanlara dağıtılan kar payları,

- Tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları,

- Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra ana merkeze aktarılan tutar üzerinden,

yüzde 10 oranında gelir vergisi stopajı (tevkifatı) yapılacaktır.

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

²¹⁸ Veysi Seviğ; “Serbest Bölgelerde Vergileme Rejimi”, **Dünya**, 22.03.2004, <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/22-03-2004.htm>, [17.11.2005].

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

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

5084 sayılı kanun ile Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde yapılan değişikliğin gerekçesi ise aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:²¹⁹

“Türkiye’de uygulanmakta olan serbest bölge rejiminin en belirgin özelliği bölgede faaliyette bulunan kullanıcılara (mükelleflere) hiçbir koşula bağlı olmaksızın tanınan, sınırsız ve süresiz vergisel teşviklerdir. Bu teşvikler 6.6.1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde yer alan, bölgede vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair hükümlerin uygulanamayacağı ve bölgede elde edilen kazançların Türkiye’nin diğer yerlerine getirilmesi halinde gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağına ilişkin düzenlemelerde ifadesini bulmaktadır.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tabi olmamaları ve aynı zamanda bu mükelleflerin bölgeden Türkiye’ye doğru herhangi bir sınırlama olmaksızın faaliyette bulunabilmeleri, aynı alanlarda serbest bölge dışında çalışan mükellefler açısından haksız rekabete neden olmaktadır.

Serbest bölgede dolaysız vergi yükümlülüğünün olmaması transfer fiyatlandırması yoluyla vergiye tabi olacak kazançların bölgeye kaydırılmasına neden olmaktadır. Bölgede yer alan mükelleflerin incelemeye tabi olmaması ve bu mükelleflerden Türkiye’deki mükelleflerle ilişkileri konusunda bilgi alınamaması bu durumun önlenmesini de engellemiştir.

²¹⁹ Yusuf Tüfekçioğlu; “Son Düzenlemeler Işığında Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları”, **Vergi Raporu**, S:72, Ağustos-Eylül 2004, s.38.

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 Bakanlığı'na bölgede yer alacak firmalar ile ilgili özel düzenlemeler yapılabilmesi konusunda yetki verilmiştir.

Yapılan düzenleme sonrasında, katma değer vergisi ve benzeri dolaylı vergiler açısından bugüne kadar geçerli olan uygulama devam edecektir.”

Ayrıca Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) vergi cennetleri ile mücadele kapsamında, Türkiye'deki serbest bölge rejimlerini potansiyel zarar verici rejim listesine almıştır. Uluslararası Para Fonu (IMF) ile yürütülen ekonomik istikrar programı görüşmelerinde de serbest bölgelerdeki vergi muafiyeti eleştirilmiş ve serbest bölgelerde faaliyette bulunan kullanıcıların kazançlarının gelir ve kurumlar vergisine tabi olması istenmiştir.²²⁰

4.2. Serbest Bölgelerde Gelir Ve Kurumlar Vergisi Uygulaması

Serbest bölgelerde Gelir ve Kurumlar Vergisinin ne şekilde uygulanacağı yayımlanan “85 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği²²¹”nde açıklanmıştır. Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamaları incelenirken söz konusu tebliğden geniş ölçüde yararlanılacaktır.

4.2.1. Geçiş Döneminde Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

²²⁰ Beytullah Yurtutan; “Serbest Bölgelerin Vergilendirilmesine Yönelik 5084 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları**, S:186, Mart 2004, s.135-136.

²²¹ 04.09.2004 Tarih ve 25573 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

SBK geçici madde 3 ile serbest bölgelerdeki faaliyetlere sağlanan vergi kolaylığı, yasal değişikliğin yürürlüğü öncesinde faaliyet ruhsatı almış bulunan mükellefler için, ruhsatta belirtilen süre ile sınırlanırken, SBK madde 6'da yer alan ve tartışmaların kaynağını oluşturan, *“Türkiye’de tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergilerinden muafır”* şeklindeki hüküm kaldırıldığından, kambiyo mevzuatına göre belgelendirme zorunluluğuna dair bir dayanak ortada kalmamıştır. Bu itibarla, Türkiye’ye her ne şekilde getirilmiş olursa olsun, 06.02.2004 tarihi itibarıyla elinde faaliyet ruhsatı bulunan mükellefler tarafından sağlanan kazançlar, gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.²²²

85 Seri No’lu Genel Tebliğ’in, “istisna kazançların kapsamı” başlıklı 2.1.1. maddesinin 1. ve 2. fıkralarına göre; istisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni yada iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir. 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 edilebilmesinin mümkün olmadığı söz konusu Genel Tebliğ’de ifade edilmiş ancak, Danıştay tarafından bu hükmün yürütmesi durdurulmuştur. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

85 No’lu Tebliğ’deki açıklamalara göre Maliye Bakanlığı, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin kazançlarını faaliyet içi-faaliyet dışı olmak üzere ikiye

²²² Erkan Aydın; “5084 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Serbest Bölgelerden Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Uygulamaları Açısından Vergilendirme Sorunları”, **Legal**, S:2, Şubat 2005, s.377.

ayırmakta, faiz, repo ve benzeri gelirleri faaliyet dışı gelir olarak değerlendirmektedir.²²³

Bakanlığa göre, serbest bölgedeki bir şirketin istisna kapsamında ihracat kazancı elde etmesi ve bu gelirini bir bankada mevduat olarak değerlendirmesi sonucunda elde edeceği faiz vergiye tabi olacaktır. Hatta şirketin, sermayesini bir bankaya mevduat olarak yatırması ve repo yapması ile elde edeceği gelir vergiye tabi olacaktır. Şirket zarar dahi etse, zararını nazara almaksızın bu gelirleri dolayısıyla vergi ödeyecektir. Konuyu değerlendiren Danıştay 4. Dairesi de, söz konusu düzenlemeye açık hukuka aykırılık görerek, 85 sayılı Genel Tebliğ'in 2.1.1 maddesinin ikinci paragrafının yürütmesini durdurmuştur. Danıştay 4. Dairesi E.2005/1890 sayılı dosya kapsamında verdiği 13.7.2006 tarihli Yürütmeyi Durdurma kararında “.....Sermayenin veya nakillerinin 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 bu ayrıma gidilmiştir. Bu durumda 85 seri nolu Genel Tebliğ'in 2.1.1. maddesinin 2. fıkrası ile getirilen kurumların ticari kazançlarının bir unsuru olan banka faiz gelirlerinin ana faaliyet konusu işlerden elde ettikleri ticari kazanç kapsamında olmadığı şeklindeki düzenleme ile 3218 sayılı kanunda öngörülmeyen bir sınırlama getirilmiştir. Açıklanan nedenlerle yürütmenin durdurulmasına.....” şeklinde bir karar oluşturmuştur.²²⁴

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

²²³ Sakıp Şeker; “Serbest Bölgelerde İşletmelerin Faaliyet Dışı Gelirlerinde Vergi İstisnası”, **Yaklaşım**, S:155, Kasım 2005, s.145.

²²⁴ Bumin Doğrusöz; “Serbest Bölgeler İçin Bir Yürütmeyi Durdurma Kararı”, **Dünya**, 11.09.2006, http://dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale_id=277867&dept_id=1007, [16.09.2006].

İstisna kazancın doğru bir şekilde tespitinin yapılabilmesi açısından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde; bu zararların, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince, bu tarihten sonra serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kazançların genel hükümler çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir. İstisnadan yararlanan kazançlar, gelir vergisi mükellefleri tarafından Gelir Vergisi Beyannamesi Ekinin “Tablo II” bölümünde yer alan “Diğer İstisnalar” satırında; kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ise Kurumlar Vergisi Beyannamesinin “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar” bölümünde yer alan “Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar” satırında gösterilecektir.

Bölgede faaliyet gösteren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 06.02.2004 tarihinden sonra geçici vergi yükümlülüklerini de genel esaslar çerçevesinde yerine getirmeleri gerekmektedir. İstisna kazançlar, beyannamenin “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar” satırında gösterilecektir.

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderler, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır.

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortismanları, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar müşterek genel giderlerle birlikte dağıtım tabi tutulacaktır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan kazanç istisnası, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olduğundan, istisna uygulamasında süre mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin son günü (son gün dahil) bitecektir.

4.2.2. Ücretlere Yönelik İstisna

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır.

Örneğin, halen serbest bölgede faaliyet gösteren bir mükellefin kapasitesini genişletmesi dolayısıyla, serbest bölgede daha fazla personel çalıştırmaya başlaması halinde, bu personele ödenecek ücretler istisnadan yararlanacaktır. Serbest bölgede çalışan personelin çeşitli nedenlerle serbest bölge dışındaki iş yerinde çalıştırılmaya başlaması halinde, serbest bölge dışında çalışıldığı sürece ödenen ücretler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin 06.02.2004 tarihine kadar alınmış faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre;

- 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa söz konusu istisna faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin bitiş tarihine kadar,

- 31.12.2008 tarihinden daha sonraki bir tarihte sona eriyorsa söz konusu istisna 31.12.2008 tarihine kadar

uygulanacaktır.

İstisna, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış yükümlülerin bölgede istihdam ettikleri personele ödenecek ücretlere uygulandığından 07.02.2004 tarihi de dahil daha sonraları ruhsat alan yükümlülerin yanlarında çalıştırdıkları personele ödenen ücretler istisna kapsamı dışında kalacaktır. Bir başka anlatımla 07.02.2004 tarihi de

dahil bu tarihten sonra serbest bölgede faaliyet ruhsatı alanların çalıştırdıkları ücretliler vergi istisnasından yararlanamayacaklardır.²²⁵

4.2.3. İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak;

- 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.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurtdışına yada yurtiçine satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için;

²²⁵ Veysi Seviğ; "Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", **Dünya**, 13.09.2004, Pazartesi, <http://www.malihaber.com/modules.php>, [31.01.2006].

- 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 2004 yılı sonuna kadar, 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.

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Ancak;

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,

- Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,

- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,

- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,

- Hammadde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi gerekmektedir.

06.02.2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde elektrik süpürgesi imalatı yapan bir yükümlünün aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği elektrik süpürgelerini de 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.²²⁶

Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir mükellefin, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme 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.

4.2.4. Tevkifat Uygulamaları

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 ödemeler²²⁷ 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 gayrimaddi 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.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

Aslında, serbest bölge kazançlarının dağıtılması halinde yapılması gereken vergi tevkifatına ilişkin düzenlemenin SBK'na eklenen geçici 3 üncü maddenin (a)

²²⁶ Veysi Seviğ; “Serbest Bölgelerde İmalat Faaliyeti Bağımsızlığı”, **Dünya**, 17.09.2004, <http://www.malihaber.com/modules.php>, [31.01.2006].

²²⁷ 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (Mülga) 24. maddedeki hükümler 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde yeniden düzenlenmiştir.

bendinde yer almış olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Zira, 4842 sayılı Kanun²²⁸, la değiştirilen GVK 94/6-b maddesince yapılacak vergi tevkifatının, kar dağıtımının gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara yapılmasının veya bu vergilerden muaf olanlara yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, SBK'na eklenen geçici 3 üncü maddenin (a) bendinde, 5084 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce serbest bölgede faaliyet ruhsatı almış olan kullanıcılara faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere tanınan gelir veya kurumlar vergisi muafiyetinin, GVK 94/6-b maddesince yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.²²⁹

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekir.

4842 Sayılı Kanunla getirilen düzenlemelere göre; kurumların istisna olsun olmasın kazançlarından dağıtılan kısımlar stopaja tabi hale getirilmiş ve gerçek kişilerce elde edilen kar paylarının yarısı (%50) gelir vergisinden istisna edilmiştir. 24.04.2003'den itibaren yürürlüğe giren her iki hükümden öncesinde istisna kazançlar dağıtılsın dağıtılmasın stopaja tabi olduğundan (istisna olmayan kazançlar 1.1.1999'dan beridir dağıtıldığında stopaja tabidir) bu tarihten sonra dağıtılan kazançların içinde istisna kazanç olup olmadığı, varsa bu kazançlar için stopaj yükü bulunup bulunmadığı önem arz etmektedir. Zira, özellikle 7 Şubat 2004 tarihinden önce serbest bölgeler, vergi kanunlarının uygulama alanı dışında kaldığından bölge kaynaklı karların dağıtımı stopaj dışında olduğu gibi dağıtılmadan bekletilen karlar da herhangi bir stopaj yükü taşımamaktadır. Çünkü serbest bölgede merkez örgütlenmesiyle konuşlanmış bir kurumun 7 Şubat 2004 öncesinde stopaj yükümlülüğü söz konusu değildir.²³⁰

²²⁸ 4842 Sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", 24.04.2003 Tarih ve 25088 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²⁹ Kadir Demirbilek ve Fatih Öztürk; "Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren Bankalarda Açılan Hesaplar Üzerinden GVK'nun 94'üncü Maddesi Gereğince Yapılacak Stopaj Hakkında Değerlendirme", **Vergi Sorunları**, S:189, Haziran 2004, s.66.

²³⁰ İlhan Kırıktaş; "Serbest Bölge Kaynaklı Kazançların Dağıtımı-Transferi", **Vergi Sorunları**, S:290, Ekim 2005, s.33.

Tablo 9
Serbest Bölge Kaynaklı Kazanç Dağıtımında Stopaj Oranları

Şirket Nevi	Kazancın Ait Olduğu Dönemler			
	1999 öncesi	01.01.1999- 24.04.2003	24.04.2003-7 Şubat 2004	7 Şubat 2004'den sonra
Şahıs Firması	Yok	Yok	Yok	Yok
Şahıs Şirketleri (Koll., Adi Ort.)	Yok	Yok	Yok	Yok
Sermaye Şirketleri [Anonim, Ltd.) a)Merkezi Türkiye’de b)Merkezi Serbest Bölgede	a)Yok b)Yok	a)%5-22* b)Yok	a)Dağıtılırsa %10** b)Yok	a)Dağıtılırsa %10 b)Dağıtılırsa %10
Yabancı Sermayeli Ortaklık-Şube	Yok	Yok	Yok	Dağıtılırsa %10

NOT:

* 24.04.2003’den önce istisna kazançlar dağıtılın dağıtılmasın stopaja tabi idi. Ancak değişik tarihlerde stopaj oranları halka açık şirketler ve diğerleri için farklı belirlendi. O nedenle halka açık olup olmadığına göre %5-22 arasında değişen stopaj oranı olan bu dönem için ilgili B.K.K. dikkate alınmalıdır.

**“Dağıtılırsa” ifadesinin bulunduğu her satır için dağıtımın yapıldığı ortak tam mükellef kurum ise stopaj yoktur, dar mükellef gerçek kişi için ise Ç.V.Ö. anlaşmasına göre vergilendirilecektir.

Kaynak: İlhan Kırıktas; “Serbest Bölge Kaynaklı Kazançların Dağıtımı-Transferi”, **Vergi Dünyası**, S:290, Ekim 2005, s.40.

5084 Sayılı Kanundan önce serbest bölge merkezli şirketlerin vergi mükellefiyeti olmaması nedeniyle 7 Şubat 2004 öncesinde yaptıkları kar dağıtımları stopaj yükü taşııymıyordu. Merkezi Türkiye’de, şubesi serbest bölgede olan şirketlerin kar dağıtımları ise merkezi mükellefiyeti dolayısıyla stopaj gerektiriyordu. Bu gereklilik 7 Şubat 2004 sonrasında serbest bölge merkezli yerli ve yabancı sermayeli tüm şirketlere de getirildi.²³¹

GVK’nun 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 uygulaması veya diğer nedenlerle tevkif edilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

4.2.5. Yatırım İndirimi Uygulaması

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri kazancın, sadece serbest bölgelerde elde edilen istisna kazançtan oluşması halinde sözü edilen istisna

²³¹ Kırıktas; “Serbest Bölge Kaynaklı Kazançların Dağıtımı-Transferi”, s.40.

hükmü sebebiyle vergilendirilecek bir kazanç oluşmayacağından, mükellefler yararlanamadıkları yatırım indirimi tutarlarını her yıl DİE Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırarak kazançlarının olduğu yıllarda gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabileceklerdir.

4.2.6. Şirket Devir ve Birleşmelerinde Uygulama

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir firmanın, “Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri”²³² ile KVK’nun 36 ve 37 nci maddelerinde düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde²³³ tasfiyesiz olarak infisah etmesi ve bu meydana infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının da Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda devralan şirket anılan Kanunun geçici 3 üncü maddesi hükmünden yararlanabilecektir. Diğer taraftan, yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, Kanunun geçici 3 üncü maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin TTK ve KVK’nun ilgili maddeleri uyarınca aktif ve pasifiyle Türkiye’de yerleşik bir firmaya devir olması dolayısıyla tasfiyesiz infisahı sonrasında şirketin 06.02.2004 tarihinden önce almış olduğu faaliyet ruhsatının Türkiye’de yerleşik bir firma adına yenilenmesi işlemi yeni bir müracaat olarak değerlendirilemeyecek ve yeni ruhsat daha önce verilen ruhsatın başlangıç tarihi esas alınarak düzenlenecektir. Bu durumda faaliyet ruhsatında belirtilen sürede herhangi bir değişiklik olmayacağından devir işlemi sonucunda serbest bölgede faaliyet gösterecek olan şirket veya şube 3218 Sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesi ile geçiş dönemi için getirilen imkandan yararlanacak yani ruhsatta yer alan tarihin sonuna kadar kurumlar vergisinden ve bu bölgelerde istihdam edilen personele ödenen ücretler de 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna olacaktır.²³⁴

²³² 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu; Madde:146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 09.07.1956 Tarih ve 9353 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²³³ Birleşme ve devir halleri 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 18. ve 19. maddelerinde düzenlenmiştir.

²³⁴ Levent Gençyürek; “Şirket Devir ve Birleşmelerinin Serbest Bölge Kazanç İstisnasına Olan Etkisi”, 20 Ağustos 2004, http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_ser_devir_birles.htm, [13.11.2005].

4.3. Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu²³⁵nun 1. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde; her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olduğu hükmü yer almaktadır. Söz konusu kanunun 11. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde ise ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV’den istisna olduğu belirtilmiştir.

İhracat istisnası mal ihracatı ve hizmet ihracatı istisnası olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Mal ihracatı istisnasının şartlarının belirlendiği KDV Kanunu’nun 12. maddesinin 1. bendi 4842 sayılı Kanun’la serbest bölgeleri kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca, 5035 sayılı Kanun²³⁶’la serbest bölgelerde verilen hizmetlere ilişkin istisna KDV Kanunu’nun 16/1-c maddesi kapsamında çıkarılarak Kanunun 17/4-ı²³⁷ maddesinde yeniden düzenlenmiştir.²³⁸

4.3.1. Mal İhracatında KDV İstisnası

KDV Kanunu’nun 4842 sayılı Kanun’la değişik 12/1. maddesinin a ve b bentlerinde, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli şartlar yer almıştır. Buna göre bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için;

- Teslim yurtdışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya yada yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır.

- Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı yada yurtdışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepasına konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden

²³⁵ 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²³⁶ 5035 Sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, 02.01.2004 Tarih ve 25334 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²³⁷ 5035 Sayılı Kanun’la düzenlenen bent: “Serbest bölgelerde verilen hizmetler, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler”. Söz konusu bent 31.07.2004 Tarih ve 25539 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5228 sayılı Kanun ile “Serbest bölgelerde verilen hizmetler” olarak değiştirilmiştir.

²³⁸ Abdullah Tolu; “Serbest Bölgelere Yapılan Hizmet İhracatı KDV’ye Tabi mi?”, **Yaklaşım**, S:138, Haziran 2004, s.262-263.

önce yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtiçindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değıştirmez.

Ayrıca, KDV Kanunu’nun 16/1-c maddesine göre; Gümrük Kanunu’ndaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar vergiden müstesnadır.

Serbest bölgelere yapılan mal teslimleri; teslim serbest bölgedeki alıcıya yapılmak ve mal bu bölgeye ulaşmak koşuluyla ihracat istisnasından yararlanmaktadır. Nitekim 3218 sayılı Kanun’un 8. maddesinde açıkça belirtildiği üzere serbest bölgelerden Türkiye’ye yada Türkiye’den serbest bölgelere yapılacak mal ve hizmet teslimleri dış ticaret rejimine tabi olduğundan ülkemizden serbest bölgelere yapılacak mal teslimleri ihracat rejimi ile ilgili prosedüre tabi olacaktır. Yani mal gümrük mevzuatı gereği muayene, gümrük beyannamesi, çıkış işlemleri ve gümrükleme ile ilgili işlemlerden başka ülkelere yapılan ihracatlarda olduğu gibi aynen geçecektir.²³⁹

KDV Kanunu’nun 11. maddesine göre ihracat teslimleri vergiden müstesnadır, yani bu teslimlere ilişkin düzenlenen belgelerde katma değer vergisi gösterilmez. Aynı maddenin birinci fıkrasının (c) bendine göre bu işlemlerde tecil-terkin uygulamasından yararlanmak mümkündür. Kanunun 32. maddesi hükmüne göre ise, ihracat teslimleri nedeniyle fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen yüklenim KDV mükellefinin vergiye tabi işlemleri nedeniyle hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin bulunmaması veya hesaplanan vergiden indirilecek verginin az olması halinde indirilmeyen katma değer vergisi ihracat teslimini yapanlara Maliye Bakanlığı’nca belirlenen esaslar çerçevesinde iade olunur.²⁴⁰

Türkiye’den serbest bölgelere yapılacak mal teslimleri ihracat, serbest bölgelerden Türkiye’ye yapılacak teslimler ithalat rejimine tabi tutulacak, bununla birlikte yurtdışından serbest bölgelere, serbest bölgelerden yurtdışına veya serbest bölgelerden serbest bölgelere yapılacak mal teslimlerinde ise bu rejimlerden bağımsız

²³⁹ İlhan Kırıktaş; “Serbest Bölgelerde Mal ve Hizmet İhracatı ve Genel Olarak KDV Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, S:287, Temmuz 2005, s.23.

²⁴⁰ Nurettin Köse; “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-I”, **Yaklaşım**, S:146, Şubat 2005, s.63.

olarak işlem yapılabilir. Yani, yurtdışından serbest bölgeye mal teslimi ithalat, serbest bölgeden yurtdışına mal teslimi ise ihracat sayılmayacaktır. Bu tür teslimler transit ticaret olarak işlem görmektedir.²⁴¹

4.3.2. Hizmet İhracatında KDV İstisnası

Hizmet ifalarına ilişkin yasal düzenlemeler 3065 sayılı Kanun'un 12/2. ve 17/4. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre;

“Madde 12/2 – Yurtdışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

- a) Hizmetler yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır
- b) Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır.”

“Madde 17/4 – Diğer İstisnalar:

- 1) Serbest bölgelerde verilen hizmetler.”

Yukarıdaki yasal düzenlemelerin yanı sıra, bir hizmetin ihraç edildiğinin geçerliliği için gerekli şartlar 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği²⁴²,nin K bölümünde açıklanmıştır. Söz konusu şartlar aşağıdaki gibidir:

- 1. Hizmet Türkiye’de yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

Burada ifade edilen “Türkiye’de” belirlemesi verginin ülkemize ait olup olmadığının anlaşılması açısından önem arz etmektedir. Eğer hizmet Türkiye dışında ifa edilmiş ise vergileme hakkı ülkemize değil, yurtdışındaki ilgili ülkeye aittir. Yani yurtdışında ifa edilen bir hizmet için ihracat değil, KDV’nin ülkemiz açısından

²⁴¹ Nurettin Köse; “Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II”, **Yaklaşım**, S:147, Mart 2005, s.75.

