



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI

**SERBEST BÖLGELERDE FAALİYET GÖSTEREN VERGİ
MÜKELLEFLERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ
DURUMU VE VERGİSEL AVANTAJLARI**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Halil İbrahim YİĞİT

BURSA-2021



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI

**SERBEST BÖLGELERDE FAALİYET GÖSTEREN VERGİ
MÜKELLEFLERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ
DURUMU VE VERGİSEL AVANTAJLARI**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Halil İbrahim YİĞİT

Danışman:

Doç. Dr. Orhan BOZKURT

BURSA-2021

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Halil İbrahim YİĞİT
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe ve Denetim
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : XIV+112
Mezuniyet Tarihi : / / 20....
Tez Danışman(lar)ı : Doç. Dr. Orhan BOZKURT

SERBEST BÖLGELERDE FAALİYET GÖSTEREN VERGİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU VE VERGİSEL AVANTAJLARI

Serbest bölgeler ülkelerin coğrafi ve siyasi sınırları içerisinde yer almakla beraber gümrük bölgesi dışında sayılan, vergisel ve ticari açıdan bir takım teşvik unsurların devreye girdiği bölgelerdir.

Serbest bölgelerden beklenen faydayı elde etmek, bir diğer anlatımla serbest bölgelere yatırım yapılmasını cazip hale getirmek ve dolayısıyla istihdamı, ihracatı ve döviz girdisi artırmak amacıyla ülkemizde serbest bölgelere bir takım vergisel teşvikler sağlanmıştır. Ancak hem serbest bölgeler kanununda hem de özel vergi kanunlarında yapılan değişiklikler serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar açısından uygulamada problemlere yol açmaktadır.

Çalışmada yapılan mevzuat değişikliklerine ilişkin uygulamalar, uygulamada yaşanan sorunlar ve sorunlara ilişkin çözüm önerileri getirilmiştir. Kanunlarda yer alan vergisel teşviklerin maliye idaresinin görüşleri, yargı kararları ve literatür taramasına dayalı olarak nasıl anlaşılması ve uygulanması gerektiği ortaya konulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Serbest Bölge, Vergisel Avantajlar, İstisna Kazanç Tutarı, İhracat

ABSTRACT

Name and Surname : Halil İbrahim YİĞİT
University : Bursa Uludag University
Instituon : Social Science İnstituon
Field : Business Adminisration
Branch : Accounting and Auditing
Degree Awarded : Master
Page Number : XIV+112
Degree Date :/..../20....
Supervisor(s) : Doç. Dr. Orhan BOZKURT

THE STATUS IN TAX LAWS AND TAX ADVANTAGES OF TAX PAYERS OPERATING IN FREE ZONES

Although free zones are located within the geographical and political borders of the countries, they are regions that are considered outside of the customs territory and where some tax and commercial incentives come into play.

A number of tax incentives have been provided to free zones in our country in order to obtain the expected benefit from free zones, in other words, to make investments in free zones attractive, and therefore to increase employment, exports and foreign currency inflows. However, the changes made in both the free zones law and the special tax laws cause problems in practice for the companies operating in the free zone.

In this study, the practices regarding the legislative changes, the problems experienced in practice and solutions for the problems were presented. It has been revealed how the tax incentives in the laws should be understood and applied based on the opinions of the fiscal administration, judicial decisions and literature review.

Keywords: Free Zone, Tax Advantages, Exception Amount, Export

ÖNSÖZ

Serbest bölgelerin teşvik edilmesi kapsamında vergi kanunlarında yer alan istisnalar ve uygulaması serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler, serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflere hizmet sunan meslek mensupları, maliye idaresi ve yargı mercileri nezdinde -yorum farklılığına bağlı olarak- bir takım sorunlara neden olmaktadır. “Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Vergi Mükelleflerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Vergisel Avantajları” adlı çalışma ile bu sorunlara ilişkin açıklamalar ve çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında desteğini esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Orhan BOZKURT, bu zor süreçte yanımda olan meslektaşlarım Ali ZENGİN, Onur KANDİLOĞLU ve Mustafa Şaban ARICI, manevi desteklerini esirgemeyen kardeşlerim Beytullah YİĞİT ve Ahmet Raşit YİĞİT ile eğitim hayatım boyunca üzerimde emeği olan tüm hocalarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Son olarak hayatımın her aşamada yanımda olan, beni destekleyen ve bugüne gelmeme vesile olan anne ve babama sonsuz teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	iv
ÖZET.....	vii
ABSTRACT.....	viii
ÖNSÖZ.....	ix
İÇİNDEKİLER.....	x
TABLolar.....	xiii
KISALTMALAR.....	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

(SERBEST BÖLGELER; TANIMI, ÇEŞİTLERİ, ÖZELLİKLERİ, ÜLKE EKONOMİSİNE ETKİLERİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ)

1. SERBEST BÖLGELER; TANIMI, ÇEŞİTLERİ ve ÖZELLİKLERİ	3
1.1. SERBEST BÖLGE TANIMLARI	3
1.2. SERBEST BÖLGE ÇEŞİTLERİ	4
1.2.1. Serbest Ticaret Bölgesi.....	5
1.2.2. Serbest Üretim Bölgesi	5
1.2.3. Serbest Limanlar	5
1.2.4. Serbest Bankacılık Bölgesi Veya Kıyı Bankacılığı.....	6
1.2.5. İkiz Fabrikalar.....	6
1.2.6. Serbest Çevre	6
1.2.7. Gümrüksüz Satış Mağazaları	7
1.2.8. Antrepo.....	7
1.2.9. Yatırım Bölgeleri	7
1.3. SERBEST BÖLGELERİN ÖZELLİKLERİ.....	7
2. SERBEST BÖLGELERİ ÜLKE EKONOMİSİNE ETKİLERİ	9
2.1. OLUMLU ETKİLERİ.....	9
2.1.1. İhracat Yönüyle.....	9
2.1.2. İthalat Yönüyle	10
2.1.3. İstihdam Yönünden	11
2.1.4. Yabancı Sermaye Ve Teknoloji Transferi Yönünden.....	12
2.1.5. Ödemeler Dengesi Yönünden.....	12
2.1.6. Transit Ticaret Ve Taşımacılık Yönünden	13