²⁴² 31.12.1987 Tarih ve 19681 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

konusuna girmediği anlaşılmalıdır. Bir başka deyişle, bir hizmetin ihracatından bahsedilebilmesi için aslında Türkiye’de teslimi nedeniyle verginin konusuna girdiği ancak hizmetin yurtdışına sevk edildiği gerekçesiyle ihracat istisnasına tabi olduğu sonucuna ulaşılmalıdır.²⁴³

2. Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

3. Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye’ye getirilmelidir.

4. Hizmetten yurtdışında yararlanılmalıdır.

Hizmet ihracatı açısından, hizmet ifalarının KDV istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı konusunda farklı görüşler ortaya konulmuştur. Bu konuyla ilgili olarak mevcut yasal yapı içinde net bir düzenleme getirilmemiştir. şöyle ki; mal ihracatı istisnasının şartlarının belirlendiği KDV Kanunu’nun 12. maddesinin 1. bendi 4842 sayılı Kanun ile serbest bölgeleri de kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmişken hizmet ihracatı konusunda buna benzer bir düzenleme yapılmamıştır.

Bununla birlikte KDV Kanunu’nun ithalat istisnasını düzenleyen 16/1-c maddesindeki “....serbest bölgeler...gümrüklü sahalarla ilgili hükümlerin uygulandığı mal ve hizmetler” ibaresi 5035 sayılı Kanun’la değiştirilerek, “....serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar” seklinde düzenlenmiştir. Hizmetlerle ilgili istisna hükmü KDV Kanunu’nun 17/4-ı maddesinde “Serbest bölgelerde verilen hizmetler” olarak düzenlenmiştir.

Yukarıda sözünü ettiğimiz ve yeterince net olmayan yasal düzenlemeler kafaları karıştırmış karışıt görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu görüşlerden birer örnek verecek olursak:

Bir görüşe göre; Türkiye’den serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarına, Kanun’un 12/2. maddesinde ve 26 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde belirtilen şartların gerçekleşmesi koşuluyla KDV hizmet ihracatı istisnasının uygulanması gerekir.

²⁴³ Kırıktaş; “Serbest Bölgelerde Mal ve Hizmet İhracatı ve Genel Olarak KDV Uygulaması”, s.25.

Kaldı ki, 4842 sayılı Kanun’la sözü edilen 12/1. maddede düzenleme yapılmadan önceki uygulamada da, Kanun hükmü bu şekilde değerlendirilmiş, bu bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları aranılan koşullara uyulması hususuyla KDV ihracat istisnasından yararlandırılmıştır.²⁴⁴

Diğer bir görüşe göre ise; Türkiye’den serbest bölgelere sunulan hizmetin, yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olup olmadığı yani serbest bölgedeki müşterinin yurtdışındaki müşteri sayılıp sayılmayacağı, dolayısıyla faturanın yurtdışındaki müşteri adına düzenlenip düzenlenmediği ve hizmetten yurtdışında yararlanılıp yararlanılmadığı öncelikle “serbest bölgenin yurtdışı olup olmadığına” göre belirlenebilecektir. 3218 sayılı Kanun’un 8. maddesi ve 6. maddesi gümrük ve kambiyo mevzuatları açısından ve dış ticaret rejimi açısından bu bölgeleri “yurtdışı” olarak tanımlamış olsa da 5084 sayılı Kanun’la 3218 sayılı Kanun’un 6. maddesinde yapılan değişiklikle bu bölgeleri vergi kanunlarının uygulanması bakımından yurtdışı saymak mümkün değildir. Vergi kanunlarımızın uygulandığı yani ülke içi sayıldığı bir bölgede herhangi bir KDV istisnasından bahsedebilmek ise ancak KDV Kanun’unda özel bir belirleme yaparak mümkündür. Yani fiilen serbest bölgede verilen hizmetler ile ihraç edilen mala yönelik hizmetler hariç (KDV Kanunu Md. 17) serbest bölgeye yönelik olarak ülkenin herhangi bir yerinden verilen hizmetler ülke içinde verilen hizmetlerle aynı esasa tabidir.²⁴⁵

Hali hazırdaki yasal düzenlemelere bakıldığında tereddütlerin oluşması doğaldır. Çünkü, özellikle KDV Kanunu’nun 12/2. maddesinde yapılan değişiklikler dikkate alındığında serbest bölgelerin sadece mal ihracatında istisna kapsamına alındığı gibi bir sonuç çıkarılabilir. Bunun yanı sıra 5084 sayılı Kanun’la 3218 sayılı Kanun’da yapılan değişiklikler sonucunda serbest bölgelerin Türk vergi kanunlarının uygulama alanı içine alınması, bu bölgelerin yurtdışı sayılamayacağı sonucunu doğurmaktadır. KDV Kanunu’nda mal ihracatı istisnasından serbest bölgelerin yararlanacağı hususundaki açık hükme benzer bir düzenleme hizmet ihracatı konusunda yapılmadığından, Türkiye’nin içinden serbest bölgelere hizmet ifalarının ihracat sayılıp sayılmayacağı tartışmaya açık hale gelmiştir. Diğer taraftan serbest bölgelere mal teslimleri ihracat olarak değerlendirilip istisnadan yararlandırılırken hizmet ifaları için

²⁴⁴ Tolu; s.266.

²⁴⁵ Kırıktaş; “Serbest Bölgelerde Mal ve Hizmet İhracatı ve Genel Olarak KDV Uygulaması”, s.25-26.

istisna uygulanmaması ikilik yaratmaktadır. Serbest bölgelere hizmet ifalarının ihracat olarak istisnadan yararlandırılıp yararlandırılmayacağı konusunda Kanun’da açık bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

5035 sayılı Kanun değişikliğinden önce serbest bölge hükümlerinin uygulandığı hizmetlere ilişkin istisna, 16. madde de ithalat istisnası olarak yer almaktaydı. “Gümrük Bölgesi”nin mal giriş ve çıkışlarıyla ilgili bir terim olması ve ülkeler arasındaki hizmet ifalarında hizmetin gümrük işlemlerine tabi tutulmamasının söz konusu olmaması dolayısıyla hizmetlere ilişkin istisna düzenlemesi Kanun’un 17/4-ı maddesine aktarılmıştır. Eski düzenleme, Türkiye’nin diğer yerlerinden serbest bölgelere ihraç edilen veya yurtdışından veya diğer serbest bölgelerden herhangi bir serbest bölgeye getirilen mallara ilişkin tahmil, tahliye, depolama ve ardiye gibi hizmetlerin katma değer vergisinden istisna tutulmasına ilişkin iken, yeni yasal düzenleme hizmetten yararlananın her ikisinin de serbest bölgede faaliyette bulunması şartıyla serbest bölgede verilen ve serbest bölge sınırları dışına taşmayan tüm hizmet ifalarının (proje-taahhüt, aracılık, nakliye, mali müşavirlik, avukatlık vb.) vergiden müstesna kılınması sonucunu doğurmuştur.²⁴⁶

Değinilmesi gereken konulardan biri de Türkiye’nin diğer yerlerinden serbest bölgelere verilen taşımacılık hizmetleridir. KDV Kanunu’nun 14. maddesine göre; transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır. Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınır.

Taşımacılık işleminin uluslar arası taşımacılık işlemi sayılabilmesi için taşıma işinin Türkiye’de başlayıp bir başka ülkede bitmesi veya transit olarak yapılması gerekir.²⁴⁷ Türkiye ile Türkiye’de bulunan serbest bölgeler arasında yapılan taşımacılık

²⁴⁶ Köse; “Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II”, s.78-79.

²⁴⁷ Köse; “Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II”, s.79.

işlemleri, serbest bölgeler yabancı bir ülke sayılmadıklarından KDV Kanunu'nun 14. maddesi kapsamındaki taşımacılık istisnasından faydalanamazlar.²⁴⁸

4.4. Serbest Bölgelerde Gümrük Vergisi Uygulaması

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesine göre, serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 28. maddesinde ise gümrük muafiyetine yönelik şu düzenlemeye yer verilmiştir: “Serbest bölgelerde gümrük mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Bölgeye giriş-çıkış noktalarında Gümrük Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri uygulanmakla beraber, bölgeye giren ve bölgeden yurtdışına çıkan mallar için gümrük vergisi, resim, harç ve diğer mali yükümlülükler, özel hesaba yapılacak tahsilat hariç, uygulanmaz”.

Yukarıdaki yasal düzenlemelerin yani sıra 4458 sayılı Gümrük Kanunu²⁴⁹, nun üçüncü bölümünün birinci ayrımında serbest bölgelerle ilgili hükümlere yer verilmiştir. Kanun'un 152. maddesinde 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 yada 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” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı gibi serbest bölgelerde gümrük vergisi uygulanmamaktadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak isteyen firmalar gümrük vergisi ödmeden makine ve teçhizat ithal edebilecekler, böylece yatırım harcamalarının

²⁴⁸ Mahmut Vural; “Türkiye ile Serbest Bölgeler Arasında Yapılan Taşımacılıkta KDV İstisnası Uygulanabilir mi?”, **Maliye Postası**, S:506, Ekim 2001, s.47.

²⁴⁹ 04.11.1999 Tarih ve 23866 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

maliyetini düşürmüş olacaklardır. Gene hammadde ve ara mallarını yurtdışından ithal edip yurtdışına satan firmaların ithalatlarında gümrük vergisi ödememeleri önemli ölçüde maliyet avantajı sağlamaktadır. Serbest bölgeye getirilen Türkiye ve AB menşeli yada buralarda serbest dolaşımda bulunan Gümrük Birliği kapsamındaki malların, serbest dolaşımda bulunma statüsü değişmediğinden, Türkiye'ye veya AB üyesi ülkelere girişinde gümrük vergisi ödenmez. Ayrıca, üçüncü ülke menşeli malların serbest bölgeye girişinde ve bu malların Türkiye veya AB üyesi ülkeler dışındaki üçüncü ülkelere gönderilmesi halinde de gümrük vergisi ödenmez. Ancak, serbest bölgeden Türkiye'ye veya AB üyesi ülkelere gönderilen serbest dolaşım durumunda olmayan üçüncü ülke menşeli mallar için Ortak Gümrük Tarifesi ile uyumlaştırılmış Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde belirtilen oran üzerinden gümrük vergisi ödenir.²⁵⁰

Türkiye'nin 1.1.1999 tarihinden itibaren AB ile Gümrük Birliği'ne girmiş olması nedeniyle, bu avantaj sadece üçüncü ülkelerden yapılan ithalat için geçerlidir. AB ile Türkiye arasındaki gümrük birliği sadece sanayi ürünlerini kapsamakta, tarım ve hizmet ürünlerini kapsamamaktadır. Bu nedenle AB'den Türkiye'ye ithal edilen sanayi ürünlerinde gümrük vergisi uygulamasına son verilmesine rağmen, tarım ve hizmet ürünlerinde gümrük vergisi devam etmektedir.²⁵¹

4.5. Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması

Toplu muamele vergisi özelliği taşıyan özel tüketim vergisi, belirli bazı mallar üzerinden alınan dolaylı bir vergidir. Ülkemizde, 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 Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) uygulanmaya başlanmıştır. 4760 Sayılı Özel

²⁵⁰ İsmail Yavuz; "Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik ve Yardımlar", <http://www.verginet.net/StandartIcerik.asp>, [26.06.2006].

²⁵¹ Organ; "Serbest Bölgelerle İlgili Türkiye Uygulamasının Avrupa Birliği'ne Uyum Açısından Değerlendirilmesi", s.317.

Tüketim Vergisi Kanunu²⁵² ile Avrupa Birliği özel tüketim vergisi mevzuatı ile uyum sağlanmıştır.²⁵³

ÖTV Kanunu'nun 5/1. maddesinde malların ihracat teslimlerinin hangi şartlarda vergiden müstesna olacağı belirtilmiştir. Buna göre;

- Teslim yurtdışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurtdışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir işletmenin, yurtdışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

- Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır.

4760 Sayılı ÖTV Kanunu'nun 7/7. maddesine göre; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar vergiden müstesnadır.

Yukarıdaki yasal düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, 3218 sayılı Kanun'un 6. maddesinde yer alan "Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır" hükmü gereği Türkiye'den serbest bölgelere yapılan mal teslimleri dış ticaret rejimine tabi olup ihraç edilmiş sayılmaktadır. Sonuç olarak Türkiye'den serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ÖTV'den istisnadır.

Serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer bölgelerine mal gönderilmesi yada serbest bölgelerden yapılan alışlar ithalat sayılmaktadır. Dolayısı ile serbest bölgedeki satıcılar tarafından Türkiye'deki bir firmaya ÖTV'nin konusuna giren mal satışı veya bölgeye ihraç edilen ÖTV'ye tabi malların satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı ithalat kapsamında ÖTV Kanunu'nun 3. maddesi gereğince ÖTV'ye tabidir.²⁵⁴

²⁵² 12.06.2002 Tarih ve 24783 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵³ Erol Bektaş; "Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, S:252, Ağustos 2002, s.28-29.

²⁵⁴ Bektaş; s.29.

4.6. Serbest Bölgelerde Damga Vergisi Kanunu Ve Harçlar Kanunu Uygulaması

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu²⁵⁵,nun 1. 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.

492 Sayılı Harçlar Kanunu²⁵⁶,nun 1. maddesinde ise ülkemizde alınan harçlar sayılmıştır. Buna göre ülkemizde, yargı harçları, noter harçları, vergi yargı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, trafik harçları alınmaktadır.

5084 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrası eklenen geçici 3/c maddesine göre 06.02.2004 itibariyle faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Yani, 06.02.2004 tarihi itibariyle faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin yaptıkları işlemlerle ilgili olarak düzenledikleri kağıtlar ile bu bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla gerek serbest bölge içinde gerekse serbest bölge dışında gerçekleştirilen ve 492 sayılı Kanun'a göre harç tahsil edilmesini gerektiren işlemleri 31.12.2008 tarihine kadar damga vergisinden müstesnadır. Örneğin, serbest bölgede faaliyet gösteren bir mükellefin faaliyetlerinde kullanmak üzere iktisap edeceği serbest bölgedeki bir gayrimenkule ait tapu işlemlerinin, serbest bölge dışındaki tapu sicil müdürlüğünde gerçekleştirilmesi sırasında tapu harcı istisnası uygulanacaktır.²⁵⁷

²⁵⁵ 11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵⁶ 17.07.1964 Tarih ve 11756 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵⁷ Seyit Ahmet Baş; "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları", **Vergi Dünyası**, S:274, Haziran 2004, s.105.

Belgelerin dava konusu olması durumunda, Türkiye’de bir mahkemeye ibrazı yada delil olarak ülke içinde resmi mercilere sunulması halinde damga vergisinin konusuna girmektedir. Yani düzenlenen kağıtların kaç nüsha olursa olsun sadece serbest bölgede kalması halinde damga vergisi söz konusu olmayacak; ancak örneğin bir kira kontratının, bir iş akdinin yada alış-satış sözleşmesinin ihtilafa konu olması ve delil olmak üzere mahkemelere, bilirkişilere yada herhangi bir resmi merciye (incelemeye) ibrazı halinde damga vergisi ödenmeden hiçbir anlam ifade etmeyecektir.²⁵⁸

4.7. Serbest Bölgelerde Vergi Usul Kanunu Uygulaması

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu²⁵⁹,’nun 1. maddesinde “Bu kanun hükmü ikinci maddede²⁶⁰ yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır” hükmü yer almaktadır.

5084 Sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanun’un 6. maddesinde yapılan değişiklik ile serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulama alanı içine alınmıştır ve dolayısıyla bu bölgelerde VUK hükümleri de uygulanacaktır.

4.7.1. Mükellefiyet Tesisi ve Beyanname Verilmesi

85 Seri No’lu KV Genel Tebliği’ne göre; 5084 sayılı Kanun’la Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6. maddesinde yapılan değişiklikle, serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulanmamasına yönelik hüküm yürürlükten kaldırılmış olduğundan, bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde Kanun’un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir.

Serbest bölgelerde vergisel teşviklerin yeniden düzenlenmesine ilişkin yayınlanan bir sirkülerde mükellefiyet tesisi ve beyanname verilmeye başlanması konusunda şu açıklamalar yapılmıştır: “Yeni kullanıcıların işe başlama bildirimlerinin VUK’nun 168. maddesi gereğince, işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde

²⁵⁸ Kırktaş; “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar”, s.167.

²⁵⁹ 10.01.1961 Tarih ve 10703-10705 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁶⁰ 213 Sayılı Kanun Madde 2 - “Gümrük ve tek el idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir”.

verilmesi gerekmektedir. Bildirim mecburiyeti, dolayısıyla vergi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi, eski kullanıcılar için de geçerlidir. Çünkü bu kullanıcılar eskiden vergi kanunlarına tabi değilken, 5084 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik sonucunda vergi mevzuatına tabi hale gelmişlerdir. Dolayısıyla mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekir. Bu mükellefler, verecekleri beyannamelerde, Kanun’a eklenmiş olan geçici 3. maddede öngörülen gerekli istisnaları ve genel nitelikteki diğer istisnaları uygulayacaklardır. Bu mükellefler 6.2.2004 tarihinde yürürlüğe giren yasal değişiklikle vergi mevzuatına girdiğinden, prensip itibariyle bu tarihten itibaren en geç 10 gün içinde mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekir. 10 gün içinde mükellefiyet tesis ettirmeyenler hakkında VUK’nun 352. maddesi gereğince usulsüzlük cezası uygulanması gerekmekte ise de, faaliyetleri belli bir süreyle istisna kapsamında olan bu mükelleflere, idari müsamaha ile ceza uygulanmaması isabetli olacaktır. Zaten Maliye İdaresinin de mükellefiyet tesisi konusunda herhangi bir uyarısı veya açıklaması olmamıştır.

Mükellefiyet tesis ettiren kullanıcılar, bundan böyle düzenli olarak vergi beyannamelerini (KDV, muhtasar, geçici vergi, gelir, kurumlar vs) vermeye başlayacaklardır. Muhtasar beyanname, stopaj yapıldığında verilmesi gereken bir beyanname türüdür. Münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar, Şubat 2004’ten itibaren, stopaj gerektiren işlem yaptıkları ay için muhtasar beyanname vereceklerdir. Vergilendirilecek kazanç olmasa dahi muntazam olarak geçici vergi, gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri verilmelidir. KDV beyannameleri ise KDV’ye tabi hiçbir işlem bulunmasa dahi her ay muntazam verilmesi gereken bir beyanname türüdür (KDV Kanunu Md.40). Münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar Şubat 2004’ten itibaren verecekleri KDV beyannamelerinin 6. satırında, yaptıkları işlem hacmini (satış ve hizmet hasılat toplamını) gösterecek aynı rakamı 7. ve 32. satırlarda gösterecekler beyannamenin diğer satırlarını boş bırakacaklardır. Serbest bölgede şubesi bulunan firmalar ise, verdikleri KDV beyannamelerinin 6., 7. ve 32. satırlarına, serbest bölge şubesindeki işlem hacmini dahil edeceklerdir”.²⁶¹

²⁶¹ Ertürk YMM Ltd. Şti; “Konu:Serbest Bölgelerde Vergisel Teşvikler Yeniden Düzenlendi”, **Sirküler No:2004/48**, 10.03.2004, <http://www.erturkymm.com.tr/sirkuler/2004/48.doc>, [11.12.2006].

Mükellefiyet tesisine ilişkin olarak, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik²⁶² ile Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 12. maddesi değiştirilmiş ve “Serbest bölgede faaliyet gösteren kullanıcılar, genel esaslar çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirerek, Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma ile belge ve kayıt düzenine ilişkin hükümlerine uymak zorundadırlar” şeklindeki açık hükme yer verilerek bu yöndeki tartışmalara son nokta konulmuştur.

4.7.2. Defter ve Belge Düzeni

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 23. maddesinde, “bölgedeki faaliyetlerin düzenli bir şekilde yürütülmesinin temini amacıyla B.K.İ veya işletici ile kullanıcılar, kanunen tutmak zorunda oldukları defterlerini Türkçe düzenlemekle, Bölge Müdürlükleri ile Genel Müdürlükçe yetkili kılınan merci ve görevlilerce talep edilecek bilgi ve belgeleri zamanında vermekle ve her türlü defter, belge ve diğer gerekli dokümanı bu merci ve görevlilerinin kontrolüne açık bulundurmakla yükümlü olup, muhasebe kayıtlarına, bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin hesaplarını hiçbir şekilde ve surette işleyemezler” hükmü yer almaktadır.

85 Nolu Genel Tebliğ'de ise, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin VUK'nun defter tutma ve belge düzenine ilişkin hükümlerine uyma zorunluluklarının bulunduğu, bununla beraber, SBK'nun 6. maddesi ile kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak VUK hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verildiği belirtilmiştir. Yine bu konuya ilişkin bir başka açıklama 345 No'lu VUK Genel Tebliği²⁶³ ile getirilmiştir. Buna göre, VUK hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapma yetkisine dayanılarak 2005 hesap döneminden itibaren serbest bölgelerde ticari faaliyette bulunan bütün gerçek ve tüzel kişiler herhangi bir hadde bağılı kalınmaksızın, VUK hükümlerine uygun olarak bilanço esasına göre defter tutacaklardır. Diğer taraftan, serbest bölgelerde ticari faaliyette bulunan ve daha önce işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, bu tebliğin yayımı tarihinden

²⁶² 07.11.2006 Tarih ve 26339 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁶³ 28.02.2005 Tarih ve 25741 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

itibaren bilanço esasına göre defter tutacağından, söz konusu mükellefler defterlerini tebliğin yayımını izleyen on beş gün içinde noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlara tasdik ettireceklerdir. Buna göre, belirlenen sürede defterlerini tasdik ettiren mükellefler adına VUK'nun 352. maddesine göre usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

Bugüne kadar serbest bölgelerde defterler serbest bölge müdürlükleri tarafından onaylanmış ve muhasebe döviz cinsinden tutulmuştur. Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde yapılan değişiklikle vergi mevzuatı, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kişilere de uygulanabilir hale gelmiştir.²⁶⁴ Uygulamada serbest bölgelerde faaliyet gösteren bazı firmaların önceden olduğu gibi döviz cinsinden defter tutmaya devam ettikleri, bazılarının ise YTL cinsinden defter tuttuğu görülmektedir.²⁶⁵ Defterlerin döviz cinsinden tutulup tutulamayacağı konusundaki tartışmalara son nokta 348 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği²⁶⁶ ile konulmuştur. Söz konusu tebliğde, tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketle dahil) serbest bölgede faaliyette bulunan şubeleri ile serbest bölgede faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölge dışında ancak Türkiye sınırları içerisinde faaliyette bulunan şubeleri hariç olmak üzere, serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilerden isteyenlerin, defter kayıtlarını Türk para birimi dışında (TCMB'nca, kuru günlük olarak belirlenen) herhangi bir yabancı para birimi ile de yapabilmelerinin Bakanlıkça uygun bulunduğu ifade edilmiştir. Buna göre serbest bölgede faaliyet gösteren söz konusu mükellefler, Türk para birimiyle veya başka bir yabancı para birimiyle yapılan işlemlerini, işlemin gerçekleştiği günün TCMB döviz alış kuruyula ilgili para birimine çevirecekler, iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin değerleri ile vergi matrahlarını kayıt yapılan para birimine göre tespit edecekler, ancak beyannamelerini (verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyula) Türk parasına çevirerek vereceklerdir.

Maliye Bakanlığı tebliğ ile yapmış olduğu yönlendirme gereği olarak serbest bölgelerde faaliyet gösteren yükümlüler dilerlerse sadece Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından kuru günlük olarak belirlenen para birimlerine göre kayıtlarını

²⁶⁴ Sağlam; s.53.

²⁶⁵ Ali Alıç; "Serbest Bölgelerde Döviz Cinsinden Defter Tutulabilir mi", **Yaklaşım**, S:149, Mayıs 2005, s.125.

²⁶⁶ 12.05.2005 Tarih ve 25813 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tutmaları mümkün bulunmaktadır. Bu seçimlik hakkını kullanan mükellefler ilk kayıt yapılan hesap dönemi de dahil olmak üzere beşinci hesap döneminin sonuna kadar bu sistemden dönemeyeceklerdir. Bilindiği üzere Vergi Usul Yasası'nın 215. maddesi uyarınca yükümlüler ülke içerisinde de belli ilkeler çerçevesinde Türkçe kayıtlar bulunması koşuluyla defterlerine yabancı para birimine göre kayıt yapma hakkına sahip bulunmaktadırlar.²⁶⁷

4.8. Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarına İlişkin Özet Tablo

Tablo 10

Son Düzenlemeler Işığında Serbest Bölgelerdeki Vergi Uygulamaları

Konu	6/2/2004 ve Öncesinde Faaliyete Geçenler	6/2/2004 ve Sonrasında Faaliyete Geçenler
Kurumlar Vergisi İstisnası	*6/2/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatında yer alan süre sonuna kadar istisna uygulanır. *Bu süre sona erdikten sonra, imal edilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlara Avrupa Birliği'ne tam üyeliğimizin gerçekleştiği tarihin içinde bulunduğu hesap dönemi sonuna kadar istisna uygulanır.	*İmal edilen ürünlerin satışından kaynaklanmayan kazançlara istisna uygulanmaz. *İmal edilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlara Avrupa Birliği'ne tam üyeliğimizin gerçekleştiği tarihin içinde bulunduğu hesap dönemi sonuna kadar istisna uygulanır.
Gelir Vergisi Kanununun Md. 94/6-b temettü stopajı	4842 Sayılı Kanunla değişik GVK Madde 94/6-b'ye göre stopaj yapılır.	4842 Sayılı Kanunla değişik GVK Madde 94/6-b'ye göre stopaj yapılır.
Personelin ücretlerinin gelir vergisi istisnası	31/12/2008 tarihini geçmemek kaydıyla, 6/2/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatında yer alan süre sonuna kadar istisna uygulanır.	İstisna uygulanmaz.
Gümrük Vergisi ve KDV	Uygulanmaz.	Uygulanmaz.
Damga vergisi, resim, harç istisnası	31/12/2008 tarihine kadar istisna uygulanır.	İstisna uygulanmaz.
Vergi mükellefiyeti tesisi ve defter tasdiki	Faaliyetin gerektirdiği vergi mükellefiyeti tesisi ettirilir, VUK'nun öngördüğü defter tasdikleri yaptırılır.	Faaliyetin gerektirdiği vergi mükellefiyeti tesis ettirilir, VUK'nun öngördüğü defter tasdikleri yaptırılır.

Kaynak:DRT Denetim Revizyon Tasdik Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.; “Serbest Bölgelerin Vergi Muafiyetiyle İlgili Değişiklikler (5084 Sayılı Kanun)”, **Vergi Sirkleri No:2004/31**, 20 Şubat 2004, <http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/V52003531.pdf>, [29.06.2006].

²⁶⁷ Veysi Seviğ; “Serbest Bölgelerde Yabancı Para Biriminde Kayıt Tutma”, **Dünya**, 16.05.2005, <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/16-05-2005.htm>, [05.04.2006].

5. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE SERBEST BÖLGELER

5.1. Avrupa Birliği'nde Serbest Bölgelerin Kısa Tarihçesi

Feodal rejimin XI. yüzyıldan sonra siyasal ve ekonomik nedenlerle çöküşü sonucu, ortaçağın şehir ekonomisi ortaya çıkmıştır. Bu dönemlerde yapılan haclı seferleri, Avrupalıları zengin doğu milletleriyle ticari ilişkiler kurmaya zorlamıştır. Bu ticari ilişkilerin kurulması ve geliştirilmesinde özellikle Akdeniz'de kolonileri bulunan İtalyan şehirleri canlı birer ticari merkez durumuna gelmişlerdir.²⁶⁸

Avrupa'da orta çağ yıllarında dış ticareti kolaylaştırmak amacıyla özel statülerin tanındığı belirli bölgelerin kurulması ihtiyacı hissedilmiştir. Bu özel statüler özellikle ekonomik yönden gelişmeye başlayan şehir ve limanlara tanınmıştır. Gümrük hattı dışı olarak düşünülen bu alanlarda yapılan ticari faaliyetler vergilerden muaf tutulmuştur. Bu vergiler, şehirler arasında yapılan ticari faaliyetler üzerine konulan vergiler, lordlara kazanılan gelirler üzerinden verilen vergiler gibi çeşitli isim ve özellikte olan vergilerden oluşmaktadır. Orta çağda serbest bölgeler, serbest şehir, depo ve antrepolar şeklinde kurulmuşlar ve daha çok Baltık ve Kuzey Denizi limanları ile Akdeniz'de Venedik ve Cenova gibi İtalyan şehirlerinde yer almışlardır.²⁶⁹

XV. yüzyıldan başlayarak XVIII. yüzyıla kadar devam eden dönemde, serbest şehir uygulaması söz konusu olmakla birlikte serbest bölge uygulamasına geçiş konusunda da aşamalar kaydedilmiştir. Bu dönemde özellikle ithalata aşırı sınırlamalar getirilmiştir. Bu gibi sınırlamalar nedeniyle serbest şehir ve bölgeler, dış ticaret ilişkilerinin sürdürülmesi bakımından zorunlu hale gelmiş ve çokça uygulanmıştır.²⁷⁰

XIV. yüzyılda Avrupa'dan Orta ve Uzak Doğu'ya uzanan deniz ticaret yolları üzerinde bulunan Akdeniz'de bazı liman ayrıcalıklarının ortaya çıktığı bilinmektedir. Toskana'daki Livarno kasabası 1657'de serbest şehir olarak tüccarlara bazı ayrıcalıklar tanımıştır. Akdeniz'in XVI., XVII. ve XVIII. yüzyıllarındaki başlıca serbest şehirleri: İtalya'da Ancona, Civita-Veccia, Messina, Ville-France, Cenova, Fransa'da Marsilya,

²⁶⁸ Erdoğan ve Ener; s.14-15.

²⁶⁹ İbrahim Organ; "Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması", **Vergi Dünyası**, S:266, Ekim 2003, s.144.

²⁷⁰ Erdoğan ve Ener; s.16.

Avusturya-Macaristan imparatorluğunda ise Trieste ve Fiume'dir. Bu dönemde Cenova'daki uygulama, günümüzdeki serbest bölgelerin habercisi olarak nitelendirilebilir. Cenova'da XVII. yüzyılda belirli bir bölge serbest hale getirilerek, kanunen bazı özel ayrıcalıklar tanınmış bu bölgede sıvı olmayan yabancı kaynaklı malların depolaması olanağı sağlanmıştır. Fransa, 1762'de Dunkirk'i 1784'de ise Bayonne ve Lorient'i serbest şehir haline getirmiştir. İngiltere, 1705'de Cebelitarık'ı serbest şehre dönüştürmüştür. Venedik de, 1830'da Avusturya tarafından serbest şehir haline getirilmekle birlikte, 36 yıl sonra İtalya'ya dahil olunca bu statüsünü yitirmiştir.²⁷¹

Avusturya imparatoru 6. Charles tarafından 1719'da İtalya'nın Trieste şehrinde kurulan serbest antrepoya özel bir statü tanınmıştır. Benzer şekilde, 12. yüzyılda gümrük hattı dışı statüsü kazanan Hamburg Serbest Limanı, 1888 yılında Alman Gümrük Birliği'ne (German Zollverein) ve 1957'de Avrupa Topluluğu'na katılmış olmasına rağmen bu özel statüsünü halen korumaktadır. Bu dönemde çok sayıda serbest bölge, serbest liman ve serbest antrepo kurulmuştur. 1929'da İspanya'da kurulan Barselona serbest bölgesi ve 1959'da İrlanda'da kurulan Shannon serbest bölgesi üretim ağırlıklı serbest bölgelerin en tanınmış olanlarıdır. Günümüzde Avrupa Birliği üyesi ülkelerde yer alan serbest bölgeler ilk kuruluş yıllarında olduğu gibi ticari ağırlıklıdır. Bölgelere gümrük vergisi muafiyeti ve basitleştirilmiş ithalat prosedürleri gibi avantajlar sağlanır. Serbest bölge içerisinde yer alan firmalara sağlanan kolaylıklar sınırlıdır. Ayrıca, Birlik içerisinde rekabetin bozulmaması amacıyla serbest bölge içerisinde yer alan firmalara gümrük bölgesi içerisinde yer alan endüstriler karşısında ilave ayrıcalıklar verilmesine müsaade edilmemektedir.²⁷²

5.2. Avrupa Birliği'nde Serbest Bölgelerle İlgili Yasal Düzenlemeler

Avrupa Birliği'nde serbest bölge uygulamaları birer gümrük rejimidir ve ülkemizdeki uygulamanın aksine, serbest bölgeler konusunda ayrı bir yasal düzenleme bulunmamakta, söz konusu düzenlemeler gümrük mevzuatı içinde yer almıştır.

²⁷¹ Richard S. Thoman; **Free Ports and Foreign Trade**, Cambridge: Cornell Maritime Press, 1956, s.14-16.

²⁷² Organ; "Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması" s.145.

Avrupa Topluluğu'nu kuran Antlaşma, ortak gümrük tarifesi ve bunun oluşturulabilmesi için detayları içerdiği halde gümrük mevzuatına yer vermemiştir. Ayrıca, GATT'ın 24. maddesi gümrük birliğinde üçüncü ülkelere yönelik uygulanacak tek bir mevzuatın olması gerektiğini belirttiği halde, belki bunu bir problem olarak görmediklerinden, belki de gümrük idareleri bireysel kimliklerini korumaya öncelik verdiklerinden, ulusal gümrük kanunları bir çeşit bağımsızlık unsuru olarak korunmuştur.²⁷³

Bir gümrük birliğinde birlik içindeki ekonomiler arası rekabetin sağlanması, bu ekonomilerin eşit olarak ve bütünlük içinde gelişmeleri yanında, ticaret sapmasının önlenmesi açısından aynı gümrük politikalarının izlenmesi ve kuralların yeknesaklığı büyük öneme sahiptir. 1957 yılında imzalanan Roma Antlaşmasının 27. maddesi üye ülkelerin özerk mevzuat uyum çalışmalarının sadece koordinasyonu için şimdiki adıyla Avrupa Komisyonu'nun yetkisini öngörmüştür. Ancak, Antlaşmanın yürürlüğe girişinden 10 yıl sonra gümrük birliğinin tesisi ve Ortak Gümrük Tarifesinin uygulanmaya başlanması ile koordinasyonun tek başına yeterli olmadığı, pazarın bütünlüğünün korunması için gümrük mevzuatının uyumlaştırılması gerektiği ortaya çıkmıştır.²⁷⁴

Roma Antlaşması'nın 27. maddesine göre; “üye devletler, gerektiği ölçüde, gümrük alanındaki kendi yasa, tüzük ve idari düzenlemelerinin yaklaştırılmasına yönelik tedbirleri alır. Komisyon, üye devletlere bu amaç doğrultusunda her türlü tavsiyede bulunur”. 113. maddeye göre ise; “ortak ticaret politikası özellikle tarife oranlarında değişiklik yapılması, tarife ve ticaret anlaşmalarının imzalanması, liberasyon tedbirlerinde yeknesaklığın sağlanması, ihracat politikası ve damping veya sübvansiyon uygulanması ve ticareti koruma tedbirleri alınması gibi konularda ortak ilkeler üzerine kurulur”. Kurucu Antlaşmanın söz konusu maddelerinden yola çıkılarak, diğer alanlarda olduğu gibi serbest bölgeler konusunda da uyumlaştırma amacıyla çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır.

²⁷³ Didem Dirlik; “Gümrük Birliği Süreci ve Türk Gümrük Mevzuatının AT Gümrük Mevzuatına Uyumlaştırılması”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi S.B.E. Haziran 1997, s.46.

²⁷⁴ Serbest Bölgeler;

<http://www.gumruk.gov.tr/Gumruk/DosyaUpload/ab/tezler/SERBESTBOLGELER.pdf>, [12.02.2006], s.73.

Serbest bölgelerle ilgili ilk düzenleme, 4 Mart 1969 tarih ve 69/75 sayılı serbest bölgelerle ilgili kanun, tüzük ve idari kararlar belirlenen hükümlerin uyumlaştırılması hakkındaki konsey direktifidir²⁷⁵. Serbest bölgelerle ilgili temel yasal düzenlemeler ise AB Gümrük Kodu'nu oluşturan 12.10.1992 tarih ve 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü²⁷⁶ ile Gümrük Kodu'nun uygulanmasına ilişkin hükümlerin düzenlendiği, 2 Temmuz 1993 tarih ve 2454/93 sayılı Komisyon Tüzüğü²⁷⁷dür. Topluluk Gümrük Kodu ve Uygulama Yönetmeliğinde zaman içerisinde ekonomik ve politik ihtiyaçlar doğrultusunda bir takım değişikliklere gidilmiştir. Aşağıda söz konusu yasal düzenlemelere ve yapılan son değişikliklere kısaca değinilecektir.

5.2.1. 69/75 Sayılı Konsey Direktifi

4 Mart 1969 tarihli 69/75 sayılı Konsey Direktifi, Birlik üyesi ülkelerde uygulanan, serbest bölgelerle ilgili kanun, tüzük ve idari kararları aynı çatı altında toplayan ilk düzenlemedir. Direktifin 1. maddesinin 2. fıkrasında serbest bölgelerin tanımı yapılmıştır. Buna göre serbest bölgeler; üye devletlerin yetkili otoritelerince herhangi bir karaya ait çevrilmiş bölgede kurulan, gümrük vergileri, tarımsal vergiler, miktar kısıtlamaları, diğer yükümlülükler ve eş etkili önlemlerin uygulanması bakımından topluluk gümrük bölgesi dışı olarak kabul edilen alanlardır.

Direktifin 2. maddesine göre; miktarı, çıkış noktası, sevkiyat ve varış yeri ne olursa olsun her türlü malın serbest bölgeye getirilmesi kabul edilir. Ancak; kamu ahlakı, kamu politikası yada kamu güvenliği, insanların, hayvanların yada bitkilerin hayatı ve sağlığının korunması, endüstriyel ve ticari mülkiyetin korunması, tarihi ve arkeolojik değere sahip olan ulusal hazinelerin korunması amacıyla bazı malların serbest bölgeye konulması tamamen yasaklanabilir yada kısıtlanabilir. Ayrıca, bazı teknik ve idari nedenlerle sadece belli malların serbest bölgelere veya serbest bölgelerin belli kısımlarına girişine izin verme hakkı üye ülkelere aittir.

²⁷⁵ Council Directive 69/75 EEC of 4 March 1969 on the harmonisation of provision laid down by law, regulation or administrative action relating to free zones; **Official Journal of the European Communities**, L 058, 08/03/1969.

²⁷⁶ Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code; **Official Journal of the European Communities**, L 302, 19/10/1992.

²⁷⁷ Commission Regulation (EEC) No 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code; **Official Journal of the European Communities**, L 253, 11/10/1993.

Direktifin 3. maddesinde serbest bölgelerde gerçekleştirilebilecek faaliyet konuları düzenlenmiştir. Bu maddede, üye ülkelerce belirlenen koşullar altında serbest bölgelere getirilen malların yükleme, boşaltma, aktarma, depolama, işleme ve imha işlemlerine tabi tutulabileceği hükme bağlanmıştır.

Direktifin 6. maddesinde serbest bölgelerde kalan mallar için bir zaman kısıtlamasının olmadığı belirtilmiştir. Bununla birlikte gerektiği zaman, malların cinsinden kaynaklanan bazı nedenlerle üye ülkelerce zaman kısıtlaması konulabilir. 8.maddeye göre ise; serbest bölgelerde yer alan mallar gümrük vergileri ve diğer vergileri ödenmek suretiyle ülke içine yada Birlik Gümrük Bölgesine getirilebilirler. Ancak, malların serbest bölgede kaldığı süre içinde, korunması ve depolanması amacı ile yapılan giderler gümrük vergisinin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

5.2.2. Topluluk Gümrük Kodu’nu Kuran 2913/92 Sayılı Konsey Tüzüğü

12 Ekim 1992 tarihli ve 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü ile AB Gümrük Kodu kurularak gümrük birliğinin ortak uygulama hükümleri tek mevzuatta toplanmıştır. Serbest bölgelerle ilgili düzenlemeler Gümrük Kodu’nun “gümrükçe onaylanmış diğer işlem ve kullanım şekilleri” kısmında, 166.-181. maddeler arasında yer almıştır.

Konsey Tüzüğü’nün 166. maddesinde serbest bölgelerin tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre serbest bölgeler ve serbest antrepolar Topluluk gümrük bölgesinin yada bu bölgede bulunan yapıların bir parçası olmakla birlikte;

- Topluluk mallarının serbest dolaşıma sokulmamak veya başka bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın yada gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ve tüketilmemek kaydıyla, ithalat vergileri ve ticaret politikaları bakımından Topluluk gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen,

- Topluluk mallarının serbest bölge yada serbest antrepoya konulmasıyla normal olarak malların ihracına bağlı olanaklardan yararlanan alanlardır.

Serbest bölgelere ilişkin hükümlerle, serbest bölgeler yanında, 4458 sayılı Gümrük Kanununda yer almayan Serbest Antrepo uygulaması da düzenlenmektedir. Diğer bir deyişle, belli bir bölgeyi ifade eden serbest bölgeler ve bulunduğu üye ülke

gümrük idaresi tarafından onaylanmış bir operatörün binasını ifade eden serbest antrepo uygulamaları için ortak hükümler geçerlidir.²⁷⁸

Tüzüğün 167. maddesine göre, Topluluk gümrük bölgesinin bir bölümünü serbest bölge olarak belirleme veya bir serbest antrepo kurulmasına izin verme yetkisi üye ülkelere aittir. Ayrıca, bu bölgeler tarafından kaplanan alanın üye ülke tarafından belirlenmesi ve bir serbest antrepo olarak belirlenen binanın da üye ülkeler tarafından onaylanması öngörülmektedir. Yine aynı maddeye göre; serbest bölgelerin etrafının çevrili olması ve giriş-çıkış noktalarının tespit edilmiş olması gereklidir.

Tüzüğün 168. maddesinde de; bir serbest bölgeye veya serbest antrepoya giriş ve çıkış yapan kişilerin ve nakil araçlarının gümrük muayenesine tabi tutulacağı, gümrük idarelerinin, bir serbest bölge veya serbest antrepoya giriş veya çıkış yapan yada burada kalan malları muayene edebileceği belirtilmiştir.

16 Kasım 2000 tarihli 2700/2000 sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü²⁷⁹, nün 168a. maddesi ile 2913/92 sayılı Gümrük Kodu'nun 167. ve 168. maddeleri yeniden düzenlenmiştir. 168a maddesi hükmüne göre gümrük idareleri, gümrük kontrol ve formaliteleri ve de gümrük yükümlülüğüne ilişkin olarak gümrük antrepo rejimine ait hükümlerinin uygulandığı bir serbest bölge tayin edebilirler. Bu tür serbest bölgelerde Gümrük Kodu'nun 170., 176. ve 180. maddeleri ile malların Topluluk gümrük bölgesine girişi ile ilgili 37. ve 38. maddeler ile gümrük yükümlülüğüne ilişkin 205. maddesinde serbest bölgelere yapılan atıflar bu tür bölgelerde uygulanmamaktadır.

5.2.3. 2454/93 Sayılı Topluluk Gümrük Kodunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik

2454/93 sayılı Yönetmelik Topluluk Gümrük Kodu'nun uygulamasına yönelik hükümleri içermektedir ve serbest bölgelerle ilgili hükümler “gümrükçe onaylanmış

²⁷⁸ Serbest Bölgeler;
<http://www.gumruk.gov.tr/Gumruk/DosyaUpload/ab/tezler/SERBESTBOLGELER.pdf>, [12.02.2006], s.74-75.

²⁷⁹ Regulation (EC) No 2700/2000 of the European Parliament and of the Council of 16 November 2000 amending Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code; **Official Journal of the European Communities**, L 311, 12/12/2000.

diğer işlem ve kullanım şekli” başlığı altında 799.-814. maddeler arasında düzenlenmiştir. Uygulama Yönetmeliğinde zaman içerisinde bir takım değişikliklere gidilmiş olup son iki değişiklik 11 Mart 2002 tarih ve 444/2002 sayılı Komisyon Tüzüğü²⁸⁰ ve 4 Mayıs 2001 tarih ve 993/2001 sayılı Komisyon Tüzüğü²⁸¹ ile gerçekleştirilmiştir.

993/2001 sayılı Komisyon Tüzüğü ile Gümrük Kodu Uygulama Yönetmeliğinde gerçekleştirilen düzenlemeler çerçevesinde, gümrük kontrolü ve gümrük borçlarına ilişkin hükümlerin gümrük antrepo rejimi hükümlerine tabi olacağı şekilde serbest bölgelerin tesis edilmesine imkan tanınmış, bu bağlamda, tabi olunan kontrole bağlı olarak serbest bölge ve serbest antrepolar için ikili bir ayrıma gidilmiştir. Bu ayrım 993/2001 sayılı Tüzüğün 799. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- I. Tip Kontrol’e tabi serbest bölgelerde kontrol, esas olarak bir çit/duvara dayanmaktadır,

- II: Tip Kontrol’e tabi serbest bölgelerde ise, esas olarak gümrük antrepo rejimi hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilen işlemlere dayanmaktadır.

Mevzuat değişikliğinden önceki durumda serbest bölgelerin çevresinin çit veya duvarla çevrilmesi zorunlu kılınırken, bu Tüzük’le dış ticaret politikası gereksinimleri doğrultusunda, bu uygulamaya başvurulmamasına dayanak sağlanmıştır. Bu sayede, çit veya duvarla çevrili alanın ve serbest bölge çıkış noktalarının gözetiminden ve kontrol altında tutulmasından kaynaklanan maliyet kaldırılmıştır.²⁸²

Söz konusu Tüzüğün 800. maddesine göre, üye devlet tarafından belirlenen gümrük idaresine herhangi bir kişi tarafından, Topluluk gümrük bölgesinin bir parçası için serbest bölge yada serbest antrepo kurulması başvurusu yapılabilmektedir.

²⁸⁰ Commission Regulation (EC) No 444/2002 of 11 March 2002 amending Regulation (EEC) No 2454/93 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code and Regulation (EC) No 2787/2000 and (EC) No 993/2001; **Official Journal of the European Communities**, L 068, 12/03/2002.

²⁸¹ Commission Regulation (EC) No 993/2001 of May 2001 amending Regulation (EEC) No 2454/93 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code; **Official Journal of the European Communities**, L 141, 28/05/2001.

²⁸² Serbest Bölgeler;

<http://www.gumruk.gov.tr/Gumruk/DosyaUpload/ab/tez/SERBESTBOLGELER.pdf>, [12.02.2006], s.83.

2454/93 sayılı Yönetmelik’te yapılan yeni düzenlemelerle Gümrük Kodu’ndaki hükümlerin uygulanması konusunda esneklik getirilmiştir.