2.2. OLUMSUZ ETKİLERİ	13
3. SERBEST BÖLGELERİN TARİHSEL GELİŞİMİ	14
3.1. DÜNYADA SERBEST BÖLGELERİN TARİHİ GELİŞİM SÜRECİ.....	15
3.2. TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGELERİN TARİHİ GELİŞİM SÜRECİ	16

İKİNCİ BÖLÜM

(TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGE UYGULAMALARI ve SERBEST BÖLGE İSTATİSTİKLERİNİN ANALİZİ)

1. TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGE UYGULAMALARI	19
2. TÜRKİYE FAALİYET GÖSTEREN SERBEST BÖLGELERE İLİŞKİN BİLGİLER VE İSTATİSTİKİ VERİLER	19
2.1. SERBEST BÖLGE FAALİYET RUHSATLARINA İLİŞKİN VERİLER	20
2.2. SERBEST BÖLGELERİN TİCARET HACİMLERİNE İLİŞKİN VERİLER.....	21
2.2.1. Serbest Bölgelere Göre Ticaret Hacminin Dağılımı.....	21
2.2.2. Yönü İtibariyle Toplam Ticaret Hacmindeki Değişmeler.....	24
2.2.3. Ülkeler İtibariyle Ticaret Hacmi.....	26
2.2.4. Sektörel Ticaret Hacmi	35
2.3. SERBEST BÖLGELERDE İSTİHDAM VERİLERİ	45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

(SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARI ve VERGİSEL TEŞVİKLER)

1. SERBEST BÖLGELERDE VERGİ MEVZUATI UYGULAMASINA GEÇİŞ	48
2. SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARI	51
2.1. VERGİ USUL KANUNU	51
2.1.1. Mükellefiyet.....	52
2.1.2. Defter Tutma	52
2.1.3. Kayıt Nizamı	52
2.1.4. BA-BS Bildirimi.....	54
2.2. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI.....	55
2.2.1. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti	59
2.2.1.1. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Mevduat Faizi ve Repo Gelirleri....	62
2.2.1.2. Kazancın Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Durumu	64
2.2.2. İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna	68
2.2.3. İstisna Kapsamındaki Fason İmalat	69

2.2.4.	Müşterek Genel Giderler Ve Amortismanların Dağıtımı	71
2.2.5.	Vergi Kesintisi ve Sorumluluk	72
2.2.6.	Kâr Paylarının Dağıtılması Halinde Vergi Kesintisi	73
2.2.7.	Serbest Bölgelerden Elde Edilen İştirak Kazançları.....	73
2.2.8.	İstisna Uygulamasında Süre	74
2.2.9.	Serbest Bölgelerde Gerçekleşen Birleşme Ve Devir	75
2.2.10.	Faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin uzatılması	75
2.2.11.	Serbest Bölgelerde Ücret İstisnası.....	77
2.2.11.1.	Ücret Geliri Elde Edenler Açısından.....	77
2.2.11.2.	Personel (Hizmet Erbabı/Ücretli) İstihdam Edenler Açısından	78
2.3.	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU	79
2.3.1.	İhracat İstisnası	79
2.3.1.1.	Mal İhracı.....	80
2.3.1.2.	Hizmet İhracı	81
2.3.1.3.	Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler	83
2.3.2.	İthalat İstisnası.....	83
2.3.3.	Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Bu Bölgelere İlişkin Yük Taşıma İşleri.....	84
2.4.	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU	88
2.4.1.	İhracat	88
2.4.2.	Serbest Bölge Hükümlerinin Uygulandığı Mallar	90
2.4.3.	İhraç Kayıtlı Teslimler.....	90
2.5.	DAMGA VERGİSİ KANUNU VE HARÇLAR KANUNU.....	91
2.6.	ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ.....	94
2.7.	BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ	97
2.8.	MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	98
2.9.	EMLAK VERGİSİ.....	99
2.10.	GÜMRÜK VERGİSİ.....	100
	SONUÇ	101
	KAYNAKÇA	103

TABLolar

Tablo 1. Ülkemizde Faaliyet Gösteren Serbest Bölgeler, Kuruluş Tarihleri İle Kurucu Ve İşletici Bilgileri.....	19
Tablo 2. Faaliyet Ruhsatlarının Konularına Göre Dağılımı (31.12.2019).....	20
Tablo 3. Faaliyet Ruhsatlarının Konularına Göre Dağılımı Ve Değişim Oranları.....	20
Tablo 4. Serbest Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri (1.000 ABD \$).....	22
Tablo 5. Yönü İtibariyle Toplam Ticaret Hacmindeki Değişmeler (1.000 ABD \$).....	25
Tablo 6. 2017-2018, 2018-2019, 2019-2020 Yılları Ocak-Aralık Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$) – (Yıllara Göre Değişim Oranları).....	28
Tablo 7. 2017-2018, 2018-2019, 2019-2020 Yılları Ocak-Aralık Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$) – (Yıllara Göre Ülke Ticaret Payları).....	33
Tablo 8. 2017-2018, 2018-2019 ve 2019-2020 Yılları Ocak-Aralık Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$) - (Yılda Değişim).....	36
Tablo 9. 2017-2018, 2018-2019 ve 2019-2020 Yılları Ocak-Aralık Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$)-(Yıl İçindeki Sektör Payları).....	43
Tablo 10. Serbest Bölgelerde İstihdam (31.12.2019).....	45
Tablo 11. 2017-2018, 2018-2019 ve 2019-2020 Yılları Ocak-Aralık Dönemi Serbest Bölgeler İstihdam Verileri.....	46

KISALTMALAR

a.g.e.	adı geçen eser
a.g.m.	adı geçen makale
Ar-Ge	Araştırma-Geliştirme
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
FOB	Free On Board
GT	Genel Tebliğ
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
L.P.G.	Likit (Sıvılaştırılmış) Petrol Gazı
KDV	Katma Değer Vergisi
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KV	Kurumlar Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s./ss.	sayfa/sayfalar
SBK	Serbest Bölgeler Kanunu
SBUY	Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
vd.	ve devamı
vb.	ve benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Serbest bölgeleri, bir ülkenin coğrafi ve siyasi sınırları içerisinde yer almakla beraber -belirli şartlar dâhilinde- gümrük bölgesi dışında tutulan, sınırları bulunduğu ülkenin yasal düzenlemeleri ile belirlenen, ancak ülkede geçerli olan gümrük, vergi, ticaret vb. alanlarda yapılan kanuni düzenlemelerin bir kısmının uygulanmadığı veya daha esnek uygulandığı, bir takım teşvik unsurlarının devreye alındığı ve bölge dışında aynı konuda faaliyet gösteren rakiplerine göre bölge içinde faaliyet gösterenlerin avantajlı konumda olduğu bölgeler olarak tanımlamak mümkündür.