Topluluk Gümrük Kodu ve Uygulama Yönetmeliği çerçevesinde, anılan serbest bölge çeşitlerinin işleyişine ilişkin hükümlerde saptanan farklılıklar aşağıdaki tabloda belirtilmeye çalışılmıştır:

Tablo 11
I. Tip Kontrol ve II. Tip Kontrole Tabi Serbest Bölgelerin İşleyişindeki Farklılıklar

I. Tip Kontrol	II. Tip Kontrol
1. Topluluk Dışı Malların Girişindeki Formaliteler	
Malların doğrudan deniz yada hava yoluyla yada serbest bölgenin kara sınırına bitişik olması koşuluyla kara yoluyla gelmesi durumunda gümrüğe sunulması yada özet bir beyan verilmesi zorunluluğunun bulunmaması (Topluluk Gümrük Kodu Madde 38-47)	Malların gümrüğe sunulması ve bir özet beyan verilmesi; malların Topluluk gümrük bölgesine girişinin hemen ardından serbest bölge hükümleri altına konması durumunda özet beyan ve gümrüğe sunma istenmeyebilir. (Topluluk Gümrük Kodu Madde 38-47)
Malların gümrükçe onaylanmış bir işlem yada kullanıma tabi tutulma zorunluluğunun bulunmaması; serbest bölgeye getirilmesinin bir sonucu olarak mallar serbest bölge düzenlemelerine dahil olur. (Topluluk Gümrük Kodu Madde 166)	Malların ivedilikle serbest bölge hükümleri altına alınmaması durumunda, 20 gün –deniz yoluyla gelmesi durumunda 45- içinde gümrükçe onaylanmış bir işlem yada kullanıma (serbest bölge düzenlemeleri gibi) tabi tutulmaları gerekmektedir.
Teminat hazırlanmasının gerekmemesi	Teminat talep edilebilmektedir. (Topluluk Gümrük Kodu Madde 88,104)
2. Topluluk mallarının serbest bölgelere girişinde ve Topluluk gümrük bölgesinin diğer bölümüne geçişindeki formaliteler	
Girişte herhangi bir formaliteye tabi tutulmamakta, ancak malların, Topluluk dışı mal olarak kabul edilmemesi için Topluluk statüsünün onaylanması	Giriş ve çıkışlarda herhangi bir formalite bulunmaması; Topluluk gümrük bölgesindeki malın Topluluk malı olduğu genel öngörüsü uygulanmaktadır.
Topluluk gümrük bölgesinin diğer bölümüne	

geçişte, malların Topluluk gümrük bölgesine girişinde uygulanan kurallar geçerlidir. (Topluluk Gümrük Kodu 37-47, 177, 179, 180)	İhracat geri ödemelerine tabi olan mallar rejim altına alınmalı ve ortak depolamaya izin verilmelidir. (Topluluk Gümrük Kodu Madde 106)
3. İzin İçin Gerekli Olan Hususlar	
Serbest bölgelerde normal elleçleme işlemlerini içeren depolama herhangi bir izin gerektirmemektedir. Fakat, stok kayıt formu onaylanmalıdır; ekonomik etkili bir gümrük rejimi ve nihai kullanım düzenlemelerinin kullanımında izin gerekmektedir. (Topluluk Gümrük Kodu Madde 173, 176)	Düzenlemelerden yararlanılması, normal elleçleme faaliyetleri, antrepo ve ortak depolama izne tabidir. Stok kayıt formunun da onaylanması gerekmektedir. (Topluluk Gümrük Kodu Madde 85, 100, 105, 106, 109, 168a)
4. Depolanan Mallara İlişkin Formaliteler	
Hem Topluluk malları hem de Topluluk dışı malların stok kayıtlarına girilmesi gerekmektedir; istisnası: Malların kısa süreli depolanması ve nakliyesi (Topluluk Gümrük Kodu Madde 176)	Topluluk dışı mallar ve serbest bölge hükümleri altına konan ihracat geri ödemesinden yararlanan malların stok kayıtlarına girilmesi gerekmektedir; ortak depolama izne tabidir ve kayıt altında tutulmalıdır.
5. Topluluk Dışı Malların Topluluk Gümrük Bölgesinden Çıkışındaki Formaliteler	
Re-eksport ön bildirimi; malların kısa süreli depolanması ve nakliyesi (Topluluk Gümrük Kodu Madde 182)	Muhtemel ön bildirimi yerel gümrükleme prosedürü altında re-eksport beyanı; bildirim malların kısa süreli depolanması ve nakliyesinde istenmeyebilir. (Topluluk Gümrük Kodu Madde 182)

Kaynak:

Serbest

Bölgeler;

<http://www.gumruk.gov.tr/Gumruk/DosyaUpload/ab/tezler/SERBESTBOLGELER.pdf>,

[12.02.2006],

s.89-90.

5.3. Avrupa Birliği Serbest Bölgelerinde Mal Hareketleri

Bu bölüm, Topluluk Gümrük Kodu'nda düzenlenmiş olan serbest bölgelerle ilgili hükümler çerçevesinde incelenecektir.

5.3.1. Malların Serbest Bölgeye Konulması

Topluluk Gümrük Kodu'nun 169. maddesine göre, hem Birlik malları hem de Birlik dışı mallar serbest bölgeye konulabilir. Ancak, gümrük idareleri bir tehlike arz eden, diğer eşyaları bozma ihtimali bulunan veya diğer gerekçelerle özel tesisat gerektiren eşyanın özel olarak hazırlanmış yerlere konulmasını zorunlu tutabilir.

170. madde de ise şu hükümlere yer verilmiştir: Gümrük muayenesi ve taşıma belgesine ilişkin 168/4. maddesindeki hükümler saklı kalmak üzere, bir serbest bölgeye veya serbest antrepoya giren eşyanın gümrüğe sunulmasına ve beyanname verilmesine gerek yoktur. Malların sadece şu hallerde gümrüğe sunulması ve belirlenen gümrük işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir;

- Serbest bölgeye yada serbest antrepoya girişıyle sona eren bir gümrük rejimine tabi tutulmaması,
- Bir serbest bölge veya serbest antrepoya ithalat vergilerinin geri ödenmesi veya kaldırılması kararı üzerine konulması,
- 166/b maddesinde belirtildiği şekilde, bir serbest bölgeye yada serbest antrepoya ihracat kaydıyla konulması.

170. maddenin 3. ve 4. fıkralarında ise; gümrük idarelerinin, ihracat vergilerine veya ihracat önlemlerine tabi eşyaların gümrüğe bildirilmesini talep edebileceği ve ilgililerin talebi üzerine, serbest bölge yada serbest antrepoda bulunan Birlik malları yada Birlik dışı malların statüsünü onaylayan bir belge verilebileceği hükme bağlanmıştır.

5.3.2. Mallar Serbest Bölgedeyken Yapılabilecek İşlemler

Topluluk Gümrük Kodu'nun 171. maddesine göre; Serbest bölge veya serbest antrepoya konulan mallar burada sınırsız bir süre ile kalabilirler. 166 (b). maddede belirtilen ihracata bağlı olanaklardan yararlanan ve ortak tarım politikası kapsamındaki eşya için komite prosedürüne uygun olarak, yani Komite kararı ile özel süreler belirlenebilir.

Gümrük Kodu'nun 172. maddesinde, gümrük idarelerinin serbest bölgelerdeki mallar ve faaliyet gösterenler üzerindeki denetim yetkileri hüküm altına alınmıştır. Buna göre; Topluluk Gümrük Kodu'nda belirtilen koşullar altında, gümrük idarelerine önceden bildirilmek suretiyle serbest bölge ve serbest antrepolarda endüstriyel, ticari ve hizmetlere ilişkin her türlü faaliyetlerin gerçekleştirilmesine izin verilebilir. Gümrük idareleri malların niteliği ile ilgili olarak yada gümrük denetiminin bir gerekliliği olarak söz konusu faaliyetleri kısıtlayabilir veya yasaklayabilir. Ayrıca, gümrük idareleri Gümrük Kodu'ndaki hükümlere uyma açısından gerekli teminatları yerine getirmeyen kişilerin serbest bölgedeki faaliyetlerini yasaklayabilir.

Topluluk Gümrük Kodu'nun 173. maddesine göre; serbest bölge veya serbest antrepoya konulan “birlik-dışı mallar”, burada kaldıkları süre içinde;

(a) Serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında ve 178. maddede belirtilen koşullar altında serbest dolaşıma girebilir,

(b) İzin alınmaksızın elleçleme (handling)²⁸³ işlemlerine tabi tutulabilir,

(c) Dahilde işleme rejimine tabi tutulabilir. Bununla birlikte, Eski Hamburg Serbest Limanı, Kanarya Adaları, Azor ve Maderia ve denizaşırı bölgelerdeki işleme faaliyetleri söz konusu ekonomik koşullara tabi değildir. Diğer yandan, Hamburg Serbest Limanı'yla ilgili olarak, bu istisnanın sonucunda Topluluk içinde belli bir ekonomik sektörde rekabet koşulları olumsuz yönde etkilenirse, Avrupa Konseyi,

²⁸³ Elleçleme; eşyanın iyi korunması, görünüş ve pazarlama kalitelerinin geliştirilmesi veya dağıtım yada yeniden satışa hazırlanmaları için, gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliklerini değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri işlemleri kapsar.

Komisyonun önerisi üzerine nitelikli çoğunlukla Hamburg Serbest Limanı bölgesindeki faaliyetler için ekonomik şartların uygulanmasına karar verebilir.

(d) Gümrük kontrolü altında işleme rejimi ile konulmuş şartlar altında bu rejime tabi tutulabilir,

(e) Geçici ithalat rejimi koşulları altında bu rejime tabi tutulabilir,

(f) 182. maddeye göre gümrüğe terk edilebilir,

(g) İlgili kişinin, gümrük idarelerince karar verilmesini sağlayacak gerekli bilgileri vermesi halinde imha edilebilir.

Malların (c), (d) veya (e) bentlerinde belirtilen rejimlerden birine tabi olması durumunda, üye devletler serbest bölgelerin işletilme ve gümrük denetim şartları ile ilgili önlemleri tespit ederler.

Gümrük Kodu'nun 175. maddesine göre; 173. ve 174. madde hükümleri uygulanmaksızın, Birlik dışı ve serbest bölgeye konulması nedeniyle ihraca bağlı önlemlerden yararlanan birlik malları (Md. 166 (b)), serbest bölge ve serbest antrepolarda tüketilemez ve kullanılamaz. Stok veya depolanmış halde bulunan mallara uygulanacak hükümler saklı olmak üzere, malların serbest dolaşıma yada geçici ithalata tabi tutulması, malların kullanımını ve tüketimini engellemez.

176. maddeye göre; serbest bölge veya serbest antrepoda bulunan malların depolama, işçilik, işleme yada alım-satım faaliyetlerinde bulunan kişiler tarafından gümrük idarelerince kabul edilen forma uygun olarak envanter kayıtları tutulur. Malların serbest bölge içinde bir yerden başka bir yere aktarılması halinde, aktarma ile ilgili belgeler gümrük idarelerinin kontrolü için hazır tutulmalıdır. Bu aktarma ile bağlantılı malların kısa süreli depolanması da bu işlemin bir parçası olarak kabul edilir.

5.3.3. Malların Serbest Bölgeden Çıkışı

Topluluk Gümrük Kodu'nun 177. maddesine göre; özel alanlara yönelik gümrük mevzuatında bulunan özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, serbest bölgeden veya serbest antrepodan çıkan mallar:

- Birlik gümrük bölgesinden ihraç edilebilir veya re-export işlemine tabi tutulabilir, yada

- Birlik gümrük bölgesinin bir bölümüne getirilebilir.

178. maddeye göre ise; Birlik dışı mallar için gümrük yükümlülüğünün doğması ve bu malların serbest bölge veya serbest antrepoda kaldığı süre zarfında oluşan malların depolama ve muhafaza masrafları, söz konusu mallar için ödenen veya ödenecek olan fiyattan ayrı olarak gösterilmesi durumunda gümrük değerine dahil edilmez.

180. maddede; malların Topluluk gümrük bölgesinin diğer bölümüne getirilmesi veya geri gelmesi yada bir gümrük rejimine tabi tutulması halinde, malların Birlik malı yada Birlik dışı mal statüsünde olduğuna ilişkin bir kanıt olarak 170 (4). maddede belirtilen statü belgesinin kullanılabileceği hükme bağlanmıştır. Serbest bölgede yer alan malların birlik veya birlik dışı statülerinin kanıtlanamaması halinde mallar:

- Ticaret politikasıyla düzenlenen ihracat önlemleri, ihracat lisansı ve ihracat vergilerinin uygulanması bakımından Birlik malı,

- Diğer tüm hallerde Birlik dışı mal olarak kabul edilmektedir.

5.4. Avrupa Birliği'nde Serbest Bölge Uygulamaları

Avrupa Birliği serbest bölgeleri, Birlik gümrük alanı içinde özel alanlardır. Bu alan içindeki mallar ve faaliyetler gümrük vergisi, KDV ve ithalat vergilerinden muaftır. Serbest bölgelerin temel amacı ticari işlemleri kolaylaştırmaktır. Serbest bölge uygulamasında Birlik malları ve Birlik dışı mallar olmak üzere iki tür mal grubu

bulunmaktadır. Birlik dışı mallar, henüz gümrük alanına ithal edilmemiş, gümrük vergileri ödenmemiş mallardır. Birlik malları ise AB'ye ithal edilmiş olup, gümrük vergileri ödenmiştir. Serbest bölgeler, Birlik dışı malların serbest dolaşıma çıkana kadar depolandığı yerlerdir. Mallar serbest bölgede kaldığı müddetçe ithalat belgesi gerekmemektedir. İthalat ve ihracat belgesi sadece malların serbest bölgeden çıkışında gereklidir. Serbest bölgede diğer vergiler, ÖTV ve yerel vergiler açısından da muafiyet avantajları söz konusudur. Ancak uygulamalar bir serbest bölgeden diğerine değişiklik göstermektedir.²⁸⁴

Avrupa Birliği'nde faaliyet gösteren serbest bölgeler, Birliğin genellikle kıyı kesimindeki büyük ve eski limanlarında veya Birliğe yakın adalarda daha çok serbest liman (free port) şeklinde faaliyet göstermektedir. Ancak bu bölgelerin dışında AB üyesi bir çok ülkenin deniz aşırı alanlarda SB uygulaması bulunmaktadır. AB'deki bu deniz aşırı alanlar, İspanya'nın egemenliğindeki Kanarya Adaları, Fransa'nın Guadeloupe, Martinique, Fransız Guiana'sı ile Réunion ve Portekiz'e ait Azores ve Maderia Adaları, en dıştaki bölgeler olarak tanımlanmıştır. İspanya'nın Kanarya Adaları'nda bulunan SB'ler ve İspanya'nın Las Palmas SB'lerinde gelişmekte olan ülkelerdekine benzer olarak gümrük ve diğer Birlik vergilerinden muaf olarak üretim yapılabilmektedir. Yine Portekiz'in deniz aşırı alanlarındaki SB'lerinden Azores ve Maderia SB'lerinde gümrük ve diğer birlik vergilerinden muaf olarak üretim yapılabilmektedir. Ayrıca SB içerisinde üretime izin verilen Kanarya Adaları SB'lerindeki firmalara 2011 yılına kadar bütün direkt vergilerden istisnalar tanınmıştır.²⁸⁵

Birlik serbest bölgelerinde endüstriyel, ticari yada hizmet faaliyetlerinin yapılmasına izin verilmektedir. Bölgelere getirilen mallar depolama, tamir, montaj, işleme, paketleme/yeniden paketleme, karıştırma, yükleme, boşaltma, etiketleme, sınıflandırma, teste tabi tutma, imha işlemlerine tabi tutulabilir. Bölgelerde üretim faaliyetlerine gümrük idaresi veya ilgili bakanlıklardan izin alınması şartıyla izin verilmektedir. Üretim işlemleri dahilinde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme

²⁸⁴ Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamaları;
<http://www.ikv.org.tr/pdfs/c2af74f9.pdf>, [12.02.2006], s.1.

²⁸⁵ Lütfü Öztürk; "Avrupa Birliği Sürecinde Serbest Bölgeler", **Dış Ticaret Dergisi**, S:28, Nisan 2003, s.64.

rejimleri kuralları altında yapılmaktadır. Serbest bölgelerde gümrük formaliteleri asgari düzeydedir. Malların serbest bölgeye girişinde, Birlik-dışı malların depolanması ve elleçlenmesinde, eğer mallar sadece üçüncü ülkelere aktarılacaksa çıkışlarında gümrük formaliteleri söz konusu olmamaktadır.²⁸⁶

Avrupa Birliği’nde 2004 yılındaki genişleme süreci öncesinde, 15 üye ülkede toplam 35 SB mevcutken, 10 yeni üyenin katılmasıyla toplam SB sayısı 62’ye çıkmıştır. Söz konusu serbest bölgeler aşağıdaki tabloda tabi oldukları kontrol tipine göre sıralanmıştır.

Tablo 12
Avrupa Birliği’nde Faaliyette Bulunan Serbest Bölgeler

ÜYE ÜLKE	SERBEST BÖLGE (I. TİP KOTROL)	SERBEST BÖLGE (II. TİP KONTROL)
Avusturya	-----	-----
Belçika	-----	-----
Çek Cumhuriyeti	Ostrava Serbest Bölgesi Cheb Serbest Bölgesi Grado Serbest Bölgesi Cechofracht Logistic (Praha Serbest Bölgesi) Pardubice Serbest Bölgesi Merka Spedition s.r.o. (Hradec Kralové Serbest Bölgesi) Esces spol s.r.o. (Praha 2 Serbest Bölgesi) Spedquik s.r.o. (Děčín Serbest Bölgesi)	
Kıbrıs		Limasol Serbest Liman Bölgesi Larnaka Serbest Liman Bölgesi Larnaka Serbest Bölgesi
Danimarka	Kopenhag Serbest Limanı	
Estonya	Muuaga Serbest Bölgesi	Sillamae Serbest Bölgesi Valga Serbet Bölgesi
Finlandiya	Hanko Serbest Limanı	Hamina Serbest Bölgesi Lappeenranta Serbest Bölgesi Turku Serbest Bölgesi
Fransa	Verdon-Port de Bordeaux Serbest Bölgesi Guyane Serbest Bölgesi	
Almanya	Bremen Serbest Limanı Bremerhaven Serbest Limanı Cuxhaven Serbest Limanı	Deggendorf Serbest Limanı Duisburg Serbest Limanı

²⁸⁶ Organ; “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması”, s.146.

	Emden Serbest Limanı Hamburg Serbest Limanı Kiel Serbest Limanı	
Yunanistan	Selanik Serbest Bölgesi Heracilion Serbest Bölgesi	Pire Serbest Bölgesi
Macaristan	-----	-----
İrlanda		Ringaskiddy Serbest Limanı Shannon Serbest Bölgesi
İtalya	Trieste Serbest Bölgesi Venedik Serbest Bölgesi	
Letonya	Riga Serbest Limanı Liepaja Özel Ekonomik Bölgesi Ventspils Serbest Limanı	
Lüksemburg	-----	-----
Litvanya	-----	-----
Malta	Malta Serbest Limanı	
Hollanda		Amsterdam Havalimanı
Polonya	Warszawa Serbest Bölgesi Gliwicz Serbest Bölgesi Terespolu Serbest Bölgesi Szczecinie Serbest Bölgesi Swinoujsciu Serbest Bölgesi Gdansku Serbest Bölgesi Mszczonowie Serbest Bölgesi	
Portekiz	Madeira Serbest Bölgesi	
Slovakya	Banksa Bystrica Serbest Bölgesi Trencin Serbest Bölgesi	
Slovenya	Koper Serbest Limanı	
İspanya	Barselona Serbest Bölgesi Kadiz Serbest Bölgesi Vigo Serbest Bölgesi Büyük Kanarya Las Palmas Serbest Bölgesi	
İngiltere		Liverpool Serbest Bölgesi Prestwick Havalimanı Serbest Bölgesi Ronaldsray Havalimanı Serbest Bölgesi Southampton Serbest Bölgesi Tilbury Serbest Bölgesi Sheerness Limanı Serbest Bölgesi
İsveç	-----	-----

Kaynak: Free zones in existence and in operation in the Community, as notified by the Member States to the Commission; 1 September 2005, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/customs/procedural_aspects/imports/free_zones/list_freezones.pdf, [02.01.2006].

SB’lerde bulunan mallar 1. Kontrol Türüne (Control Type 1) dahil olduklarından henüz Birliğe ithal edilmemiş sayılır. Bu mallar gerekli işlemler yapıp serbest dolaşım kazanıncaya kadar gümrük sınırları dışındaymış gibi işlem görürler. Bu

nedenle, mallar SB’de kaldığı sürece ithal işlemlerinin yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Bölgeden bölgeye farklılıklar gösterse de, genel olarak söz konusu mallar Birliğe ithal edilmiş sayılmadıklarından herhangi bir vergi veya diğer ödemelerin yapılması gerekmemektedir. Kısaca AB’deki SB’ler, dış ticaret ve gümrük uygulamaları açısından daha çok dış ticaretin kolaylaştırılması açısından daha az gümrük formalitelerinin uygulandığı alanlar olarak görülmektedir.²⁸⁷

5.4.1. İngiltere Örneği

İngiltere’de, Liverpool, Prestwick Havalimanı, Ronaldsway Havalimanı, Southampton, Tilbury, Sheerness Limanı olmak üzere toplam 6 serbest bölge bulunmaktadır ve bu bölgeler II. Tip Kontrol’e tabidirler.

İngiltere’de faaliyette bulunan serbest bölgelerde ithalatçılara sağlanan avantajlar daha fazladır. Serbest bölgelere getirilen mallar bölgede tutulduğu süre içinde gümrük vergilerinden ve katma değer vergisinden muaftır. Ancak malların bölge içinde el değiştirmesi halinde katma değer vergisinin ödenmesi gerekmektedir. Malların üretimde kullanılması durumunda ise gümrük vergilerinin ödenmesi söz konusu olmaktadır. Serbest bölgede depolanan mallar ülke içindeki talep durumuna göre partiler halinde gönderilerek gümrük vergileri de partilere göre ödenir. Ayrıca gümrük vergileri yüklemeyen bir yada bir buçuk ay sonrasına kadar ödenebildiğinden ithalatçı firmalar daha az nakit paraya ihtiyaç duymaktadırlar.²⁸⁸

Re-exporta girecek olan malların aktarılması, elleçleme ve işlenmesi ile ilgili olan ve Birleşik Krallığın her yerinde mevcut bulunan gümrük vergilerinden kurtarılmaya ek olarak, serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara şu avantajlar sağlanır:²⁸⁹

- a) basitleştirilmiş gümrük prosedürleri,
- b) mallar ihraç edilene yada serbest dolaşıma girene kadar gümrük vergilerinden muafiyetin sonucu olarak nakit akımı avantajı,

²⁸⁷ Öztürk; s.66.

²⁸⁸ Erkan ve Tatlıdil; s.22.

²⁸⁹ Free Zones; http://www.ukinvest.gov.uk/10204/en_GB/0.pdf, [13.09.2006], s.2.

c) etrafı çit/duvarla çevrili serbest bölgelere hükümet tarafından ek güvenlik ve

d) malların son varış noktası konusunda daha fazla esneklik (herhangi bir kota sınırlaması yoktur).

Serbest bölgelerde yapılabilecek faaliyetler şu şekilde sıralanmıştır. Bunlar:²⁹⁰

- “*Depolama*”. Serbest bölge malı olarak kabul edilen mallar, serbest bölge yönetimi tarafından herhangi bir zaman sınırı olmadan bu bölgelerde depolanabilir. (Ancak, Ortak Tarım Politikası’na tabi bazı mallar için özel zaman sınırlamaları uygulanabilmektedir).

- “*Elleçleme*”. Burada, malların mevcut koşullarının korunması, onların sunuma hazır hale getirilmesi yada pazarlanabilme özelliklerinin geliştirilmesi yada dağıtım veya tekrar satış için hazırlanması gibi basit faaliyetler söz konusudur.

- “*Malların İşlenmesi*”. Malların niteliklerinde değişiklik yapacak faaliyetler buna dahil değildir (örneğin, üretim veya montaj).

İngiltere’de serbest bölgelere ilişkin mevzuatın dayanağı AB Gümrük Kodu’nu oluşturan 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü ve 2454/93 sayılı Komisyon Tüzüğüdür. Bu konuda en son Mayıs 2001’de 334 sayılı Birleşik Krallık Serbest Bölgeler Tebliği yayımlanmıştır. Tebliğ, Temmuz 2001’de yürürlüğe girmiştir. Tebliğ, İngiltere’nin de dahil olduğu Birleşik Krallık serbest bölge rejimini açıklamaktadır. Tebliğ’e göre, mallar serbest bölgeye getirildikleri zaman ithal vergilerinin (tarım masrafları dahil) ve ithal KDV’nin ödenmesi ertelenir. Tebliğ, Birleşik Krallık serbest bölgelerine ithal edilen malların depolama, elleçleme ve işleme yöntemlerini de açıklar.²⁹¹ İngiltere’de 1979 tarihli Gümrükler ve Vergi Yönetimi Kanunu’nun 100A bölümü, kanuni usullerle serbest bölgelerin oluşturulma hükümlerini ihtiva etmektedir.²⁹²

²⁹⁰ Free Zones; http://www.ukinvest.gov.uk/10204/en_GB/0.pdf, s.3.

²⁹¹ Organ; “Serbest Bölgelerle İlgili Türkiye Uygulamasının Avrupa Birliği’ne Uyum Açısından Değerlendirilmesi” s.107.

²⁹² HM Customs and Excise; **Notice 334-Free Zones**, <http://www.hmce.gov.uk>, [12.02.2006], s.4.

Serbest bölgelerde, ithal mallar gümrük vergileri veya ithalat üzerinden alınan KDV ödenmeden tutulabilir. Miktar ile ilgili kısıtlamalar (en çok tekstilde uygulanır) dahi askıya alınmaktadır. Tüm olağan ithalat kontrolleri ile gümrük ve diğer vergilerin ödenmesi sadece mallar serbest bölgeden Birleşik Krallık pazarına çıkarıldığında yada bu mallar bölge dahilinde kullanıldığında veya tüketildiğinde talep edilir.²⁹³

Serbest bölgede bir mal veya hizmet elde edilmesi durumunda KDV'ye yönelik işlemler, söz konusu edim İngiltere içerisinde herhangi bir yerde gerçekleştirilmiş gibi kabul edilerek yerine getirilir. Ancak, tüketicinin eşyayı serbest dolaşıma sokacağına ilişkin arz eden kişi ve alıcı arasındaki anlaşma gereğince serbest bölgedeki eşyanın arzı sıfır vergi oranına tabi olabilmektedir. Ancak bu uygulama, alıcının kayıtlı bir kişi olması durumunda uygulanmamaktadır. Bu durumda, alıcı eşyayı serbest dolaşıma soktuğunda eşyanın arzında ödenen KDV miktarı ithalat için öngörülen KDV miktarından düşürülür. Ancak, eşyayı çıkarmak isteyen kişinin eşyanın arzına ilişkin KDV'nin ödendiğini ispat etmesi gerekmektedir. Ayrıca, bir denizaşırı ticaret kişinin tek faaliyetinin, eşyanın bir serbest bölgeye ithal olduğunu kanıtlaması durumunda İngiltere'deki KDV uygulamasından muaf tutulabilmektedir. Bu durum, serbest bölgede sıfır oranında vergi ile eşya satışı ve serbest bölgeden doğrudan ihraç satışını kapsamaktadır.²⁹⁴

5.4.2. İspanya Örneği

İspanya serbest bölge niteliğinde faaliyette bulunan 22 yerleşim alanı ile Batı Avrupa, Afrika, Akdeniz, Kuzey Amerika ve diğer pek çok ülkeye yönelik ticari ilişkiye sahiptir. Bunlar arasında İspanya'nın Amerika'daki eski sömürgeleri önemli yer tutmaktadır.²⁹⁵

İspanya'nın Barselona, Cadiz ve Vigo'da bulunan üç serbest ticaret bölgesi vardır. Kanarya Adaları, Kuzey Afrika kıyısındaki İspanya kentleri Ceuta ve Melilla

²⁹³ Customs and Excise in the United Kingdom;
http://www.uktradeinvestusa.com/DBUK/invest/other_show.asp?Sarticleype=7& ID=137, [28.09.2006], s.5.

²⁹⁴ Serbest Bölgeler;
<http://www.gumruk.gov.tr/Gumruk/DosyaUpload/ab/tezler/SERBESTBOLGELER.pdf>, [12.02.2006], s.108.

²⁹⁵ Erkan ve Tatlıdil; s.27.

serbest limanlarıdır. Antrepolar gibi özel olanaklar, diğer İspanya Limanları ve ülke sınırları içindeki denizaşırı bölgelerde yer alırlar.²⁹⁶ İspanya serbest bölgelerinin hepsi I. Tip Kontrol'e tabidirler.

Hem ana kara hem de adalarda bulunan serbest ticaret bölgelerinin pek çoğunda (çoğunlukla da İspanyol havalimanları ve deniz limanlarında) üretim, işleme, sınıflandırma, ambalajlama, sergileme, deneyerek alma ve diğer ticari faaliyetler hiçbir İspanyol gümrük yada vergi yükümlülüğü olmaksızın yapılabilmektedir. Barselona, Cadiz ve Vigo serbest ticaret bölgelerinin en büyükleridir. İspanyol gümrük mevzuatı işletmelerin kendi serbest ticaret bölgelerine sahip olmalarına izin vermektedir. Gümrük vergileri ve diğer vergiler sadece eşyaların kullanılmak üzere İspanya'ya ithal edilmesi durumunda ödenmektedir.²⁹⁷

İspanya serbest bölgelerine gümrüksüz mal ve hizmet girişi yapılmaktadır. Bölge içinde mallar en fazla altı yıl gümrüksüz depolanabilir. Eğer uygun görülürse bu süre gümrük yetkilileri tarafından uzatılabilir.²⁹⁸

İberik yarımadasının kuzeydoğusunda, İspanya'nın Katalonya bölgesinde kurulu Barselona şehri İspanya'nın gelişmiş Akdeniz kıyı limanıdır. Barselona serbest bölgesi 1929 yılından bu yana faaliyette olup, soğuk hava depoları ile çok amaçlı kullanıma yönelik kapalı depolardan müteşekkildir. Depolama ve dağıtım üzerine çalışan, sıvı dökme yük terminalleri, karışık eşya için kullanılan bölgenin ulaşımı uluslar arası havaalanı, deniz kara ve demiryolu ile sağlanmaktadır.²⁹⁹

Cadiz serbest bölgesi, İspanya'nın nüfuzlu bir bölgesi olan Cadiz'in soysa-ekonomik gelişimi ve tanıtımı için önemli bir alandır. Bu amaçla, dış ticaret, lojistik hizmetler ve endüstriyel alan tanıtımı gibi vasıtalar kullanılmaktadır. Cadiz serbest bölgesindeki firmalar aşağıdaki avantajlardan yararlanabilirler.³⁰⁰

²⁹⁶ Güner; s.39-40.

²⁹⁷ Free Trade Zones/Warehouses; http://www.kishtpc.com/Free-En/free_spain.htm, [01.03.2006].

²⁹⁸ Erkan ve Tatlıdil; s.27.

²⁹⁹ Güner; s.40.

³⁰⁰ Cadiz Free Zone and Its Services to Foreign Trade; <http://www.czfa.org/documents/CadizFreeTradeZone/investment/information-Spain.pdf>, [01.03.2006], s.1.

- Serbest bölgede bulunan mallar için gümrük vergisinden muafiyet,
- Serbest bölgedeki mallar için özel vergilerin ödenmesi konusunda muafiyet,
- Serbest bölgede bulunan ticari mallar ve bu mallar için yapılan bakım hizmetleri için KDV muafiyeti,
- Malları, zaman limiti olmaksızın, nitelikleri, miktarları, çıkış noktaları yada varış yerleri fark etmeksizin tanıtmak imkanı,
- Mali ve gümrük avantajları ile “üçgen ticaret işlemler”³⁰¹,
- Geçici ithalat iptali.

Vigo serbest bölgesi, 1929 yılından bu yana depolama ve üretim ile motorlu araçlar, plastik, seramik üzerine faaliyet göstermekte, bölgede tüketim ve gümrük vergilerinde vergi muafiyeti ve süresiz depolama imkanı bulunmaktadır.³⁰²

İspanya’daki serbest bölge uygulamaları arasında Kanarya Adaları’ndaki uygulamalar gerek gerçekleştirilen faaliyetler ve gerekse sağlanan avantajlar açısından çok önemli bir yer tutmaktadır. Kanarya Adaları Özel Ekonomik Bölgesi (ZEC) olarak nitelendirilen bu bölgeler, adalardaki üretim ve hizmet sektörünün çeşitliliği ve ekonomik ve sosyal gelişmenin teşvik edilmesi amacıyla kurulmuşlardır. Finansal hizmetler istisna olmakla beraber, Kanarya Adaları topraklarında her firma üretim, ticaret yada hizmet faaliyetlerini icra etmek niyetiyle Özel Ekonomik Bölge’ye başvurabilir. Bu bölgelerde üretim, işleme, elleçleme ve malların tanıtımı faaliyetleri dahilinde şu işlemlerin yapılmasına izin verilmektedir: Balıkçılık, gıda, meşrubat ve tütün, giyim, deri eşyalar ve ayakkabı, mobilya ve ilgili ürünler, kağıt, yayımcılık, grafik sanatı ve kaydedilmiş materyallerin çoğaltılması, inşaat malzemeleri, makine ve mekanik donanım, elektrikli, elektronik ve optik malzemeler ve donanım, kimyevi

³⁰¹ Bu tip işlemler serbest ticaret bölgesi üzerinden üçüncü ülke menşeli malların ihracını ifade eder. Örneğin; Yeni Zelanda menşeli mallar gümrük vergileri ve diğer vergiler ödenmeksizin serbest ticaret bölgesine getirilmekte ve burada herhangi bir işleme tabi tutulmaksızın AB yada diğer üçüncü ülkelere ihraç edilmektedir.

³⁰² Güner; 40.

maddeler, tekrar işleme, toptancılık ve dağıtım faaliyetleri, paketleme, şişeleme ve konserve üretimi. Hizmet faaliyetleri dahilinde yapılabilecek işlemler ise; taşımacılık ve ilgili faaliyetler, doğal kaynaklar ve atık maddelerin elden çıkarılması, telekomünikasyon, reklamcılık, eğitim ve öğretim, danışmanlık, yasal ve mali hizmetler ve diğer hizmetlerdir. Hizmet işletmeleri Özel Ekonomik Bölge kaydı altında Kanarya Adalarının herhangi bir yerinde kurulabilirler.³⁰³

Kanarya Adaları'ndaki vergileme rejimine bakıldığında burada faaliyet gösteren firmalar için teşvik edici bir vergi sistemi (the Special Tax Regime or REF) uygulandığı görülmektedir. Kanarya Adaları'nda KDV uygulanmamaktadır. Bunun yerine genel oranı %4.5, artırılmış oranı %12, indirilmiş oranı %2 olan ve bazı ana ürün ve hizmetler için uygulanan (örneğin telekomünikasyon) sıfır vergi oranını kapsayan özel bir Satış Vergisi (Sale Tax) uygulanmaktadır. Kanarya Adaları'nda uygulanmakta olan teşvik edici vergi sistemi bir yana Özel Ekonomik Bölge'de faaliyet gösteren firmalar ayrıca aşağıdaki vergisel avantajlardan yararlandırılırlar:³⁰⁴

- Firmaların Özel Ekonomik Bölge'deki kazançları üzerinden %1 ve %5 arasında Kurumlar Vergisi (İspanya'da bu oran %35'dir) yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu oranlar, istihdam oranına, firmaların Özel Ekonomik Bölge'ye dahil olma dönemlerine, faaliyetlerin önceden yapılan yada yeni bir faaliyet olup olmadığına ve faaliyetlerin türüne bağlıdır.

- Özel Ekonomik Bölge firmaları aşağıdaki koşullar altında Sermaye Transfer Vergisi (Capital Transfer Tax) ve Damga Vergisi'nden (Stamp Duty) muaf tutulurlar:

- Firmaların Özel Ekonomik Bölge'nin coğrafi bölgesi içinde yürüttükleri ticari faaliyetlerini yürütebilmek için mal ve hak satın almaları,
- Firma faaliyetlerinin tasfiyeden istisna olması,

³⁰³ The Canary Islands Special Zone; <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/spain/spncan.html>, [28.02.2006].

³⁰⁴ The Canary Islands Special Zone; <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/spain/spncan.html>, [28.02.2006].

- Damga Vergisi'nin firmaların Özel Ekonomik Bölge sınırları içinde gerçekleştirdikleri faaliyetlerle ilgili olması,

- Özel Ekonomik Bölge firmaları, malların teslimi ile bölgedeki bir firmadan diğerine sağlanan hizmetler ve ithalat üzerinden uygulanan Dolaylı Genel Vergiden (Canarian Indirect General Tax) muaftır.

- Uluslar arası Çifte Vergilendirme Anlaşmaları ve AB Ana-Tali Direktif'e (EU Parent-Subsidiary Directive) göre; Kanarya Adaları İspanya ve Avrupa Birliği'nin bir parçasıdır. Bu nedenle Özel Ekonomik Bölge'deki firmalar İspanya'nın imzaladığı Çifte Vergilendirme anlaşmalarının ve AB Ana-Tali Direktif'in avantajlarından yararlanabilirler. Özel Ekonomik Bölge firmalarının kendi maddi varlıkları için yapacakları ödemeler üzerinden vergi indirme mecburiyetleri bulunmamaktadır.

5.5. Avrupa Birliği İle Türkiye'deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması Ve Türkiye'nin Uyumu

5.5.1. Serbest Bölgelerle İlgili Yasal Düzenlemelerin Karşılaştırılması

Türkiye'deki serbest bölge uygulamaları gerek uygulama gerekse mevzuat açısından değerlendirildiğinde Avrupa Birliği'ndeki uygulamalara göre bir takım farklılıklar taşımaktadır. Hatta mevzuata bakıldığında yani Serbest Bölgeler Kanunu ile Türk Gümrük Kanunu açısından değerlendirildiğinde, Türkiye'deki uygulamaların kendi içersinde de bir takım değişiklikleri barındırdığı görülmektedir.

Türkiye AB üyesi olmadan Gümrük Birliği içerisinde yer almış, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile de mevzuatımız Gümrük Birliği'ne uyumlu hale getirilmiştir. AB'de serbest bölge ile ilgili yasal düzenlemeler Gümrük Kodu ile düzenlenmişken, ülkemizde serbest bölgeler için ayrı bir yasal düzenleme yapılmış ve 3218 sayılı kanun çıkarılmıştır. Aşağıdaki tabloda söz konusu mevzuat farklılıkları kısaca belirtilmiştir:

Tablo 13
Serbest Bölgeler Kanunu ile Topluluk Mevzuatı ve 4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun Karşılaştırılması

4458 Sayılı Gümrük Kanunu	3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
SB gümrük bölgesinin paçasıdır	SB gümrük hattı dışında sayılır
SB gümrük bölgesinin parçasıdır	SB ile Türkiye’nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret dış ticaret rejimi usullerine göre yapılır
Dahilde işleme rejimine göre işlenmesi gereken eşyalar	Hariçte işleme rejimine göre işlenmesi gereken eşyalar
AB Mevzuatı	3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
SB gümrük bölgesi içinde	SB gümrük hattı dışında
Muafiyet yok	SB kazançları 06/02/2004 tarihinden önce ruhsat almış kullanıcılar için gelir ve kurumlar vergisinden muafiyet, 06/02/2004 tarihinden sonra sadece üretim ruhsatı alan kullanıcılar için kurumlar vergisi muafiyeti
AB uygulamaları farklı	Yetki dağılımı söz konusu

Kaynak: F. Bahar Özdoğan; **Serbest Bölgeler**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2006, s.61.

AB Gümrük Kodu’nu kuran 2913/92 sayılı Konsey Tüzüğü’nün 176. maddesi 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 152. maddesi aynıdır ve diğer maddelerin de bir özeti niteliğindedir.³⁰⁵ 152. maddeye göre:

“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 yada 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”.

³⁰⁵ Adem Oğultarhan; “Serbest Bölgeler”, **Gümrükte Uzman Görüş**, Nisan-Mayıs-Haziran 2003, s.24.

AB Gümrük Kodu'nun 2. maddesinde; uluslararası anlaşmalarla veya ekonomik yada coğrafi nedenlerle otonomi sağlanmış bölgeler hariç olmak üzere, AB ülkeleri siyasi sınırlarının toplamında oluşan yerlerde Gümrük Kodu'nun geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 1. maddesinde de bu Kanunun, Türkiye Gümrük Bölgesinde geçerli olacağı, 2. maddesinde ise Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinin Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsadığı, Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahasının Türkiye Gümrük Bölgesine dahil olduğu hüküm altına alınmıştır. Yani, bu mevzuata göre serbest bölgeler Türkiye Gümrük Bölgesinin (TGB) sınırları içerisinde ve TGB'de geçerli olmak üzere çıkarılan yasal metinler TGB'nin tümünde uygulanır.³⁰⁶

Ancak unutulmamalıdır ki, ülkemizde serbest bölgeler için ayrı bir yasal düzenleme yapılmıştır ve Gümrük Kanunu'nun 152. maddesinde serbest bölgelere ayrıcalık tanıyan kurallar belirlenmiştir. Zira, ayrıca düzenlenen kurallar ve kaidelerin uygulamadaki önceliği saklıdır. Buna göre; serbest dolaşımda olmayan eşya, bu bölgelere konulur veya çıkarılırken bir rejime tabi tutulmaz. Serbest bölgeye konan eşya serbest dolaşıma sokulmaz, serbest dolaşımda olan eşya serbest bölgeye konabilir. Serbest bölgede bulunan eşya, bir gümrük rejimine tabi tutulmaz ama Gümrük Mevzuatının uygun görmediği, hüküm altına almadığı bir işleme de tabi tutulamaz. Yani; örneğin, üretim, işleme, ambalajlama veya alım-satım faaliyetleri yapılabilir ama yetkili idarelerden izin alınmadan veya bu idarelere bilgi verilmeden imha işlemi yapılamaz.³⁰⁷

Gümrük Kanunu'nun 157. maddesine göre; serbest bölgeye konulmuş serbest dolaşımda olmayan eşya serbest dolaşıma girebilir, dahilde işleme rejimine tabi tutulabilir, gümrük kontrolü altında işlenebilir. Bu nedenle, 4458 sayılı Kanun SB'lerde yapılabilecek üretimi, AB'de olduğu gibi Dahilde İşleme Belgesi ile izin verilen faaliyetler ile sınırlamaktadır. 4458 Sayılı Kanun 3218 sayılı Kanun'da olduğu gibi SB'lerin giriş ve çıkış noktaları ile sınırlarında gümrük denetimini öngörmektedir. Ancak, bölge içi denetimde 4458 sayılı Kanun SB'lerin iç denetimini de kapsama almadığından bölge içi denetim, stok kontrolleri ve bölgedeki malların üretimi ve

³⁰⁶ Oğultarhan; s.25.

³⁰⁷ Oğultarhan; s.26-27.

tüketimi gibi konularda Gümrük Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı arasında SB'lerdeki idarelerinde yetki dağılımı söz konusu olmuştur.³⁰⁸

5.5.2. Serbest Bölgelere Mal Giriş Çıkışına İlişkin Düzenlemeler ve Vergisel Teşviklere İlişkin Karşılaştırmalar

Serbest bölgelerden Türkiye ve AB'ye yönelik mal giriş-çıkışları aşağıdaki düzenlemelere tabidir:³⁰⁹

- Serbest bölgeye getirilen serbest dolaşımli malların serbest bölgelerden Türkiye'ye veya AB üyesi ülkelere girişinde gümrük vergisi ödenmez. Ayrıca, üçüncü ülke menşeli malların serbest bölgeye girişinde de gümrük vergisi ödenmesi söz konusu değildir.
- Serbest bölgelerden Türkiye'ye yönelik mal ticaretinde, malın bünyesinde üçüncü ülke menşeli ve kotaya tabi mal bulunması halinde, öncelikle ticaret politikası önlemler uygulanır. Malın Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) üzerinden gümrük vergisi tahsil edilir. Malın bünyesinde üçüncü ülke menşeli ancak kotaya tabi mal bulunmaması halinde, malın OGT üzerinden gümrük vergisi tahsil edilir.
- Türkiye serbest bölgelerinden AB'ye yönelik mal ticaretinde; serbest bölgelerden Türkiye veya AB menşeli ürünler ile Türkiye'de serbest dolaşım durumunda bulunan ürünler A.TR belgesi düzenlenerek AB'ye gönderilebilir. Üçüncü ülke menşeli ürünler ise OGT'de belirtilen oran üzerinden Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü'ne gümrük vergisi ödenerek serbest dolaşıma geçirildikten sonra A.TR belgesi düzenlenerek AB'ye gönderilebilir.

Avrupa Birliği ülkelerinde, serbest bölgelerdeki faaliyetlere ilişkin gelir ve kurumlar vergisine yönelik özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu bölgelerde elde edilen kazançlar ülkede geçerli olan vergi rejimine tabidir. Sadece

³⁰⁸ Özdoğan; s.61.

³⁰⁹ Gümrük Birliği Sürecinde Serbest Bölgeler; <http://66.111.64.54/mevzuat/serbest-bolge/6-s-b-gbirligi.htm>, [01.05.2006].

bölgeye ithal edilen mallar burada kaldıkları müddetçe gümrük vergisi uygulanmaz. Ancak bölgeden ilgili ülkeye veya başka ülkeye yapılan ihracatlar o ülkede gümrük vergisine tabi olmaktadır.³¹⁰ Ülkemizde ise, 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin öncesinde neredeyse sınırsız vergisel teşvikler uygulanmaktaydı ve serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar için gelir ve kurumlar vergisinden muafiyet söz konusuydu. Ancak, yapılan değişiklikler ile bu muafiyetler önemli ölçüde azaltıldı ve uygulamalar 06/02/2004 öncesi ve sonrası ruhsat alan firmalar için geçici olarak sınıflandırıldı. 06/02/2004 öncesi ruhsat almış firmalar için teşviklerin, imalat faaliyeti yapan firmalar için AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar, diğerleri için ise ruhsatların sona erme tarihi ile sınırlı olmakla beraber 2008 yılının sonuna kadar devam etmesi öngörülmüştür.

Üye ülkeler serbest bölge içerisinde yer alan malların tedariki ile ilgili hizmetler ile serbest bölge içerisindeki mal teslimi ve hizmetleri KDV'den istisna tutmaya yetkilidirler. Ancak, uygulamada Birlik üyesi ülkelerin bu tip işlemleri vergiye tabi tuttukları görülmektedir. Serbest bölgeye getirilen Birlik dışı mallar, bölge içerisinde kullanılmamak veya tüketilmemek kaydıyla KDV'den istisnadır. Nihai kullanım yada tüketim durumunda hesaplanacak KDV miktarı, bu işlemlerin ülke içerisinde yapılması halinde hesaplanacak KDV miktarı ile aynı olmalıdır. Bu mallar serbest bölgeden Birlik gümrük bölgesine getirildiği anda KDV tahsil edilir. Birlik dışı mallar serbest bölgeden yurt dışına ihraç edildiğinde gittiği ülkede vergiye tabi tutulur. Serbest bölgede yer alan Birlik malları Birlik içerisinde yer alan diğer serbest bölgelere KDV'den muaf olarak gönderilmektedir. Bu malların KDV'si "varış ilkesi" gereğince tüketildiği ülkede tahsil edilmektedir.³¹¹

Serbest bölgede faaliyette bulunanlar, Türkiye'den ihraç fiyatına (KDV'siz) mal ve hizmet satın alabilirler. Diğer taraftan serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi hükümleri uygulanmaz. Dolayısıyla KDVK'nun 11. ve 12. maddelerine uygun olarak yapılan teslim ve hizmetlerin ihracat istisnasında yararlanması mümkündür. Ancak, serbest bölgelerdeki satıcılar tarafından

³¹⁰ TOBB; **Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, Ekim 2002, s.417.