Serbest bölgeler dış ticaret, teknoloji transferi ve istihdamı artırma gibi ülke ekonomilerine katkısı olan bölgeler olup, ülkelerin ekonomi politikalarına göre çeşitlilikler göstermektedir. Bu bağlamda ülkelerin serbest bölge uygulamaları bir takım teşvik unsurları ile sübvansede edilmesine bağlı olarak kendinden beklenen faydaları sağlamaktadır.

Serbest bölge uygulamalarına tarihi perspektif açısından bakıldığında Yunanlılardan günümüze kadar uzun bir geçmişe sahiptir. Türkiye’de serbest bölge uygulamaları 19’uncu yüzyıla dayanmaktadır. Osmanlı Devleti’nde ilk serbest bölge kurma çalışmalarına girilmiştir. Cumhuriyetin ilk yıllarında da benzer çalışmalar yapılmış ancak tam manasıyla başarıya elde edilememiştir. Şu anda ülkemizde mevcut serbest bölgeler 1985 tarihinde yürürlüğe giren Serbest Bölgeler Kanunu’na göre kurulmuştur. Söz konusu Kanun’da yapılan düzenlemelere göre serbest bölgeler tamamen vergisel yükümlüklerin dışında bırakılmıştır. Ancak 2004 yılında yürürlüğe giren 5084 sayılı Kanun’la Serbest Bölgeler Kanunu’nda bir takım değişiklikler yapılarak bu bölgelerde faaliyet gösteren firmalara da vergisel yükümlükler yüklenmiştir.

5084 sayılı Kanunla serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar vergi mükellefi konumuna geldiler ise de hem Serbest Bölgeler Kanunu’nda yapılan düzenlemeler hem de diğer vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler ile serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere önemli bir takım vergisel avantajlar (istisnalar) sağlanmıştır.

Serbest bölgelerin teşvik edilmesi kapsamında vergi kanunlarında yer alan istisnalar ve uygulaması serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler, serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflere hizmet sunan meslek mensupları, maliye idaresi ve yargı

mercileri nezdinde -yorum farklılığına bağlı olarak- bir takım sorunlara neden olmaktadır. Bu yorum farklılıklarına bağlı olarak ortaya çıkan sorunların birincil ve ikincil mevzuat kaynakları yanında yargı kararları ve literatür taraması neticesinde elde edilen veriler neticesinde irdelenmesi amacıyla bu çalışma hazırlanmıştır.

Çalışma toplam üç bölümde oluşmaktadır.

Birinci bölümde; serbest bölge tanımı, eşitleri, özellikleri, ülke ekonomisine etkileri ve tarihsel gelişimi üzerine bilgilere yer verilmiştir.

İkinci bölümde; Türkiye'deki serbest bölgelerin ticaret hacimleri, istihdam vb. verilerine ilişkin istatistikî bilgilerin analizi yapılmıştır.

üncü ve son bölümde; Türk Vergi Kanunlarında serbest bölgelere tanınan vergisel teşviklerle ilgili uygulamalar ve uygulama esnasında karşılaşılan sorunlar yasal düzenlemeler, maliye idaresinin görüşleri, literatürde yer çalışmalar ve yargı kararları ile birlikte değerlendirilmiştir. Serbest bölgeler üzerine yapılan çalışmalarda, idarenin görüş verme aracı olarak kullandığı özelgelerde ve yargı kararlarında serbest bölgelerde yapılan işlemlerin hangilerinin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve nasıl uygulanması gerektiği hususu açıklığa kavuşturulmaya ve sorunların çözümüne ilişkin öneriler getirilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

(SERBEST BÖLGELER; TANIMI, ÇEŞİTLERİ, ÖZELLİKLERİ, ÜLKE EKONOMİSİNE ETKİLERİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ)

1. SERBEST BÖLGELER; TANIMI, ÇEŞİTLERİ ve ÖZELLİKLERİ

1.1. SERBEST BÖLGE TANIMLARI

Literatürde ve ulusal mevzuatta serbest bölgeler üzerine birçok tanımlama çalışması yapılmıştır. Bu bağlamda 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun¹ altıncı maddesinde serbest bölgeler; *“Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler”* olarak tanımlanmış olup, birkaç kelime değişikliği ile beraber 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda² da aynen SBK'da yer alan benzer bir tanıma yer verilmiş olup, mezkûr kanunun 152'nci 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 ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen, serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler”* olarak tanımlanmıştır.

Kısa bir tanımla serbest bölgeler, *“bir ülkenin coğrafi sınırları içerisinde yer almakla birlikte o ülkenin gümrük tarifeleri sistemine dâhil olmayan ve dış ticaretin serbestçe yapıldığı yerlerdir.”*³ Genel olarak serbest bölgeler; ülkede yürürlükte olan ticari ve mali alanlara ilişkin yasal düzenlemelerin kısmen veya tamamen uygulanmadığı, imalat ve ticaret faaliyetleri için kapsamlı teşviklerin devreye alındığı ve fiziksel olarak

¹ Resmi Gazete Tarih: 15.06.1985 Sayı: 18785

² Resmi Gazete Tarih: 04.11.1999 Sayı: 23866

³ Ömer Dönmez, *Kavram-Teori ve Politikalar*, 4. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s. 515.

ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerlerdir.⁴ Bir diğer tanıma göre ise serbest bölgeler; *“Kanun ve Bakanlar Kurulu Kararları ile sınırları tesbit edilmiş, Milli Hudutlar içinde olmakla beraber gümrük hudutları dışında sayılan, giriş ve çıkış kapılarında Gümrük ve Gümrük Muhafaza işlemleri yapılan; kara, deniz ve hava ulaşım kolaylıkları bulunan, alt yapıları hazırlanmış, kanun ve yönetmeliği ile işletme koşulları saptanmış özel endüstri veya ticaret bölgeleridir.”*⁵ *“Daha kapsamlı bir tanımla serbest bölge, bir ülkenin siyasi sınırları içinde olup da gümrük sınırları dışında tutulan, malların gümrüksüz girip-çıkabildiği, depolanabildiği ve çeşitli işlemlere tabi tutulduğu, ticari, endüstriyel, bankacılık ve sigortacılık faaliyetlerinin geliştiği, ticari faaliyetlerin yoğunlaştığı ve odaklandığı yerlerdir.”*⁶ Diğer bir tanıma göre ise serbest bölgeler; *“bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte gümrük sınırları dışında kalan, çeşitli amaçlarla kurulabilen ve bu amaçlara hizmet eden faaliyetlerin ev sahibi ülkenin diğer bölgesine göre sınai ve ticari faaliyetlerin daha çok teşvik edildiği, sınırları belirlenmiş sıkı bir şekilde korunan bölgelerdir.”*⁷

Yukarıda yer alan tanımlardan da faydalanılarak serbest bölgeleri; bir ülkenin coğrafi ve siyasi sınırları içerisinde yer almakla beraber -belirli şartlar dâhilinde- gümrük bölgesi dışında tutulan, sınırları bulunduğu ülkenin yasal düzenlemeleri ile belirlenen, ancak ülkede geçerli olan gümrük, vergi, ticaret vb. alanlarda yapılan kanuni düzenlemelerin bir kısmının uygulanmadığı veya daha esnek uygulandığı, bir takım teşvik unsurlarının devreye alındığı ve bölge dışında aynı konuda faaliyet gösteren rakiplerine göre bölge içinde faaliyet gösterenlerin avantajlı konumda olduğu bölgeler olarak tanımlamak mümkündür.

1.2.SERBEST BÖLGE ÇEŞİTLERİ

Dünyanın farklı coğrafyalarındaki serbest bölge uygulamalarının gümrük hattı dışında sayılma ve yatırımları teşvik etme gibi bir takım ortak özellikleri bulunsa da ülkelerin sosyal ve siyasi durumları ile ekonomi ve ticaret politikalarına göre bazı uygulama farklılıkları ortaya çıkmaktadır ki; bu nedenlere bağlı olarak serbest bölgelerle ilgili kaynaklarda çok fazla çeşitlilik bulunmaktadır.⁸

⁴ https://ticaret.gov.tr/data/5b9b61fc13b8761cc09f9b92/genel_bilgi.pdf, s. 1. (25.03.2020)

⁵ İstanbul Ticaret Odası (İTO), *Türkiye'deki Serbest Bölgeler ve İlgili Mevzuat*, İstanbul, Yayın No: 1994-23, s. 1.

⁶ T. Engin Akyürek, *Serbest Bölge Tanımı-Dünyada-Türkiye'de*, İstanbul: İTO Ekonomik Yayınlar Dizisi No:14, 1983, s. 9.

⁷ Kevser Altay Ebiri, “Türkiye'deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri Ve Vergisel Boyutu (1)”, Ankara, *Vergi Raporu*, S. 47, (2000), s. 45.

⁸ Senem Yavuzaslan, *Serbest Bölgelerde Karşılaşılan Muhasebe-Vergi Sorunları Ve Kayseri Serbest Bölgesi'nde Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 9.

1.2.1. Serbest Ticaret Bölgesi

Endüstriyel faaliyetlere izin verilmeyen⁹ ve dış ticarete ilişkin yürürlükte bulunan kanun, karar, yönetmelik ve benzeri düzenlemelerin uygulanmadığı yahut kısmen uygulandığı, ticari malların korunması, depolanması, sergilenmesi, ambalajlanması gibi çeşitli işlemlerin rahatlıkla yapılabilirdiği, gümrük ayrıcalığı tanınan bölgeler arasında en önemlisi olan serbest ticaret bölgeleri; daha çok yabancı menşeli mallar için transit taşımacılık ve re-export¹⁰ amacıyla kurulurlar.¹¹

Ayrıca ülkeye yabancı sermaye girişi sağlayarak, ticari hayatı canlandırmak, döviz gelirlerini artırmak gibi amaçlarla kurulan serbest ticaret bölgelerinde; istihdamı artırmak, ülkeye ucuz hammadde girişini sağlamak gibi ekonomik ve sosyal hayata dolaylı olarak etkisi olan faydalar elde etmek hedeflenmektedir.¹²

1.2.2. Serbest Üretim Bölgesi

Ağırlıklı olarak sınai faaliyetlerin ihracat veya ülke tüketimi için yapıldığı ve genellikle uluslararası sermayenin ucuz işgücü ve hammaddelerden yararlanmak, çeşitli vergilerden muaf/istisna olmak gibi avantajlardan faydalanabilmek için yatırım yaptıkları serbest bölgelerdir.¹³ Fiziki olarak ülkeden ayrılan bölge ülkenin kolluk kuvveti/kuruluşları tarafından koruma altına alınıp, ülke mevzuatından arındırılmış olup bu alanda yabancı yatırımcılara vergisiz makine ve hammadde ithali, sermaye ve kâr aktarma garantisi, üretilen malların ihracında gümrük muafiyeti, fabrika binası sağlama gibi çeşitli ayrıcalıklar sunan bölgelerdir.¹⁴ Türkiye'deki serbest bölgelerin serbest üretim bölgesi olması amacı doğrultusunda Serbest Bölgeler Kanunu'nda 06.02.2004 tarihinde değişiklik yapılmıştır.¹⁵

1.2.3. Serbest Limanlar

İthalat, ihracat, depolama, transit ticaret, taşımacılık faaliyetlerinin yapılabilmesi ve her bayraktaki gemilerin serbestçe yararlanmalarının sağlanması amacıyla, yabancı

⁹ İ. Burak Oğuz, *Serbest Bölgelerde Mali Yapı Sorunları: Ege Serbest Bölge Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 7.