³¹¹ Organ; "Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması", s.147-148.

Türkiye’deki bir firmaya mal satışı veya bölgeye ihraç edilen malların bölgedeki satıcılar tarafından tekrar Türkiye’deki bir firmaya satışı ithalat kapsamında olduğundan KDVK’nun 1.maddesinin ilk fıkrasına göre KDV’ye tabidir. Buna karşın, AB üyesi ülkelerde serbest bölge uygulamalarında tam gümrük vergisi istisnası varken (AB’deki bazı ülkelerde tarımsal ürünler hariç olmak üzere) KDV’de tam istisna söz konusu değildir. Örneğin; önemli bir serbest bölge olan Portekiz’in Maderia Serbest Bölgesi’nde KDV oranları Portekiz’de uygulanan orandan daha düşüktür.³¹²

AB’nin özel tüketim vergisi yasasına göre (mineral yağlar, alkol ve alkol ürünleri, işlenmiş tütüne uygulanır) serbest bölgeler, ÖTV uygulaması bakımından o ülkenin mali sınırları içerisinde yer almaktadır. Mineral yağlar, alkol ve alkol ürünleri ve işlenmiş tütün serbest bölge içerisinde tüketildiğinde yada kullanıldığında veya Birliğe ithal edildiğinde ÖTV’ye tabi olurlar. Üçüncü ülkelere gelen yada üçüncü ülkelere gönderilen bu ürünlerin serbest bölgeye konulması durumunda ÖTV ertelenir. ÖTV’ye tabi Birlik malları serbest bölgedeki vergi antrepolarına konulduğunda vergileri ertelenir. Bu mallar gümrük bölgesine gönderildiğinde vergisi ithalatçı ülkede tahsil edilmektedir. Birlik malları, Birlik içerisinde yer alan diğer serbest bölgelere gönderildiğinde vergi ertelenmektedir.³¹³

Bazı Avrupa Birliği üyesi ülkeler ile Türkiye serbest bölgelerinde uygulanan vergi teşviklerine ilişkin tablo aşağıdaki gibidir:

³¹² Filiz Giray; “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, **Vergi Dünyası**, S:272, Nisan 2004, s.183.

³¹³ Organ; “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması”, s.148.

Tablo 14
Türkiye-AB Serbest Bölgeleri Teşvik Mukayese Tablosu

Serbest Bölge	Statüsü	Uygulanan Teşvik/Vergi Yaptırımı	İthal Müsaadesi
Türkiye Serbest Bölgeleri	AB'ne giriş için Müzakere sürecinde	- Tüm kullanıcılara vergi mükellefiyeti tesis ediliyor. - Üretimde kurumlar vergisi istisnası uygulanıyor. (Üretim işlemlerinden elde edilen gelirlerle sınırlı) - Gelir vergisi tahsil ediliyor. - Diğer ruhsatlar için ülke içi tam oranlı vergi uygulaması yapılıyor. - İlave olarak; tüm faaliyetler için Yurtdışından Bölgeye girişte ve Bölgeden Türkiye'ye çıkışta malın CIF fatura değerinin binde beşi Özel Hesap'a ödeniyor.	- Toplam işlem hacminin %50'sini geçmemek üzere ülke içine satış yapılabilir³¹⁴. - AB Ülkelerine satış serbest.
Maderia / Portekiz	AB Tam üyesi	- Tam üye oluncaya kadar geçen sürede tüm faaliyetler için %100 vergi muafiyeti uygulanmıştır. - Tam üye olduktan sonra 2003 yılına kadar tüm faaliyetler için %100 vergi muafiyeti uygulanmıştır. - 2003-2004 yılından itibaren her 3 yılda % 1 oranda artan vergi uygulaması yapılıyor. 2011' de %3 kurumlar vergisi uygulama aşamasında konu yeniden müzakere edilecek. - Özel Hesap Ödemesi yok.	- Herhangi bir sınırlama olmaksızın Ülke içine satış yapılabilir. (Üretilen malların ülke içine satışı halinde vergi muafiyeti kısıtlanmıştır.) - AB ülkelerine satış serbest
Shannon / İrlanda	AB Tam üyesi	- Tam üye oluncaya kadar geçen sürede tüm faaliyetler için %100 vergi muafiyeti uygulanmış. - Tam üye olduktan sonra tüm faaliyetler için %12.5 oranlı kurumlar vergisi uygulaması yapılıyor. - Özel Hesap Ödemesi yok.	- Herhangi bir sınırlama olmaksızın ülke içine satış yapılabilir. - AB ülkelerine satış serbest

³¹⁴ %50'lik sınır uygulamada mevcut değildir. 31.03.2006'da güncellenmiş olan DTM'nin <http://www.dtm.gov.tr/SB/Atinterc.htm> adresinde de, serbest bölgelerde sağlanan teşvik ve avantajlar sayılmış ve bunlar içinde "Serbest bölgelerden Türkiye'ye yönelik mal satışına kısıtlama getirilmemiştir (Tüketim ve riskli mallar hariç)" ifadesine yer verilmiştir.

Diğer AB Serbest Bölgeleri (Hamburg / Almanya, Trieste / İtalya, Barcelona / İspanya, Liverpool /İngiltere ve diğer)	AB Tam üyesi	- Tüm faaliyetlerde ülke içi vergi uygulaması yapılıyor. - Özel Hesap Ödemesi yok.	- Herhangi bir sınırlama olmaksızın ülke içine satış yapılabilir. - AB ülkelerine satış serbest
---	--------------	---	--

Kaynak: Mersin Serbest Bölge Kullanıcıları Derneği; **Mesbak Basın Toplantısı**, 28.02.2006, <http://www.mesbas.com.tr>, [07.05.2006].

5.5.3. Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının AB’ye Uyumuna İlişkin Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve İlerleme Raporlarındaki Düzenlemeler

Türkiye ve Avrupa Birliği arasındaki ilişkileri düzenleyen ve Türkiye’nin üyelik kriterlerini üstlenmesine ilişkin belgelerde serbest bölgeler, Gümrük Birliği kapsamında değerlendirmeye alınmış ve bu konuda ilerleme kaydedilemediği söz konusu belgelerde ifade edilmiştir. Bu ifadelere kısaca bakılacak olursa:

1999 ve 2000 yılı ilerleme raporlarında, topluluk mevzuatı ve ulusal mevzuat arasında serbest bölgeler konusunda farklılıkların ortadan kaldırılmadığı ortaya konmuştur.³¹⁵

AB Konseyi’nin 2000 yılında onayladığı Türkiye için Katılım Ortaklığı Belgesi’nin Kısa Vadeli Öncelikler kapsamında, Gümrükler başlığı altında, serbest bölgeler ile ilgili mevzuatın uyumuna devam edilmesi ve yeni Gümrük Kanunu ve uygulama hükümlerinin uygulanmasının güvenceye alınması vurgulanmış, Orta Vadeli Öncelikler kapsamında da yine Gümrükler başlığı altında, “Serbest bölgeler, çift kullanımlı mallar ve teknolojiler, uyuşturucu üretiminde kullanılan maddeler, sahte ve korsan mallar başta olmak üzere mevzuat uyumunun tamamlanması” ifadesine yer verilerek serbest bölgeler konusunda uyumun tamamlanması isteği dile getirilmiştir.³¹⁶ Katılım Ortaklığı Belgesi’ne cevap olarak hazırlanan ve müktesebatın üstlenilmesine yönelik bir program oluşturmayı amaçlayan Ulusal Programda da, “Türk Mevzuatında Yapılması Gereken Değişiklik ve Yenilikler” başlığı altında, serbest bölge uygulamaları

³¹⁵ Özdoğan; s.64.

³¹⁶ Türkiye için Katılım Ortaklığı Belgesi 2000; http://www.belgenet.com/arsiv/ab/kob_2000.html, [08.10.2006], s.6-9.

ile ilgili olarak, AB mevzuatı ile Türk mevzuatının incelenmesi ve farklılıkların tespiti çalışmalarının devam ettiği ifade edilmiştir.³¹⁷

2001 yılı İlerleme Raporu'nda, Türkiye'nin üyelik yükümlülüklerini üstlenme kapasitesi ile bir önceki yıl yapılanların değerlendirildiği ve yapılması gerekenlerin belirtildiği bölümde yer alan başlıklardan, Gümrük Birliği kapsamında değerlendirilen serbest bölgeler için, uygulamada farklılıkların bulunduğu ve bu konudaki hükümlerin uygulanmasına önem verilmesinin talep edildiği belirtilmiştir.³¹⁸ 2002 yılı İlerleme Raporu'nda ise, yine üyelik yükümlülüklerini üstlenme kapasitesi bölümündeki 29 başlıktan biri olan Gümrük Birliği ile ilgili olarak, 2001 yılı İlerleme Raporu'ndan bu yana Türk Gümrükler mevzuatının AB müktesebatı ile uyumlaştırılması yönünde ilerleme kaydedildiği ayrıca, gümrük dışı mallar mevzuatının serbest bölgeler ve ekonomik etkisi olan gümrük usulleri ile ilgili bölümlerinin müktesebatla uyumlaştırılmasına da çaba gösterilmesi gereği ifade edilmiştir.³¹⁹

2003 yılı İlerleme Raporu'nda, son ilerleme raporundan bu yana serbest bölgeler konusunda bir ilerleme kaydedilmediği tekrar dile getirilmiştir.³²⁰ 14 Nisan 2003 tarihinde AB Konseyi tarafından kabul edilen Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi'nin "Üyelikten Kaynaklanan Yükümlülükleri Üstlenebilme Yeteneği" bölümünün Gümrük Birliği kısmında, serbest bölgeler alanındaki mevzuata uyum sağlanması ve yeni Gümrük Kanunu'nun ve ilgili uygulama mevzuatının etkili biçimde uygulanmasının temin edilmesi istenmiştir.³²¹

2004 yılı İlerleme Raporu'nun Gümrük Birliği başlığında, son ilerleme raporundan bu yana kaydedilen gelişmeler bölümünde serbest bölgeler konusuna tekrar değinilmiş ve şu ifadeye yer verilmiştir: "Serbest bölgelere ilişkin, Gümrük Kodu

³¹⁷ AB Müktesebatı'nın Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı 2001; <http://www.abmankara.gov.tr/ab/up.html>, [08.10.2006], s.415.

³¹⁸ AB Komisyonu 2001 Yılı Türkiye İlerleme Raporu; <http://www.ikv.org.tr/pdfs/2001ilerlemeraporu.pdf>, [11.10.2006], s.37.

³¹⁹ 2002 Yılı Türkiye İlerleme Raporu Özeti; <http://www.ikv.org.tr/pdfs/2002ilerlemeraporu.pdf>, [11.10.2006], s.33.

³²⁰ 2003 Yılı Türkiye İlerleme Raporu Özeti; <http://www.ikv.org.tr/pdfs/2003ilerlemeraporu2.pdf>, [11.10.2006], s.45.

³²¹ DPT Avrupa ile İlişkiler Genel Müdürlüğü; **Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi** (14 Nisan 2003 Tarihinde AB Konseyi Tarafından Kabul Edilen Nihai Metin), Ankara 2003, <http://www.ceterisparibus.net/ab/dokumanlar.tm.pdf>, [08.10.2006], s.17.

dışında, halen uyum eksikliği bulunmaktadır. Ocak 2004'te kabul edilen vergi yasası serbest bölgelerde kurulan teşebbüslerin vergi denetimine ilişkin gelişme sağlamış olmakla birlikte, gümrük hükümlerinin tam olarak uygulanmasına ilişkin gümrük dışı yasal düzenlemelerin iyileştirilmesi gerekmektedir".³²²

2005 yılına gelindiğinde, yine Katılım Ortaklığı Belgesi'nde (2005) Gümrük Birliği başlığı atında, başta gümrük kontrolü ve vergi denetimi olmak üzere serbest bölgelere ilişkin mevzuatın ilgili müktesebatla uyumlaştırılması gereği ortaya konulmuştur.³²³ 2005 yılı İlerleme Raporu'nda ise, "Serbest bölgelere ilişkin hükümlerde herhangi bir gelişme kaydedilmemiştir. Gümrük Kodu'nun dışında kalan hükümler, özellikle dış ticaret ile vergi mevzuatı kaygı sebebi olmaya devam etmektedir. Serbest bölgelerde üretilen malların dolaşımının denetimi Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın yetkisindedir. Serbest bölgelerde gerçekleşen faaliyetlerin muhasebe kayıtlarının denetimi konusunda vergi mevzuatında hala istisnalar bulunmaktadır" hükmü yer almıştır.³²⁴

Son olarak 8 Kasım 2006 tarihinde açıklanan 2006 yılı İlerleme Raporu'nda, önceki raporlarda olduğu gibi serbest bölgeler konusundaki endişeler belirtilmiş ve Katılım Ortaklığı Belgesi'nde kısa vadeli öncelikler arasında yer almasına rağmen, serbest bölgeler alanında gelişme kaydedilemediği, bu bölgelerin Türk gümrük alanı içinde yer almadığı ve bu durumun müktesebat ile çeliştiği ifade edilmiştir.³²⁵

5.5.4. AB ve Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması ve Türkiye'nin Uyumuna İlgili Genel Değerlendirmeler

Türkiye ve Avrupa Topluluğu arasında 1963 yılında Ankara Antlaşması ve 1973 yılında yürürlüğe giren Katma Protokol ile tesis edilen ilişkiler, 1978 yılında Türkiye'nin Topluluğa tam üyelik başvurusu yapmasıyla yeni bir ivme kazanmış ve 6

³²² 2004 Yılı Türkiye İlerleme Raporu; <http://www.ikv.org.tr/pdfs/2004ilerlemeraporu.pdf>, [11.10.2006], s.44.

³²³ Katılım Ortaklığı Belgesi 2005 (Gayri Resmi Tercüme); <http://abmankara.org.tr/guncel/2005katilimortakligiTR.pdf>, [08.10.2006], s.18.

³²⁴ 2005 Yılı İlerleme Raporu (Gayri Resmi Tercüme); <http://abmankara.org.tr/guncel/2005ilerlemerapTR.pdf>, [08.10.2006], s.145.

³²⁵ 2006 Yılı Türkiye İlerleme Raporu; <http://www.abgs.gov.tr/indextr.html.pdf>, [10.11.2006], s.67.

Mart 1995 tarihi ve 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı³²⁶,nın yürürlüğe girmesiyle de, Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasında sanayi ürünlerini (ve işlenmiş tarım ürünlerinin sanayi paylarını) kapsayan bir Gümrük Birliği oluşturulmuştur.³²⁷ 1/95 sayılı OKK'nın 1. maddesinde, Kararın Ankara Antlaşması ile onun Katma ve Tamamlayıcı Protokollerinin hükümlerine hâlel getirilmeksizin, Ankara Antlaşması'nın 2. ve 5. maddesinde öngörülen son dönem uygulamalara ilişkin kuralları belirlediği hükmü yer almıştır. Yani bu Karar Türkiye ve AB arasındaki ortaklık ilişkisindeki son dönemin işleyişini düzenlemektedir.

1999 yılında yapılan Helsinki Zirvesi'nde Türkiye Cumhuriyeti'nin AB tarafından üye adayı olarak benimsenmesiyle AB ile Türkiye arasındaki ilişkiler yeni bir boyut kazanmış ve Türkiye'nin her alanda uyum sağlama yükümlülüğü doğmuştur.³²⁸ Türkiye, AB'ye uyum konusunda en önemli adımları Gümrük Birliği alanında atmıştır ve 2000 yılında yürürlüğe giren ve Topluluk Gümrük Kodu'na tamamen paralel hükümleri içeren 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile uyum konusunda son noktaya gelinmiştir. Serbest bölgeler ile ilgili beklentiler ve bu beklentilerin yeterince karşılanmadığı hususu ise sürekli gündemde tutulmuş ve ilerleme raporlarında da bu konuya değinilmiştir.

Avrupa Birliği'nce, Türkiye'deki serbest bölge uygulamalarında esas kilit nokta sağlanan vergisel teşvikler olarak görülmüş, bu teşviklerin uyum açısından sınırlandırılması öngörülmüştür. Nitekim, ülkemizdeki son yasal düzenlemelerle söz konusu teşviklere çeşitli sınırlamalar getirilmiştir.

Türkiye'nin serbest bölgeler konusundaki uyuma yönelik çalışmaları devam ederken, AB'nin serbest bölge uygulamaları ile ilgili olarak kendi içerisinde tam bir uyum sağlayamadığı aşıkardır. AB ülkelerinde vergi rekabeti konusunun güncelliği

³²⁶ 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı, Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi'nin 13 Şubat 1996 tarih ve L 35 sayılı nüshasında yayımlanmıştır. Karar'ın gayri resmi tercümesi ile ATRG'de yayımlanan versiyonu arasında maddelerin sıralanışı açısından farklılıklar bulunmakla birlikte, içerik bakımından herhangi bir farklılık söz konusu değildir. Gayri resmi tercüme için bkz; <http://www.tobb.org.tr/abm/mevzuatvedokumanlar/ortaklikkonseyikarari.doc>, [11.09.2006].

³²⁷ M. Şükrü Erdem ve Sibel Mehter Aykın; **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Antalya: Ezgi Kitabevi Yayınları, 2003, s.391.

³²⁸ Kamuran Reçber; **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri**, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, Kasım 2004, s.115.

nedeniyle, bir yandan mevcut zararlı vergi rekabetine engel olunmaya çalışılırken, İspanya, Portekiz gibi ülkelerin yeni serbest bölgeler kurmakta oldukları gözlenmektedir. Öte yandan, söz konusu özel rejimlerin kendi aralarında da rekabet içinde oldukları görülmektedir. Örneğin; Hollanda, Belçika ve İrlanda ile İspanya, Lüksemburg’la, hatta İspanya kendi serbest bölgeleri arasında vergi rekabeti içindedir.³²⁹ Avrupa Birliği ile Türkiye’deki serbest bölge uygulamalarının daha iyi karşılaştırılması açısından, bazı Birlik üyesi ülkeler ile Türkiye arasındaki uygulama farklılıkları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 15
Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri ile Türkiye Arasında Serbest Bölgelerdeki Uygulama Farklılıkları

Serbest Bölgelerin Amacı	Sağlanan Teşvikler	Sonuç
Almanya		
İthalat ve ihracatı artırmak, hammadde temini ve üretimi artırmak	Vergi muafiyeti, limanları kullanma kolaylığı, yatırım teşviki	Üretim, ithalat ve ihracat artışı
Fransa		
Büyüme hızını artırmak, hammadde temin etmek, ihracatı artırmak	İthalatta vergi muafiyeti ve yatırım teşviki	Dış ticaret artışı ve üretim artışı
Danimarka		
Dış ticareti artırmak	İthalatta vergi muafiyeti ve serbest bölgelerdeki iş makinelerinin sayını artırmak	Dış ticaret artışı
İngiltere		
Hammadde temini, üretimi artırmak ve dış ticareti artırmak	İthalatta vergi muafiyeti, yatırım teşviki, Prelevman muafiyeti ve kotalardan yararlanma	Dış ticaret artışı
İrlanda		
Endüstriyel mal üretimini ve ticareti artırmak	Gümrük muafiyeti, ulaşım kolaylığı, müşavirlik hizmeti ve imalat için geçici giriş izni	Üretim ve transit ticarete artış
Hollanda		
Hammadde temini, ihracatı artırmak ve transit ticareti artırmak	Gelişmiş nakliyat ağı, bayraklı nakliyat sistemi, ithalatta vergi muafiyeti ve imalat için geçici giriş izni	İhracat artışı, transit ticaret ve taşımacılık sektörünün gelişmesi
İtalya		
Endüstriyel üretimi artırmak	İthalatta vergi muafiyeti, yatırım indirimi, AR-GE giderlerinde sübvansiyon	Üretim artışı ve dış ticaret artışı
İspanya		
İşsizliği önlemek, yabancı sermayeyi çekmek ve üretimi artırmak	Gelir transferlerinde serbestlik, yatırım indirimi, ithalatta vergi muafiyeti ve işlem kolaylıkları	Üretim artışı, istihdam artışı ve dış ticaret artışı
Belçika		
Hammadde temini, ihracatı artırmak	İthalatta vergi indirimi, yatırım indirimi ve işlemlerin basitleştirilmesi	Üretim artışı
Yunanistan		

³²⁹ TOBB; **Vergilemede Global Eğilimler-AB ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Mayıs 2001, s.37.

İhracatı artırmak, transit ticareti artırmak	İthalatta vergi muafiyeti ve yatırım indirimi	Dış ticaret artışı
Türkiye		
İhracatı artırmak, hammadde ve yarı mamul madde ihtiyacını karşılamak, yabancı sermaye transferi, istihdam artışı ve teknoloji transferi	İthalatta vergi muafiyeti, yatırım teşviki, 06.02.2004 öncesi ruhsat sahiplerinden imalat faaliyeti yapanlar için tam üyeliğe kadar, diğerleri için ise 2008 sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden muafiyet	Dış ticarete henüz beklenen artış sağlanamamıştır, yabancı sermaye gelişi düşüktür. İstihdam artışı ve teknoloji transferi

Kaynak: Süheyla Atlan Kırıcı; “Serbest Bölgeler ve Türkiye Ekonomisine Katkıları”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE, 2000, s.74-75.

AB’de serbest bölge uygulamaları ile ilgili belirlenmiş genel kurallar bir yana, üye ülkeler kendi ihtiyaçları doğrultusunda serbest bölge uygulamalarının yönünü ve uygulayacakları teşvikleri ortak sınırları aşmamak kaydıyla kendileri tayin edebilmektedirler.

Türkiye’deki serbest bölge uygulamalarının birçok açıdan AB’deki serbest bölge uygulamalarına benzememesi ortaya çeşitli sorunların çıkmasına neden olmuştur. Kopenhag Zirvesi’nin ardından Türkiye’nin AB üyeliği sürecindeki hızlanma, hem serbest bölgelerdeki yatırımcıları hem de kurucu ve işletici firmaları belirsizliğe sürüklemiştir.³³⁰ Ülkemiz serbest bölgeleri ile AB serbest bölgeleri arasındaki uygulama ve mevzuat farklılıkları nedeniyle, tam üyelik sürecinde, özellikle 3 Ekim 2005’de başlayan müzakere takvimi de dikkate alındığında, her alanda olduğu gibi, AB uyum kriterleri doğrultusunda bir uyum sürecine girmesi gereği ortadadır. 5084 sayılı Kanun’la 3218 sayılı SB Kanunu’nda yapılan değişiklikler sonrasında, uygulanmakta olan bazı vergi muafiyetlerinin sınırlandırılması, bazılarının da Kanun’da tespit edilen kesin takvim sonunda kaldırılacak olması, Türkiye’nin AB tam üyeliği sürecinin bir parçası olarak hayata geçirilmiştir.³³¹ Ancak, vergi muafiyetlerinin yönelik bu adımlar, yabancı sermayenin bölgeleri terk etmesine veya olası yatırımların ertelenmesine neden olmaktadır. Örneğin, SB’lerde vergi teşviklerinin kaldırılmasına yönelik olarak basına yansıyan haberler üzerine, BEKO ve İsveçli IKEA gibi önemli şirketler serbest

³³⁰ Öztürk; s.41.