¹⁰ Re-export: Genellikle ülkeler arası fiyat farklılıklarından yararlanmak amacıyla, bir ülkeye ithal edilen malların önemli bir fiziki değişikliğe uğramaksızın diğer ülkelere satılmasıdır. Dönmez, a.g.e., s. 514.

¹¹ Sumru Bakan, Seyit Gökmen, "Serbest Bölgeler Ve Dış Ticaret İlişkisi: Gaziantep Serbest Bölgesi Örneği", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, C.13, S. 51 (2014), s. 41.

¹² Ali Dölek, *Serbest Bölge İşlemleri*, İstanbul: Umut Kitap Basım Yayın Dağıtım, 2013, s. 38.

¹³ Akyürek, a.g.e, s. 12.

¹⁴ Ayhan Orhan, "Serbest Bölgelerin Sağladığı Avantajlar: KOŞBAŞ Örneği", Kocaeli, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.5 (2003), s.120-121.

¹⁵ Dölek, a.g.e., s. 38.

kaynaklı malların; kullanılmak, yerel olarak tüketilmek veya tekrar satılmak üzere limanın tamamının veya bir kısmının etrafının çevrildiği, gümrük vergilerine muhatap olmadan veya asgari tarifeye girdiği ve genelde antrepo olarak kurulan limanlardır.¹⁶ Serbest limandaki malların vergisi antrepoya giriş esnasında değil de buradaki malların ülke içine sokulması durumunda ödeneceğinden, ithalatçılar mallarını tek seferde ülkeye/piyasaya sürmek yerine pazar şartları göre en uygun zamanı bekleyerek mali açıdan fayda temin ederler.¹⁷

1.2.4. Serbest Bankacılık Bölgesi Veya Kıyı Bankacılığı

Serbest bankacılık ya da kıyı bankacılığı; döviz kontrolleri, faiz oranları ve mevduat munzam karşılıkları gibi bankacılık kurallarının esnetilerek uygulandığı ya da hiç uygulanmayarak uluslararası piyasalarda dolaşan yabancı sermayeyi çekmek amacıyla kurulurlar.¹⁸ Bu tür bankacılık faaliyetleri ekseriyetle paranın kaynağının sorulmadığı ve bankacılık düzenlemelerinin çok sıkı uygulanmadığı ülkelerde yapılmaktadır.¹⁹

1.2.5. İkiz Fabrikalar

İkiz fabrikalar, daha çok ikili ticaretin artmasına yarar sağlayan ve komşu ülkelerin karşılaştırmalı üstünlüklerinden yararlanmak maksadıyla kurdukları serbest üretim bölgelerinin değişik bir uygulamasıdır.²⁰ İkiz fabrikalar Meksika işletmelerinin, ABD'de üretilmiş parçaları gümrüksüz olarak ithal edip, montaj işlemlerini tamamlayarak yeniden ABD'ye ihraç etmesi için, ABD-Meksika sınırında kurulmasıyla meydana gelmiştir.²¹

1.2.6. Serbest Çevre

Serbest çevreler ülkelerin geri kalmış yörelerinin uluslararası ticaret yoluyla karşılanamayan ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla kurulmuştur.²² Türkiye açısından bakıldığında serbest çevre uygulamasına benzeyen ve gümrük vergisi yükümlülüğü ortaya çıkmadan civar ülkelerle mal alım satımı yapılan sınır ticareti bu uygulamaya örnek teşkil edebilir.²³

¹⁶ Ebru Cıllı, *Türkiye'de Serbest Bölgeler Ve Vergi Uygulamaları: Bursa Serbest Bölgesi Özelinde Bir Değerlendirme*, (Yüksek Lisans Tezi), Uşak: Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 21-22.

¹⁷ Orhan, a.g.m, s. 121.

¹⁸ Bakan, Gökmen, a.g.m., s. 41.

¹⁹ Dönmez, a.g.e., s. 412.

²⁰ Fahri Aksoy, *Serbest Bölgelerin Avantajları, Ülke Ekonomisine Etkileri : Kayseri Serbest Bölge Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 17.

²¹ Bakan, Gökmen, a.g.m, s.41-42.

²² Bakan, Gökmen, a.g.m., s. 41.

²³ Cıllı,a.g.e., s. 25.

1.2.7. Gümrüksüz Satış Mağazaları

Tütün mamulleri, alkol ve bir takım değerli eşyaların perakende satışının gümrüksüz gerçekleştirilebildiği, havaalanları ve gümrük kapılarında bulunan satış mağazaları olarak tanımlanan gümrüksüz satış mağazaları, Türkiye’de faaliyetlerini Gümrük Kanunu ve Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğine göre devam ettirmektedir.²⁴

1.2.8. Antrepo

Fransızca kökenli olan antrepo kelimesi sözlükte; ticari malların muhafaza ve depo edildiği yer olarak tanımlanmaktadır.²⁵ Diğer bir tanıma göre ise; “*yabancı malların tarife ödemeden gümrük makamlarının denetimi altında uzunca bir süre muhafaza edilmesine yarayan kapalı alanlardır.*”²⁶ Gümrük Yönetmeliğine²⁷ göre antrepolar; “*gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın veya izin verildiği durumlarda serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç edilmek kaydıyla konulduğu*” yerlerdir. Kısaca antrepolar; ihraç edilecek malların gümrük gözetimi altında muhafaza edildiği depolardır.

1.2.9. Yatırım Bölgeleri

Yatırım bölgeleri, ülkelerin nispeten geri kalmış yörelerini kalkındırmak amacıyla, özellikle yerli girişimcilere bürokratik kolaylık, vergi indirimi, gümrük muafiyeti gibi birçok yasal düzenlemenin uygulanmayarak, işletmelerin mali yük ve yükümlülüklerini azaltılması sonucu müteşebbislerin söz konusu bölgeye yatırım yapmaya teşvik edildiği bölgelerdir.²⁸

1.3. SERBEST BÖLGELERİN ÖZELLİKLERİ

Yukarıda yapılan tanımlama çalışmalarından da anlaşılacağı üzere serbest bölgeler özellikli, ayrıcalıklı ve korunaklı bölgelerdir. Ayrıca dış ticaret, teknoloji transferi, istihdamı artırma gibi konularda önemli bir yere sahiptir. Bu yönlerden bakıldığında, serbest bölgelerin aşağıdaki özelliklerin vurgulamak mümkündür:²⁹

- Serbest bölgeler, siyasal açıdan buldukları ülkelere bağlı olmakla birlikte gümrük bölgesi dışında bırakılmış yerlerdir.
- Serbest bölgeler, genel olarak bulunduğu ülkenin dış ticaretini ve sanayisini geliştirmek, döviz gelirlerini ve istihdamını artırmak ile ihracat ve it-

²⁴ Oğuz, a.g.e., s. 9.

²⁵ Mehmet Doğan, *Büyük Türkçe Sözlük*, 1. b., İstanbul: Bahar Yayınları, 1994, s. 32.

²⁶ Dönmez, a.g.e., s. 482.

²⁷ Resmi Gazete Tarih: 07.10.2009 Sayı: 27369

²⁸ Yavuzaslan, a.g.e., s. 17.

²⁹ Dölek, a.g.e., s. 16.

halatı kolaylaştırmak, yabancı sermayeyi çekmek gibi amaçlarla kurulurlar.

- Serbest bölgeler, bulunduğu ülkenin gümrük sınırları dışında sayılan, giriş çıkışı yapılacak mallar açısından yabancı ülke statüsünde kabul edilen, bir nevi yurtdışı gibi işlem gören yerlerdir.
- Serbest bölgeler, hudutları belli, özel bir güvenlik çemberi altında, etrafı çevrili özel yerlerdir.
- Serbest bölgeler, buldukları ülkelerin dış ticaret, gümrük, vergi, kambiyo mevzuatları açısından muaf yerler olup, mezkûr kanuni düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı yerlerdir.
- Serbest bölgelerin tamamına yakınında kendilerine has olarak hazırlanmış kanuni düzenlemeler var olup, ayrı yasal düzenlemelerle yönetilmektedirler.
- Serbest bölgelere girişi ve çıkışı yapılan mallar, buldukları ülkelerin gümrük vergilerinden ve gümrük mevzuatıyla eşdeğer etkili diğer vergilerden muaftır.
- Serbest bölgelerde ikamet ve konaklama mümkün değildir; hatta serbest bölgelerle ilgili yapılan düzenlemelerin büyük bir kısmında ikamet ve konaklamaya ilişkin açık hükümlerle yasaklama getirilmiştir.
- Serbest bölgelerde genellikle buldukları ülkenin para birimi dışında, yabancı ülke para birimleriyle işlem yapılmaktadır. Bu yönden para transferinde kolaylık gösterilmekte ve söz konusu ülkenin kambiyo mevzuatı uygulanmamakta yahut kısmen uygulanmaktadır.
- Serbest bölgelerin sevk ve idaresi, genellikle özel mevzuatları çerçevesinde kurulmuş özel kurumlar tarafından gerçekleştirilmektedir.
- Serbest bölgeler, mal giriş çıkışları esnasında ticari hareketliliği canlandırmak için bürokratik işlemlerin minimum düzeye çekildiği yerlerdir.
- Gümrük düzenlemeleri açısından, çok çeşitli kaynak ve statüdeki eşyaların girişinden dolayı, serbest bölgelerde stok takibi önemsenmekte ve burada faaliyet gösteren işletmelerin envanter kayıtları, söz konusu serbest bölge müdürlüğü, yöneticisi veya gümrük idaresi tarafından sıkı bir şekilde kontrol edilmektedir.
- Serbest bölgeler, yabancı sermaye girişinin sağlanması maksadıyla, kuruldukları ülkenin yabancı sermayeye ilişkin yasal düzenlemelerinin dışı-

şında tutulan, bu kapsamda yabancı personel istihdamına ilişkin, kanuni düzenlemelerde esnekliklerin tanındığı yerlerdir.

- Kambiyo rejimine ilişkin kolaylık tanındığından, serbest bölgelerde bankacılık alanında faaliyette bulunan işletmeler, bir kısım bankacılık işlemlerinden alınan vergi, resim ve harçlardan muaf tutulmaktadır.
- Bilhassa imalatı teşvik etmek maksadıyla kurulan serbest bölgelerde, yatırım sırasında lazım olan makine, teçhizat, demirbaş gibi sabit kıymetler için girişte fon, resim ve vergi gibi uygulamalar söz konusu ise bunlardan muafiyet imkânı verilerek pek çok kolaylıklar sağlanmaktadır.

2. SERBEST BÖLGELERİN ÜLKE EKONOMİSİNE ETKİLERİ

Serbest bölgelerin kurulmalarının temel amaçları doğrultusunda ihracata dönük sanayilerin teşvik edilerek ülkeye döviz girişi sağlanması, yabancı sermaye yatırımlarına bir takım kolaylıklar sağlayarak yeni teknolojinin transferini hızlandırması, yerli üretime uluslararası ticarete rekabet avantajı sağlayarak pazar payını artırması, ülkeye getirilen yeni ve gelişmiş üretim tekniklerinin ekonomik standartları yükseltmesi gibi ülke ekonomisine olumlu katkıları olmakla birlikte, serbest bölgelerin yer seçimi, faaliyet konuları ve serbest bölgeden beklentilerin iyi şekilde planlanıp planlanmadığına bağlı olarak ülke ekonomilerine olumsuz etkileri de olabilmektedir.³⁰

2.1. OLUMLU ETKİLERİ

2.1.1. İhracat Yönüyle

Serbest bölgelerde bulunan yerli veya yabancı sermayeli üretici ve ihracatçı işletmeler hammadde, yarı mamul ve mamul mal ihtiyaçlarını bundukları ülkeden karşıladıkları oranda³¹ ülke içi üretimin artmasına katkı sağlar.³² Serbest bölgelerdeki faaliyetler nedeniyle üretim ve servis için gerekli diğer girdiler de ülke içerisinden temin edilmesi durumunda ülke ekonomisine kalacak katma değer yükselecektir.³³ Ayrıca ülkelerin serbest bölgelerle gerçekleştirdiği işlemler ihracat hükümlerine tabi olduğun-

³⁰ Atiye Tümenbatur, "Serbest Bölgeler Ve Türkiye Ekonomisine Katkıları Üzerine Bir Değerlendirme", Adana, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 21, S. 3 (2012), s. 343.