³³¹ Kürşat Tüzmen; “İhracatın Gücü Serbest Bölgeler”, <http://www.kursadtuzmen.com/alt/bakanlik/ihserbol.htm>, [11.02.2006].

bölgelerdeki yatırımlarını askıya almışlar, HUGO BOSS gibi bazı firmalar ise ek yatırım kararlarını iptal etmişlerdir.³³²

Avrupa Birliği ile Türkiye’de serbest bölge uygulamaları tüm yönleriyle aşağıdaki tabloda karşılaştırılmıştır:

Tablo 16

Türkiye ve Avrupa Birliği’ndeki Serbest Bölgelerin Karşılaştırılması (Özet Tablo)

	TÜRKİYE	AVRUPA BİRLİĞİ
SERBEST BÖLGE İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEME	Serbest bölgelerle ilgili yasal düzenleme müstakil bir kanun ve yönetmelikle yapılmıştır.	Serbest bölgelerle ilgili yasal düzenleme Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği içerisinde yapılmıştır.
SERBEST BÖLGE UYGULAMALARI	Serbest bölgeler bir ekonomi ve dış ticaret politikası uygulamasıdır.	Serbest bölgeler bir gümrük rejimidir.
SERBEST BÖLGENİN YASAL DURUMU	Türkiye gümrük bölgesi üzerinde ve gümrük hattı dışında olduğu kabul edilen etrafı çevrili alanlardır.	Topluluk gümrük bölgesi içerisinde etrafı çevrili özel alanlardır.
SERBEST BÖLGEDEKİ MALLARIN DURUMU	Türkiye ile serbest bölge arasındaki mal sevkıyatı dış ticaret rejimine tabidir. Serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz.	Topluluk mallarının serbest bölgeye sevki ihracat rejimine tabidir. Serbest bölgeye getirilen Topluluk dışı mallar Topluluk gümrük bölgesinde sayılmaz.
SERBEST BÖLGENİN YER VE SINIRININ BELİRLENMESİ	Serbest bölgenin yer ve sınırları Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenir.	Serbest bölgenin yer ve sınırlarını üye devletler kendileri belirler ancak, serbest antepoların kuruluşu diğer üye ülkelerce onaylanır.
GÜMRÜK İDARESİNİN SERBEST BÖLGEDEKİ KONUSU	Gümrük görevlileri serbest bölge kapısında gümrük mevzuatı ile verilen görevleri yerine getirirler. Gerekğinde serbest bölge içerisinde de görev yapabilirler.	Gümrük görevlileri hem serbest bölge içerisinde hem de serbest bölge kapısında görev yaparlar. Stok kayıtlarının kontrolünden serbest bölgede yapılacak inşaat izinlerine kadar serbest bölgenin işleyişinde geniş yetkileri vardır.
MALLARIN SERBEST BÖLGEDE KALIŞI	Malların serbest bölgede kalış süresine ilişkin bir kısıtlama yoktur.	Tarım ürünleri dışındaki malların serbest bölgede kalış süresine ilişkin bir kısıtlama yoktur.
SERBEST BÖLGEDE YAPILABİLECEK FAALİYETLER	YPK ve Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü’nce uygun görülen her türlü sınai, ticari ve hizmet faaliyetleri yapılabilir.	Depolama başta olmak üzere, Gümrük İdaresi’ne bildirmek şartıyla diğer sınai, ticari ve hizmet faaliyetleri de yapılabilir.
MALLARIN SERBEST BÖLGEDE BULUNDUĞU SÜRE İÇERİSİNDE TABİ OLABİLECEĞİ GÜMRÜK REJİMLERİ	Serbest bölgede gümrük mevzuatı geçerli olmadığından, Gümrük Kanunu ile düzenlenmiş hiçbir gümrük rejimi serbest bölgedeki mallar için uygulanmaz. Bu konuda Türkiye veya yabancı menşeli mallar	Topluluk dışı mallar serbest bölgede bulundukları sırada, serbest dolaşıma sokma, genel işleme, dahilde işleme, gümrük denetimi altında işleme, geçici ihracat, terk ve imha gibi gümrük rejimlerine tabi

³³² Öztürk; 69.

	arasında ayırım yoktur.	tutulabilir.
TARIM ÜRÜNLERİNİN DURUMU	Tarım ürünleri için diğer ürünlerden farklı bir düzenleme bulunmamaktadır.	Tarım ürünleri yalnızca elleçlemeye tabi tutulabilir ve bu ürünlerin serbest bölgeye girişine ve burada kalış süresine ilişkin esaslar ayrıca belirlenir.
SERBEST ANTREPO UYGULAMASI	Serbest bölgelerde üretim, hizmet ve ticaret faaliyetlerinin yanında depolama da yapılabildiğinden, ayrıca serbest antrepo uygulamasına gerek bulunmamaktadır.	Bazı üye ülkelerde serbest bölgeler, bazılarında da serbest antrepolar bulunduğundan, AB mevzuatı her ikisine ilişkin paralel hükümleri içermektedir.
STOK KONTROLÜ	Stok kayıtları Genel Müdürlük ve Serbest Bölge Müdürlüğü ve gerektiğinde Gümrük İdaresi görevlilerince kontrol edilir.	Stok kontrolü gümrük görevlilerince yapılır. Faaliyete başlamadan önce muhasebe ve stok kayıtları Gümrük İdaresi'nce onaylanır.

Kaynak: Elçin Eroğuz; “Hukuki Bakımdan Türkiye’de Serbest Bölgelerin İncelenmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2004, s.91-92-93.

6. SONUÇ

Dünya’da oldukça geniş bir uygulama alanı bulan ve özellikle gelişmekte olan ülkeler için küresel ekonomiye daha hızlı entegrasyon sağlamak üzere kullanılan serbest bölgeler, dış ticaret ve yatırımları artırmak, yabancı sermaye ile birlikte yeni teknolojileri ülkeye getirmek, daha ucuz fiyatlarla girdi temin etmek ve istihdamı artırmak gibi amaçlarla kurulan, ev sahibi ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte gümrük hattı dışında sayılmak suretiyle ülke içinde geçerli olan mali, ticari ve ekonomik alanlara yönelik yasal düzenlemelerin tamamen yada kısmen uygulanmadığı yerlerdir.

Gelişmiş ülkelerde de kullanılan serbest bölgeler, bu ülkelerde ticaret ağırlıklı uygulanırken gelişmekte olan ülkeler bu bölgeleri ihracatlarını artırmaya yönelik olarak üretim ağırlıklı kullanılmaktadırlar. Yani serbest bölgeler, ülkelerin ihtiyaçları ve gelişmişlik düzeylerine göre farklılıklar göstermekte ve sağlanan teşvik ve avantajların sınırları da buna göre değişmektedir. Söz konusu teşvik ve avantajlar, üretim ağırlıklı serbest bölgelerde diğerlerine göre daha kapsamlı olarak uygulanmaktadır. Bu bölgeleri kullanan ülkelerin öncelikli amacı ihracatı artırmak ve global ekonomide rekabet edebilir duruma gelmek olduğu için, dış ticaret uygulamalarının önündeki yasal engeller olabildiğince asgari düzeyde tutulmaktadır.

Serbest bölge uygulamaları, 1980’lerle birlikte dışa açılma sürecine giren ülkemizde de hızlı bir biçimde gelişme göstermiştir. Temel amacı ihracatı ve yabancı yatırımları artırmak olan serbest bölgelerimiz gümrük sınırları dışında kabul edilmektedir ve bu bölgelerle Türkiye’nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret dış ticaret rejimine tabidir. Kısaca özetleyecek olursak; serbest bölgelerden ülke içine mal girişi ithalat sayılırken, Türkiye’den serbest bölgeye mal hareketleri ihracat sayılmaktadır.

Türkiye’deki serbest bölgeler Gümrük mevzuatından ayrı olarak 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile düzenlenmiş, uygulama ile ilgili düzenlemeler de Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği’nde yer almıştır. 3218 sayılı Kanun’un özellikle vergisel teşvikleri düzenleyen 6. maddesi, sağlanan teşviklerin serbest bölgelerin esas

kurulma amaçlarından sapılarak muvazaalı işlemlere meydan verdiği yönünde yoğun tartışmalara neden olmuş, bu teşviklerin genişliği özellikle Avrupa Birliği tarafından eleştirilmiştir. Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde söz konusu vergisel teşviklere bir takım sınırlar ve şartlar getirilmiştir. 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle serbest bölgelerde neredeyse sınırsız olan vergisel avantajlar kısıtlanmış ve serbest bölgelerimiz 06.02.2004 tarihi itibarıyla vergi mevzuatının uygulama alanına katılmıştır. Yeni düzenleme ile vergisel teşviklerin, 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat almış ve serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalardan üretim faaliyetinde bulunanlar için AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar, diğer alanlarda faaliyet gösterenler içinse ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere, 31.12.2008 tarihine kadar (bu tarih dahil) aynen devam etmesi öngörülmüş, 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat alan firmaların ise gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmasına hükmedilmiştir. Ayrıca, 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle serbest bölgelerde VUK hükümleri de uygulanacaktır. Yani serbest bölgelerde faaliyet gösteren kullanıcılar, gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirerek, VUK'un defter tutma ile belge ve kayıt düzenine yönelik hükümlerine uyacaklardır.

Türkiye'de 1985 yılında Serbest Bölgeler Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar 21 serbest bölge faaliyete geçmiş 3 yeni serbest bölgenin de yer ve sınırları Bakanlar Kurulu Kararıyla tespit edilmiştir. Avrupa Birliği ülkeleriyle karşılaştırıldığında bu sayı oldukça fazladır çünkü, bu bölgelerimizin kurulma amaçlarına tam olarak hizmet ettikleri ve tam kapasiteyle çalıştıkları söylenemez. Bu nedenle yeni serbest bölgeler açılmasının ne derece gerekli ve de yararlı olacağı düşündürücüdür.

Serbest bölgelerin kuruluş amaçları; Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek olarak 3218 sayılı Kanun ile hüküm altına alınmıştır. Bu amaçlar ile mevcut serbest bölgelerimizdeki uygulamalar ile ilgili sayısal veriler birlikte değerlendirildiğinde görülmektedir ki, serbest bölgeler tam anlamıyla kuruluş amaçlarına hizmet etmemektedirler. Şöyle ki, son verilere göre bu bölgelerde faaliyet gösteren toplam 3.931 firmanın sadece 848'i yani yaklaşık %22'si

Üretim yaparken geriye kalan kısım başta alım-satım olmak üzere diğerk faaliyetlerde bulunmaktadır. Ayrıca, toplam firmalar içinde yabancı firmaların sayısı yalnızca 651’dir. Bu veriler bizlere, serbest bölgelerin en temel kuruluş amaçlarına hizmet etmekten uzak olduğunu göstermektedir. Yabancı sermaye yatırımlarını artırma konusunda başarılı olunamamasının nedenlerinden biri de ülkemizde izlenen serbest bölge politikalarında yaşanan istikrarsızlıklar ve güven ortamının sağlanamamasıdır.

Türkiye’deki serbest bölgelerin ihracatı artırma yönündeki faaliyetlerinde de esas amaçlardan sapıldığı söylenebilir. Unutulmamalıdır ki, serbest bölgelerden ülke içine mal girişleri ithalat sayılmaktadır ve yine son sayısal verilere göre bölgelerden çıkan malların büyük bölümü Türkiye’ye yöneliktir. Sonuç olarak, serbest bölgelerimiz ticari faaliyetlerini yurt dışından ziyade Türkiye ile gerçekleştirdikleri görülmektedir. Her ne kadar karşımızdaki tablo ve yapılan eleştiriler serbest bölgelerimizin ekonomik amaçlara hizmet etmediğini düşündürse de, bu bölgelerin ekonomik anlamda hiçbir fayda sağlamadığı söylenemez. Aksine, 2005 yılında ülkemizin toplam dış ticaret hacminin %12’lik kısmı serbest bölgelere aittir ve bu yadsınamayacak bir orandır.

Türkiye, serbest bölge uygulamalarının başarıyla uygulanabilmesi için hem konumu hem de sağlanan teşvikler bakımından pek çok avantaj taşımaktadır. Ancak, bu teşviklerin, başta örtülü kazanç olmak üzere çeşitli muvazaalı işlemlere yönelik kullanıldığı ve haksız rekabete yol açtığı yönündeki iddialar olduğca ciddi boyutlardadır, öyle ki ülkemizdeki serbest bölgeler OECD’nin potansiyel zarar verici rejim listesine alınmıştır. Bu nedenle, Avrupa Birliği cephesinde de sık sık hedef alınan ve eleştirilen serbest bölgelerimizde uygulanan vergisel avantajlar 5084 sayılı Kanun ile değiştirilmiştir.

Avrupa Birliği’nde serbest bölge uygulamaları ülkemizdeki aksine bir dış ticaret politikası değil gümrük rejimidir, başka bir ifadeyle Birlik gümrük alanı içinde özel alanlardır. Bu alanlarda yer alan mal ve hizmetler için gümrük vergisi, KDV ve ithalat vergileri uygulanmaz. AB’de toplam 35 serbest bölge bulunurken, 2004 yılındaki genişleme sürecinden sonra Birliğe katılan 10 yeni ye ülke ile birlikte serbest bölgelerin sayısı 62’ye çıkmıştır. AB serbest bölgeleri ile ilgili yasal düzenlemeler Topluluk Gümrük Kodu içerisinde yer almaktadır. Genellikle Birliğin kıyı kesimlerinde

serbest liman olarak faaliyet gösteren serbest bölgelerde, genel olarak depolama faaliyeti yapılmakta, üretim faaliyeti ise Birliğin denizaşırı alanlarda sahip olduğu Madeira, Azor ve Kanarya Adaları gibi serbest bölgeler haricinde pek uygulanmamaktadır.

AB'deki serbest bölge uygulamaları ile ülkemizdeki serbest bölgeler arasındaki en temel farklılık, AB'de Topluluk Gümrük Kanunu içinde düzenlenen serbest bölgeler için ülkemizde ayrı bir yasal düzenlemenin bulunmasıdır. Türkiye, AB'ye üyelik sürecinde, Gümrük Birliği'ne katılımıyla birlikte Gümrük Kanunu'nu yeniden düzenleyerek 4458 sayılı Kanun ile Topluluk Gümrük Kodu'na paralel düzenlemeler yapmış ve Gümrük Birliği çerçevesinde büyük ölçüde uyum sağlanmıştır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda serbest bölgeler ile ilgili düzenlemeler yer almasına rağmen, bu konuda ayrıca bir yasal düzenlemenin yani 3218 sayılı Kanun'un varlığı ve bu Kanun'da yer alan düzenlemeler, hem iç mevzuat hem de dış mevzuat açısından bir uyum sorunu yaratmaktadır.

Ülkemizin Birlik tarafından aday ülke olarak kabul edildiği Helsinki Zirvesi ile Türkiye-AB ilişkilerinin iyice hız kazanması ve uyuma yönelik yükümlülüklerin ülkemizce üstlenilmesi, her alanda olduğu gibi serbest bölgeler alanında da değişiklik yapılması zorunluluğunu doğurmuştur. Uyum sürecinde yayımlanan Katılım Ortaklığı Belgesi ve İlerleme Raporlarında bu konu Gümrük Birliği çerçevesinde değerlendirilmeye alınmış ve serbest bölgelerle ilgili düzenlemelerin istenilen noktada olmadığı belirtilerek sürekli eleştirilere konu olmuştur. Müzakere sürecinin devam ettiği günümüzde de serbest bölgeler hususunda müktesebat uyumunun sağlanamadığı ve bu yöndeki çalışmaların yetersiz olduğu vurgulanmaktadır. Son olarak 2006 yılı İlerleme Raporu'nda bu bölgelerin Türk gümrük alanı içinde yer almaması yeniden eleştirilmiştir.

Sonuç olarak, serbest bölgelerimizle ilgili hem mevzuat hem de uygulamaların, AB sürecinin yükümlülükleri de göz önüne alınarak yeniden yapılandırılması ve serbest bölgelerimizin zemin hazırladığı muvazaalı işlemlere yönelik yasal düzenlemelerin daha kapsamlı hale getirilmesi gerekmektedir. 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını" düzenleyen 13.

maddesi bu yönde atılmış önemli bir adımdır. Ayrıca, mevcut serbest bölgelerin tam kapasite çalışmalarını sağlayacak bir dizi önlemin alınması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu gerekliliklerin yerine getirilmesi ile serbest bölgelerimiz daha istikrarlı politikaların izlendiği ve yabancı sermayeyi, sağlanan güven ortamıyla çekebilen alanlar olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Alpar, Cem. **Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgeler**. Ankara: Dost Kitabevi Yayınları, 1985.
- Bakır, Sonnur. **Serbest Bölgeler (Genel Bir Değerlendirme)**. Ankara: TBMM Kütüphane-Dokümantasyon ve Tercüme Müdürlüğü Yayınları:7, TBMM Basımevi, 1984.
- Bıyık, Recep ve Aydın Kıratlı. **Vergi Teşvik ve Korumaları**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2001.
- Erdem, M. Şükrü ve Sibel Mehter Aykın. **Avrupa Birliği ve Türkiye**. Antalya: Ezgi Kitabevi Yayınları, 2003.
- Erdoğan, Engin ve Meliha Ener. **Küresel Pazarların Ekonomik Üsleri Serbest Bölgeler (Teori, Uygulama ve Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Türkiye’deki Gelişimi)**. Ankara: Nobel Yayınları, 2005.
- Erdoğan, Engin. **Serbest Bölgeler ve Türkiye’de Bir Model Denemesi**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:110, 1985.
- Erkan, Hüsnü ve Rezan Tatlıdil. **Serbest Bölgelerde Uygulanacak Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi**. Ankara: TOBB Yayınları No:175, 1990.
- Fröbel, Folker Jürgen Heinrichs ve Otto Kreye. **Uluslararası Yeni İş Bölümü Ve Serbest Bölgeler**. Yılmaz Öner (çev.), Ek:M. Sönmez, “Türkiye’de Serbest Bölge Girişimleri 1923-1982”, İstanbul: Belge Yayınları, 1982.
- Güner, Sedat. **Serbest Bölgeler**. İzmir: Anadolu Matbaacılık A.Ş., Haziran 1995.
- Kemer, Osman Barbaros. **Dış Ticaret Teknikleri (Teori-Uygulama)**. Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, Ekim 2005.
- Özdoğan, F. Bahar. **Serbest Bölgeler**. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2006.
- Reçber, Kamuran. **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri**. Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, Kasım 2004.
- Thoman, Richard S. **Free Ports and Foreign Trade**. Cambridge: Cornell Maritime Press, 1956.
- TOBB. **Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, Ekim 2002.

TOBB. **Vergilemede Global Eğilimler-AB ve Türk Vergi Sistemi.** İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Mayıs 2001.

Toroslu, Vefa. **Serbest Bölgeler.** İstanbul: Beta Yayınları, Temmuz 2000.

Sürekli Yayınlar

- Akbulut, Alirıza. “Transfer Fiyatlandırması Sorununda Bir Adım Daha Geri:Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Vergilendirilmesi”. **Vergi Dünyası**. S:271. Mart 2004.
- Akça, Yüksel. “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölge Faaliyetlerinin Esasları”. **Dış Ticaret Dergisi**. Yıl:3, S:9. Nisan 1998.
- Alıç, Ali. “Serbest Bölgelerde Döviz Cinsinden Defter Tutulabilir mi”. **Yaklaşım**. S:149. Mayıs 2005.
- Alptürk, Ercan. “Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgelerin Varlık Nedenleri Hakkında Değerlendirmeler”. **Mükellefin Dergisi**. S:128. Ağustos 2003.
- Asil, Eray. “Ayrıcalıklı Bölgeler:Serbest Bölgeler”. **Vergi Sorunları**. S:190. Temmuz 2004.
- Aydın, Erkan. “5084 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Serbest Bölgelerden Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Uygulamaları Açısından Vergilendirme Sorunları”. **Legal**. S:2. Şubat 2005.
- Bağrıaçık, Atila. “Türkiye’de Serbest Bölgeler Üzerine Bir Değerlendirme”. **Yaklaşım**. S:154. Ekim 2005.
- Baş, Seyit Ahmet. “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları”. **Vergi Dünyası**. S:274. Haziran 2004.
- Bektaş, Erol. “Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”. **Vergi Dünyası**. S:252. Ağustos 2002.
- Çardak, Mehmet. “Bütün Yönleriyle Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamaları”. **Gümrük Dünyası**. S:34. Temmuz 2002.
- Demir, Ahmet Oğuz ve Levent Bakır. “Serbest Bölgeler Mevzuatına Vergi Penceresinden Kısa Bir Bakış”. **Vergi Raporu**. S:59. Haziran-Temmuz 2002.
- Demirbilek, Kadir ve Fatih Öztürk. “Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren Bankalarda Açılan Hesaplar Üzerinden GVK’nun 94’üncü Maddesi Gereğince Yapılacak Stopaj Hakkında Değerlendirme”. **Vergi Sorunları**. S:189. Haziran 2004.
- Doğan, Mehmet Ali. “Serbest Bölgeler”. **Ekonomik Forum**. Yıl:10. Temmuz 2003.
- Ebiçlioğlu, Fatih Kemal. “Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlar”. **Vergi Dünyası**. S:220. Aralık 1999.

- Ebiri, Kevser Altay. “Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvik ve Avantajlar”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. S:26. Şubat 2006.
- Ebiri, Kevser Altay. “Türkiye’de Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (1)”. **Vergi Raporu**. Yıl:8, S:47, Haziran-Temmuz 2000.
- Ebiri, Kevser Altay. “Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (2)”. **Vergi Raporu**. Yıl:8, S:49. Ekim-Kasım 2000.
- Ergül, Nuray. “Türkiye İçin Serbest Bölgelerin Önemi”. **Vergi Sorunları**. S:175. Nisan 2003.
- Giray, Filiz. “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”. **Vergi Dünyası**. S:272. Nisan 2004.
- Hamzaçebi, M. Akif. “14 Yıllık Serbest Bölge Maceramız Bekleneni Vermedi”. **Made in Turkey Dış Ticaret Dergisi**. S:4. Temmuz/Ağustos 2002.
- Işık, İsmail ve Mehmet Çankaya. “Serbest Bölgedeki Şubelere Satışlarda Örtülü Kazanç Konusunun Değerlendirilmesi-I”. **Yaklaşım**. S:151. Temmuz 2005.
- Işık, İsmail ve Mehmet Çankaya. “Serbest Bölgedeki Şubelere Satışlarda Örtülü Kazanç Konusunun Değerlendirilmesi-II”. **Yaklaşım**. S:152. Ağustos 2005.
- Kavruk, Bekir. “Serbest Bölgeler Neden Gelişmiyor?”. **Made in Turkey Dış Ticaret Dergisi**. S:4. Temmuz/Ağustos 2002.
- Kırıктаş, İlhan. “Serbest Bölge Kaynaklı Kazançların Dağıtımı-Transferi”. **Vergi Sorunları**. S:290. Ekim 2005.
- Kırıктаş, İlhan. “Serbest Bölgelerde Mal ve Hizmet İhracatı ve Genel Olarak KDV Uygulaması”. **Vergi Dünyası**. S:287. Temmuz 2005.
- Kırıктаş, İlhan. “Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-II”. **Yaklaşım**. S:153. Eylül 2005.
- Kırıктаş, İlhan. “Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-I”. **Yaklaşım**. S:152. Ağustos 2005.
- Kırıктаş, İlhan. “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar”. **Vergi Dünyası**. S:278. Ekim 2004.
- Kökver, Muzaffer. “Serbest Bölgelerde Gerek Mevcut Yatırımcıyı, Gerekse Yeni Yatırımcıları Tedirgin Etmeyecek Nitelikte Bir Yapısal Düzenlemeye Acilen İhtiyaç Vardır”. **Vergi Dünyası**. S:262. Haziran 2003.
- Köse, Nurettin. “Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II”. **Yaklaşım**. S:147. Mart 2005.

- Köse, Nurettin. “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-I”. **Yaklaşım**. S:146. Şubat 2005.
- Oğultarhan, Adem. “Serbest Bölgeler”. **Gümrükte Uzman Görüş**. Nisan-Mayıs-Haziran 2003.
- Organ, İbrahim. “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması”. **Vergi Dünyası**. S:266. Ekim 2003.
- Öztürk, Lütfü. “Avrupa Birliği Sürecinde Serbest Bölgeler”. **Dış Ticaret Dergisi**. S:28. Nisan 2003.
- Sağlam, Erdoğan. “Serbest Bölgelerde Yeni Düzen”. **Vergi Dünyası**. S:272. Nisan 2004.
- Sargent, John and Linda Matthews. “Combining Export Processing Zones and Regional Free Trade Agreements:Lessons From the Mexican Experience”. **World Development**. Vol: 29, No:10. October 2001.
- Şahin, Hüseyin. “Serbest Bölge”. **Hazine ve Dış Ticaret Dergisi**. S:10. Kasım 1991.
- Şakar, Müjdat. “Serbest Bölgelerde Çalışma ve Sosyal Güvenlik”. **Yaklaşım**. Yıl:13, S:145. Ocak 2005.
- Şeker, Sakıp. “Serbest Bölgelerde İşletmelerin Faaliyet Dışı Gelirlerinde Vergi İstisnası”. **Yaklaşım**. S:155. Kasım 2005.
- Tecim, Burak Ali Han. “Son Düzenlemelere Göre Serbest Bölgelerde Vergisel Uygulamalar”. **Mali Pusula**. Yıl:1, S:11. Kasım 2005.
- Tolu, Abdullah. “Serbest Bölgelere Yapılan Hizmet İhracatı KDV’ye Tabi mi?”. **Yaklaşım**. S:138. Haziran 2004.
- Tüfekçioğlu, Yusuf. “Son Düzenlemeler Işığında Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları”. **Vergi Raporu**. S:72. Ağustos-Eylül 2004.
- Vural, Mahmut. “Türkiye ile Serbest Bölgeler Arasında Yapılan Taşımacılıkta KDV İstisnası Uygulanabilir mi?”. **Maliye Postası**. S:506. Ekim 2001.
- Yet, Korkut. “Serbest Bölgelerden Elde Edilen Gelirin Vergilenmesi”. **Vergi Dünyası**. S:207. Kasım 1998.
- Yurttutan, Beytullah. “Serbest Bölgelerin Vergilendirilmesine Yönelik 5084 Sayılı Kanunla Yapınla Düzenlemeler”. **Vergi Sorunları**. S:186. Mart 2004.

Diğer Kaynaklar

- “26 Seri No’lu KDV Genel Tebliği”. **Resmi Gazete**. 31.12.1987. sayı 19681.
- “345 No’lu VUK Genel Tebliği”. **Resmi Gazete**. 28.02.2005. sayı 25741.
- “348 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği”. **Resmi Gazete**. 12.05.2005. sayı 25813.
- “85 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği”. **Resmi Gazete**. 04.09.2004. sayı 25573.
- “Bankacılık Kanunu (5411 S.K.)”. **Resmi Gazete**. 01.11.2005. sayı 25983.
- “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (4842 S.K.)”. **Resmi Gazete**. 24.04.2003. sayı 25088.
- “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (5035 S.K.)” **Resmi Gazete**. 02.01.2004. sayı 25334.
- “Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (4771 S.K.)”. **Resmi Gazete**. 09.08.2002. sayı 24841.
- “Damga Vergisi Kanunu (488 S.K.)”. **Resmi Gazete**. 11.07.1964. sayı 11751.
- “Gümrük Kanunu (4458 S.K.)”. **Resmi Gazete**. 04.11.1999. sayı 23866.
- “Harçlar Kanunu (492 S.K.)”. **Resmi Gazete**. 17.07.1964. sayı 11756.
- “Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 S.K.). **Resmi Gazete**. 02.11.1984. sayı 25334.
- “Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 S.K.)”. **Resmi Gazete**. 21.06.2006. sayı 26205.
- “Özel Tüketim Vergisi Kanunu (4760 S.K.)”. **Resmi Gazete**. 12.06.2002. sayı 24783.
- “Serbest Bölgeler Kanunu (3218 S.K.)”. **Resmi Gazete**. 15.06.1985. sayı 18785.
- “Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği”. **Resmi Gazete**. 10.03.1993. sayı 21520.
- “Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”. **Resmi Gazete**. 03.05.2005. sayı 25804.
- “Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”. **Resmi Gazete**. 07.11.2006. sayı 26339.
- “Vergi Usul Kanunu (213 S.K.)”. **Resmi Gazete**. 10.01.1961. sayı 10703-10705.
- “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (5084 S.K.)”. **Resmi Gazete**. 06.02.2004. sayı 25365.

- 2002 Yılı Türkiye İlerleme Raporu Özeti.
<http://www.ikv.org.tr/pdfs/2002ilerlemeraporu.pdf> [11.10.2006].
- 2003 Yılı Türkiye İlerleme Raporu Özeti.
<http://www.ikv.org.tr/pdfs/2003ilerlemeraporu2.pdf> [11.10.2006].
- 2004 Yılı Türkiye İlerleme Raporu. <http://www.ikv.org.tr/pdfs/2004ilerlemeraporu.pdf> [11.10.2006].
- 2005 Yılı İlerleme Raporu (Gayri Resmi Tercüme).
<http://abmankara.org.tr/guncel/2005ilerlemerapTR.pdf> [08.10.2006].
- 2006 Yılı Türkiye İlerleme Raporu. <http://www.abgs.gov.tr/indextr.html.pdf> [10.11.2006].
- AB Komisyonu 2001 Yılı Türkiye İlerleme Raporu.
<http://www.ikv.org.tr/pdfs/2001ilerlemeraporu.pdf> [11.10.2006].
- AB Müktesebatı'nın Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı 2001.
<http://www.abmankara.gov.tr/ab/up.html> [08.10.2006].
- Adana Yumurtalık Serbest Bölgesi. <http://www.tayseb.com/turkce/index.html> [11.05.2006].
- Altunyaldız, Ziya. "Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Dahilde İşleme Rejimi Uygulamaları". <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/nisan99/trkavp.htm> [01.05.2006].
- Antalya Serbest Bölgesi. <http://www.ant-free-zone.org.tr> [08.05.2006].
- Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamaları.
<http://www.ikv.org.tr/pdfs/c2af74f9.pdf> [12.02.2006].
- Avrupa Serbest Bölgesi. http://www.asb.com.tr/tr_asb_hakkimizda.asp [11.05.2006].
- Avrupa Serbest Bölgesi. İstatistiki Veriler.
http://www.asb.com.tr/tr_asb_istatistiki_veriler.asp [11.05.2006].
- Baissac, Claude. "Maximising the Developmental Impact of EPZs:A Comparative Perspective in the African Context of Needed Accelerated Growth", Journal of The Flagstaff Institute. June 2004, Vol:XXVII, No:1.
[http://www\[1\].wepza.org.pdf](http://www[1].wepza.org.pdf) [11.08.2006].
- Bayrak, Serbülent. "Serbest Bölgelerde Vergiye Dair Niyetler". 26 Nisan 2006.
<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/vsatirarasi/4318163.asp> [22.05.2006].
- Bursa Serbest Bölgesi. <http://www.buseb.com/tr/kurulus.htm> [11.05.2006].

Cadiz Free Zone and Its Services to Foreign Trade.
<http://www.czfa.org/documents/CadizFreeTradeZone/investment/information-Spain.pdf> [01.03.2006].

Commission Regulation (EC) No 444/2002 of 11 March 2002 amending Regulation (EEC) No 2454/93 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code and Regulation (EC) No 2787/2000 and (EC) No 993/2001. **Official Journal of the European Communities**. L 068, 12/03/2002.

Commission Regulation (EC) No 993/2001 of May 2001 amending Regulation (EEC) No 2454/93 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code. **Official Journal of the European Communities**. L 141, 28/05/2001.

Commission Regulation (EEC) No 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code. **Official Journal of the European Communities**. L 253, 11/10/1993.

Council Directive 69/75 EEC of 4 March 1969 on the harmonisation of provision laid down by law, regulation or administrative action relating to free zones. **Official Journal of the European Communities**. L 058, 08/03/1969.

Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code. **Official Journal of the European Communities**. L 302, 19/10/1992.

Customs and Excise in the United Kingdom.
http://www.uktradeinvestusa.com/DBUK/invest/other_show.asp?Sarticleype=7& ID=137 [28.09.2006].

DASBAŞ'ta Altyapı Sorunu. Haber / 21.04.2005.
http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=7544 [10.05.2006].

Demir, Muzaffer. "Globalleşen Vergi Cennetleri". Haziran 2002.
http://www.turkhukuksitesi.com/makale_86.htm [30.11.2006].

Denizli Serbest Bölgesi. <http://www.denser.com.tr/tr/serbest.asp> [11.05.2006].

DİE. Sorularla Dış Ticaret İstatistikleri ve Endeksleri.
http://www.die.gov.tr/TURKISH/SONIST/DISTICIST/SORDST2005_kitap.pdf [12.02.2006].

Dirlik, Didem. "Gümrük Birliği Süreci ve Türk Gümrük Mevzuatının AT Gümrük Mevzuatına Uyumlaştırılması", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi SBE,1997.

- Doğrusöz, Bumin. “2006 Yılında Örtülü Kazanç Dağıtımı”, Dünya. 21.09.2006.
http://www.dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale_id=279434&dept_id=1007 [04.10.2006].
- Doğrusöz, Bumin. “Serbest Bölgeler İçin Bir Yürütmeyi Durdurma Kararı”, Dünya. 11.09.2006.
http://dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale_id=277867&dept_id:1007 [16.09.2006].
- DPT Avrupa ile İlişkiler Genel Müdürlüğü. Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi (14 Nisan 2003 Tarihinde AB Konseyi Tarafından Kabul Edilen Nihai Metin). Ankara 2003. <http://www.ceterisparibus.net/ab/dokumanlar.tm.pdf> [08.10.2006].
- DRT Denetim Revizyon Tasdik Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.. “Serbest Bölgelerin Vergi Muafiyetiyle İlgili Değişiklikler (5084 Sayılı Kanun)”. Vergi Sirkleri No:2004/31. 20 Şubat 2004.
<http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/V52003531.pdf> [29.06.2006].
- DTM Dış Ticaret İstatistikleri (Yıllık ve Dönemsel).
<http://www.dtm.gov.tr/ead/ekolar1/eko01.xls> [18.05.2006].
- DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü. “Türkiye Serbest Bölgeleri”.
www.dtm.gov.tr/SB/Atinterb.htm [04.05.2006].
- DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü 3 Aylık Raporu-Aralık 2005.
<http://www.dtm.gov.tr/sb/aralikbulten.doc> [28.02.2006].
- DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü 3 Aylık Raporu-Eylül.
<http://www.dtm.gov.tr/SB/Eylulbulten.pdf> [28.11.2006].
- DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü. “Sektörel Ticaret Hacmi”.
http://www.dtm.gov.tr/SB/sb_sektor.xls [31.10.2006].
- DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü. “Serbest Bölgelerdeki Faaliyet Ruhsat Sayısı”. http://www.dtm.gov.tr/SB/sb_firma.xls [30.10.2006].
- DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü. “Toplam Ticaret Hacmi”.
http://www.dtm.gov.tr/SB/sb_hacim.xls [30.10.2006].
- DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü. “Ülkeler İtibariyle Ticaret Hacmi”.
http://www.dtm.gov.tr/SB/sb_ulke.xls [30.10.2006].
- DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü. “Yapılan Çalışmalar”.
<http://www.foreigntrade.gov.tr/ead/faaliyet00/sb.htm> [10.05.2006].
- DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü. **Genelge 2005/5**. 16 Ağustos 2005.
<http://www.ant-free-zone.org.tr/genelge/G25-5.htm> [01.05.2006].

- DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü. **Genelge 2006/1**. 18 Eylül 2006, <http://www.foreigntrade.gov.tr/SB/GENELGE/G26-1.html> [30.11.2006].
- DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü; “Serbest Bölgelerde İstihdam Verileri”, http://www.dtm.gov.tr/SB/sb_istihdam.xls, [30.10.2006].
- Ege Serbest Bölgesi. <http://www.esbas.com.tr> [09.05.2006].
- Elagöz, İsmail ve Vasif Abasov. “Ege Serbest Bölgesi’ndeki Bankaların Faaliyetlerinin Tanıtılması ve Karşılaştıkları Sorunlar Üzerine Bir Araştırma”, Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.F. Dergisi. 2001, C.3, S.3. <http://www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/Dergi10/elagoz.pdf> [26.03.2006].
- Erçakar, Mehmet Emin. “Serbest Bölgelerin Ülkemiz Ekonomisindeki Yeri ve Önemi”. http://www.isguc.org.tr/arc_view.php [17.11.2005].
- Eroğuz, Elçin. “Hukuki Bakımdan Türkiye’de Serbest Bölgelerin İncelenmesi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi SBE, 2004.
- Ertürk YMM Ltd. Şti. “Konu:Serbest Bölgelerde Vergisel Teşvikler Yeniden Düzenlendi”, Sirküler No:2004/48. 10.03.2004. <http://www.getob.com/getobinfo/genel/sirkuler/48.doc> [27.06.2006].
- Free Trade Zones/Warehouses. http://www.kishtpc.com/Free-En/free_spain.htm [01.03.2006].
- Free zones in existence and in operation in the Community, as notified by the Member States to the Commission. 1 September 2005. http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/customs/procedural_aspects/imports/free_zones/list_freezones.pdf [02.01.2006].
- Free Zones. http://www.ukinvest.gov.uk/10204/en_GB/0.pdf [13.09.2006].
- Gaziantep Serbest Bölgesi. <http://www.gasbas.com.tr/hakkimizda.asp> [11.05.2006].
- Gaziantep Serbest Bölgesi. Yıllar İtibariyle Karşılaştırmalı Tablolar. Nisan 2006. <http://www.freezone-antep.gov.tr> [11.05.2006].
- Gelir İdaresi Başkanlığı. Yatırımlarda Vergisel Teşvikler. 2005. <http://abmfuar.com/images/Diger/Yatirimlarda%20Vergisel%20Tevsikler> [24.04.2006].
- Gençyürek, Levent. “Şirket Devir ve Birleşmelerinin Serbest Bölge Kazanç İstisnasına Olan Etkisi”. 20 Ağustos 2004. http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_ser_devir_birles.htm [13.11.2005].
- Gümrük Birliği Sürecinde Serbest Bölgeler. <http://66.111.64.54/mevzuat/serbest-bolge/6-s-b-gbirligi.htm> [01.05.2006].

- Hava, H. Tamer. “Serbest Bölgeler ve Ege Serbest Bölgesi: Bir Durum Değerlendirmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. 1999, C.14, S.1. http://www.iibf.deu.edu.tr/dergi/1139573974_1.pdf [03.04.2006].
- Haywood, Robert C. “Free Zones in The Modern World”, *The Flagstaff Institute*. 2004, No.5, Ver.1. <http://www.wepza.org> [18.07.2006].
- HM Customs and Excise. Notice 334-Free Zones. <http://www.hmce.gov.uk> [12.02.2006].
- İDESBAŞ. <http://www.idesbas.com/tr/idesbas.htm> [10.05.2006].
- İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi. <http://www.isbi.com.tr/ie6/ahltr.asp> [09.05.2006].
- İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi. İstatistikler. <http://www.isbi.com.tr/ie6/istatistiklertr.asp> [09.05.2006].
- İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi. http://desbas.com.tr/tr/des_tr.htm [10.05.2006].
- İstanbul-Trakya Serbest Bölgesi. <http://www.isbas.com.tr/site/kurumsal.asp> [11.05.2006].
- İzmir-Menemen Serbest Bölgesi. <http://www.idesbas.com/tr/menemen.htm> [10.05.2006].
- Karaduman, Naci ve Zafer Yıldız. “Serbest Bölge Uygulamalarının Ticarete ve Yabancı Sermayeye Katkıları”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi. C:7, S:1, Yaz 2002. <http://iibf.sdu.edu.tr/~webiibf/dergi/index.pdf> [03.04.2006].
- Katılım Ortaklığı Belgesi 2005 (Gayri Resmi Tercüme). <http://abmankara.org.tr/guncel/2005katilimortakligiTR.pdf> [08.10.2006].
- KAYSER AŞ. Hakkında. <http://www.kayser.com.tr/detay.php?lang=tr&sayfa=1&det=> [11.05.2006].
- Kayseri Serbest Bölgesi. <http://www.kayser.com.tr/index.php?lang=tr&det=> [11.05.2006].
- Kırcı, Süheyla Atan. “Serbest Bölgeler ve Türkiye Ekonomisine Katkıları”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi SBE, 2000.
- Kibritçioğlu, Aykut. “Serbest Bölgelerin Olası Makroekonomik Etkileri ve Bazı Düşündürdükleri”, Liberal Düşünce Dergisi. Bahar 1997. S.6. [http://econpapers\[1\].repec.org_paper_wpawuwpit_0505009.htm](http://econpapers[1].repec.org_paper_wpawuwpit_0505009.htm) [11.08.2006].
- Kocaeli Serbest Bölgesi. <http://www.kosbas.com.tr/tr/kurulusveamac/> [11.05.2006].

Küçükkoçoğlu, Güray. “Ticari Bankalar, Uluslararası Bankacılık ve Kıyı Bankacılığı Ders Notları”. <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/finpazcuma16.doc> [30.11.2006].

Mardin Serbest Bölgesi. <http://www.masbas.com/firserbestbolge.htm> [10.05.2006].

Mersin Serbest Bölge Kullanıcıları Derneği. Mesbak Basın Toplantısı. 28.02.2006. <http://www.mesbas.com.tr> [07.05.2006].

Mersin Serbest Bölgesi. <http://www.mesbas.com.tr> [06.05.2006].

MESBAK Basın Toplantısı. 28.02.2006 Pazartesi. <http://www.mesbas.com.tr> [07.05.2006].

Organ, İbrahim. “Serbest Bölgelerle İlgili Türkiye Uygulamasının Avrupa Birliği’ne Uyum Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Hacettepe Üniversitesi SBE, 2003.

Organ, İbrahim. “Serbest Bölgelerle İlgili Türkiye Uygulamasının Avrupa Birliği’ne Uyum Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Hacettepe Üniversitesi SBE, 2003.

Orhan, Ayhan. “Serbest Bölgelerin Sağladığı Avantajlar:KOSBAŞ Örneği”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (5). 2003/1:117-131. <http://sbe.kou.edu.tr/kosbed/dergi%2005/orhan.pdf> [26.03.2006].

Özçelik, Meltem ve Bahadır Yadıkar. “Dünü, Bugünü ve Geleceği ile Serbest Bölgelerimiz”. <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/ozelsayiekim/meltem.htm> [28.04.2006].

Regulation (EC) No 2700/2000 of the European Parliament and of the Council of 16 November 2000 amending Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code. **Official Journal of the European Communities**. L 311, 12/12/2000.

Samsun Serbest Bölgesi. http://www.samsuntso.org.tr/tr/default.asp?eid=samsun_serbest_bolge [10.05.2006].

SASBAŞ. <http://www.bayindirlik.com.tr/sasbas.htm> [10.05.2006].

Serbest Bölge Mevzuatı. http://www.bayindirlik.com.tr/html/mevzuat/1999_haziran.html [24.04.06].

Serbest Bölge Müdürlüklerinin Kuruluş, Görev, Yetki ve Çalışma Esasları. <http://www.dtm.gov.tr/SB/Mevzuat3.htm> [28.04.2006].

- Serbest Bölgeler.
http://www.gumruk.gov.tr/Gumruk/DosyaUpload/ab/tezler/SERBESTBOLGE_LER.pdf [12.02.2006].
- Serbest Bölgeler. <http://www.gasbas.com.tr/serbestbolge.doc> [01.05.2006].
- Seviğ, Veysi. “Serbest Bölgelere Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, Dünya. 13.09.2004. <http://www.malihaber.com/modules.php> [31.01.2006].
- Seviğ, Veysi. “Serbest Bölgelere İmalat Faaliyeti Bağışıklığı”, Dünya. 17.09.2004. <http://www.malihaber.com/modules.php> [31.01.2006].
- Seviğ, Veysi. “Serbest Bölgelere Vergileme Rejimi”, Dünya. 22.03.2004. <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/22-03-2004.htm> [17.11.2005].
- Seviğ, Veysi. “Serbest Bölgelere Yabancı Para Biriminde Kayıt Tutma”, Dünya. 16.05.2005. <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/16-05-2005.htm>, [05.04.2006].
- Seviğ, Veysi. “Transfer Fiyatlandırması”, Dünya. 01.08.2003. <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-08-2003.htm> [05.04.2006].
- Sevim, Cüneyt. “Serbest Bölgeler”, http://www.kho.edu.tr/yayinlar/bilimdergisi/doc/2003-2/8_serebst.doc [26.03.2006].
- Sık Sorulan Sorular. “Serbest Bölge Nedir?”. http://www.asb.com.tr/tr_mevzuat_sss.asp [13.11.2005].
- Sık Sorulan Sorular. “Serbest Bölgeler Hangi Amaçlarla Kurulur?”. http://www.asb.com.tr/tr_mevzuat_sss.asp [13.11.2005].
- Sık Sorulan Sorular. “Serbest Bölgelere Kıyı Bankacılığı Yapılabilir mi?”. <http://www.asb.com.tr/sss076.html> [30.11.2006].
- Sık Sorulan Sorular. “Serbest Bölgelerin Teşkilat Yapısı Hakkında Bilgi Verir misiniz?”. http://www.asb.com.tr/tr_mevzuat_sss.asp [13.11.2005].
- Şenalp, Şükrü. “Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırması ve İlişkili Taraf Kavramları”. 7 Ocak 2006. http://www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm [18.05.2006].
- The Canary Islands Special Zone. <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/spain/spncan.html> [28.02.2006].
- Trabzon Serbest Bölgesi. http://www.trabzon.gov.tr/s_i/sanayi_serbestbolge.aspx [10.05.2006].

- Türkiye için Katılık Ortaklığı Belgesi 2000.
http://www.belgenet.com/arsiv/ab/kob_2000.html [08.10.2006].
- Tüzmen, Kürşat. “İhracatın Gücü Serbest Bölgeler”.
<http://www.kursadtuzmen.com/alt/bakanlik/ihserbol.htm> [11.02.2006].
- Ülgen, Osman Serdar ve Özgür Barış Özel. “Off-Shore Bankacılığı (Kıyı Bankacılığı) ve Türkiye Uygulaması”. Ankara 2002.
<http://politics.ankara.edu.tr/~karatepe/finance/OffShore.pdf>. [30.03.2006].
- Yavuz, İsmail. “Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik ve Yardımlar”.
<http://www.verginet.net/StandartIcerik.asp> [26.06.2006].
- Yetiş, Önder. “Türkiye’de ve Dünya’da Bir İlk:TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi (TEKSEB)”.
<http://www.marmarateknokent.com.tr/tekseb/hakkinda2.html> [11.05.2006].