³¹ Altay Ebiri, a.g.m. , s. 46.

³² Erhan Gümüş, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi", Erzurum, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 21. , S. 1 (2007), s. 50.

³³ Naci Karaduman, Zafer Yıldız, "Serbest Bölge Uygulamalarının Dış Ticarete Ve Yabancı Sermayeye Katkıları", Isparta, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 1 (2002), s.138.

dan, serbest bölgede bulunan firmaların temel ihtiyaçlarını kuruldıkları ülkeden karşılaması, ilgili ülkenin ihracat kapasitesini de artırmaktadır.³⁴

İhraç edilmek üzere üretilen malların maliyetleri, girdisi olarak kullanılan emtia'nın ithali sırasında gümrük vergisi ödenmeyeceğinden düşecek ve ihraç mallarının dış piyasalardaki rekabet gücü artacaktır.³⁵

Serbest bölgelerde, ihracat pazarlarının daha iyi tanınması, taleplerin incelenmesi ve buna bağlı ürün geliştirme çabalarına girilmesiyle birlikte ihraç edilecek malların daha kolay bir şekilde dış piyasa ihtiyaçlarına uygun hale getirilmesi ve ülke içinden yapılacak ihracat işlemlerine göre serbest bölgelerde formalitelerin azaltılmasıyla ihracat daha hızlı ve kolay şekilde yapılacak³⁶ ve bu husus serbest bölgede faaliyet gösteren ihracatçı firmalara büyük bir avantaj ve esneklik sağlayacaktır.³⁷

Yurtdışından serbest bölgelere giren mallar gümrük mevzuatına tabi olmadığından çeşitli ambalajlama ve elleçleme³⁸ işlemlerine tabi tutulabilmesi veya hiçbir işlem görmeden direkt diğer ülkelere ihraç edilebilmesi, re-export işlemlerinin daha kolay gerçekleşmesini ve ihracatçı işletmelerin dış pazarlarda daha etkin olmasını sağlamaktadır.³⁹

2.1.2. İthalat Yönüyle

İthalatçılar tarafından; ithal edilecek malların tanınma, test edilme, fiyat uygunluğunun sağlanması, sipariş ve akreditif süreçlerinden geçmesi daha sonra ise ihracatçı ülkeden malın nakliyesi ile ithalatçı alıcı tarafından gümrükten çekilmesi gerekir ancak bu işlemler aylar sürerek uzun bir zaman alır ve yüklü miktarda paraların akreditif şeklinde bağlı kalmasına neden olur.⁴⁰

Yurt içinde ihtiyaç duyulan malların bu bölgeye getirilerek hazır bulundurulması sonucunda yurt içi taleplerin karşılanma sürelerini kısalacak ve ithalatçılar için bekle-

³⁴ Tümenbatur, a.g.m., s.344.

³⁵ Akyürek, a.g.e., s. 19.

³⁶ Altay Ebiri, a.g.m., s. 46.

³⁷ Akyürek, a.g.e., s. 19.

³⁸ **Elleçleme:** 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 ifade eder.

<https://www.gumruktv.com.tr/videolar/elleceleme-nedir-2> (03.04.2020)

³⁹ Tümenbatur, a.g.m., s.344.

⁴⁰ A. Suha Alacıklioğlu, *Sorularla Serbest Bölgeler İşlemler Ve Mevzuat*, İstanbul: İTO Yayın No:1998-69, 1998, s. 2.

me/zaman sorunu ortadan kalkacaktır.⁴¹ İthalatçı firmalar ithal etmiş oldukları malları ülkeye getirmeden serbest bölgeye getirerek burada depo ederler ve ihtiyaçları olan malları kısım kısım ihtiyacı kadar ülkeye sokarak gümrük vergisini bir defada ödemekten kurtulurlar.⁴² Yerli üreticiler için serbest bölgede depolanan mallar, yerli üreticinin depolama/stok giderlerini azaltarak üretim maliyetlerinin düşmesine neden olur.⁴³ Gümrük vergisini tek seferde ve yüklü miktarda ödenmemesi -her ne kadar sonrasında kısım kısım ödense bile- ithalatçılara verginin ötelenen kısmı kadar ilave finansman imkânı sağlar.⁴⁴

Yurt içindeki üretici için gerekli malların serbest bölgelere önceden getirilmesi ve ürünlerin bölgede kalma süresi ilgili herhangi kısıt söz konusu olmaması, yerli üreticinin ithal edeceği ürünleri görerek ve test ederek istediği miktarda ve zamanda almasını sağlar.⁴⁵ Ayrıca serbest bölgedeki malları gören yerli üretici-ithalatçı ülke içinde piyasa araştırması yaparak malları satıp satamayacağına, ne kadar mala ihtiyacı olduğuna karar verir ve zarar riskini asgari seviyeye indirir.⁴⁶

2.1.3. İstihdam Yönünden

Geniş çaplı bir serbest bölge kurulması, kurulduğu bölgede doğrudan veya dolaylı olarak istihdam meydana getirerek işsizlik probleminin çözüme kavuşturulmasını sağlayabilir.⁴⁷ Serbest bölgedeki üretim, ticaret ve hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren firmalarda bizzat çalıştırılan işçiler doğrudan istihdama örnek olarak gösterilebilir. Dolaylı olarak ise bu bölgelerdeki üretim veya ticaret faaliyetinin gerektirdiği depolama, nakliye, aracılık, tadilat ve tamirat, bakım-onarım gibi ikincil hizmetler için serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar işçi çalıştırmak zorundadırlar.⁴⁸ Yahut bu ihtiyaçlarının bir kısmını veya çalışanlarının ihtiyaçlarını bölge dışından karşılamak zorunda kalırlar ki, buna bağlı olarak bölge gerisinde de ilave iş imkânları yakalanabilir.⁴⁹ Özellikle emek yoğun faaliyetlerin yoğunlaştığı serbest bölgeler, iş gücü gereksinimine olan zorunluluk nedeniyle, istihdam sorununun çözümüne katkı sağlayabilir. Ancak serbest bölgelerin istihdam sorununa çözüm olabilmesi için işgücünün yurt içinden sağlanması gerekir; şayet serbest bölgede ki işgücü temini ücretlerin daha düşük olduğu ülkelerden

⁴¹ Altay Ebiri, a.g.m. , s. 47.

⁴² T. Engin Akyürek, a.g.e., s. 18.

⁴³ Karaduman, Yıldız, a.g.m., s. 138.

⁴⁴ Dölek, a.g.e., s. 18.

⁴⁵ Tümenbatur, a.g.m., s. 344.

⁴⁶ Akyürek, a.g.e., s. 19.

⁴⁷ Tümenbatur, a.g.m., s. 344.

⁴⁸ Alacıklioğlu, a.g.e., s. 3.

⁴⁹ Orhan, a.g.m, s. 123.

temin edilirse, komşu ülkelerden serbest bölgenin kurulduğu ülkeye işçi göçü olabilir ve bu durum istihdamın yabancı işçiler tarafından alınmasına neden olabilir.⁵⁰

2.1.4. Yabancı Sermaye Ve Teknoloji Transferi Yönünden

Kambiyo mevzuatının uygulanmaması, para transferinde sağlanan kolaylıklar, bürokrasinin az olması sebebiyle serbest bölgeler yabancı sermayeyi çekmek için cazibe merkezi olarak görülebilir.⁵¹ Ancak yabancı sermayeyi çekebilmek için yabancı yatırımcılara bir takım özel imkânlar da sumak gerekir ki bunlar da şöyle özetlenebilir:⁵² “(a) ülke içinde sosyal ve politik istikrar, millileştirme garantisi sağlanabilir, (b) kâr transferi hakkı tanınabilir, (c) ev sahibi ülkelerin kotalarını kullanabilme imkânı sağlanabilir, (d) ev sahibi ülkeye ve kendi ülkelerine ihracat yapabilme imkânı sağlanabilir, (e) ev sahibi ülkenin vergi muafiyetinden yararlanabilme imkânı sağlanabilir, (f) hazır alt ve üst yapı sağlanabilir, (g) bürokrasi ve kırtasiyeciliğin en alt düzeye inmesi sağlanabilir, (h) ücretlerin düşük, sendikal hakların kısıtlı olması sağlanabilir, (ı) yatırım ve ihracat teşviki sağlanabilir, (j) kur dalgalanmalarından doğacak risklere karşı koruma önlemleri kaldırılabilir.”

Üretim maliyetlerinin düşmesi, karlılığın artması ve sağlanan diğer imkânlar nedeniyle yabancı yatırımcılar serbest bölgelere daha kolay yatırım yaparlar ve böylece ülkeye yeni teknolojilerin girmesine neden olurlar.⁵³ Burada dikkat edilmesi gereken husus şudur, çok uluslu şirketler genelde az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerdeki serbest bölgelere yatırım yaparlar. Bunun sebebi ise ucuz iş gücü teminidir. Ancak serbest bölgelerde vasıfsız işçilerin emek yoğun teknolojilerde çalıştırılması beklenen faydayı sağlamayacağından, serbest bölgelerde işçi eğitim merkezleri açılması, teknolojinin yayılarak ülke ekonomisi ile birleşmesine katkı sağlayabilir.⁵⁴

2.1.5. Ödemeler Dengesi Yönünden

Serbest bölgelere uygulanan teşvik ve muafiyetler nedeniyle artan ihracat gelirleri, ülkeye giren döviz kazancını artırarak ödemeler dengesi açığının kapanmasına yardımcı olur.⁵⁵ “Serbest bölgede kurulan depo, antrepo, yükleme ve boşaltma tesisleri ile taşıt araçlarının kullanılmasından elde edilen kiralar ve harçlar; bu arada sigortacılık,

⁵⁰ Altay Ebiri, a.g.m. , s. 48.

⁵¹ Dölek, a.g.e., s. 19.

⁵² Orhan, a.g.m, s. 122.

⁵³ Gümüş, a.g.m., s.50.

⁵⁴ Altay Ebiri, a.g.m. , s. 48.

⁵⁵ Tümenbatur, a.g.m., s. 343.

komisyonculuk, acentecilik gibi faaliyetler; gemi ve çeşitli araçların bakım, onarım ve montajları, gemilere ikmal yapılması ve kumanyacılık gibi hizmetlerin sağlanması; bölgede faaliyet gösteren kuruluş ve kişilere çeşitli hizmetler sağlanması ve tüketilecekleri malların temini; bölgede çalışan Türk firmalarının kâr transferleri, işçi ve teknik elemanların ücretleri vb. faaliyetler Türkiye'nin döviz girdilerini arttıracaktır.”⁵⁶

2.1.6. Transit Ticaret Ve Taşımacılık Yönünden

Serbest bölgeler, uluslararası taşımacılık merkezlerine yakın yerlerde kurularak uluslararası taşımacılığı ülkeye çekebilir ya da bulunduğu ülkenin transit ticaretini canlandırarak, bölgeyi uluslararası bir ticaret merkezi haline getirerek, yerli ve yabancı para cinsinden taşımacılık gelirleri ile ülkeye giren çıkan mal ve araç hacmini artırabilir.⁵⁷

2.2. OLUMSUZ ETKİLERİ

İhracatı geliştirmek amacıyla kurulan serbest bölgelerde, uluslararası şirketler montaj düzeyinde yaptıkları üretim için, çeşitli avantajlardan faydalanarak üretimde kullandıkları hammaddeleri ithalat yoluyla yabancı ülkelere temin ettiklerinden maliyetleri düşecek ve üretimleri artacak, üretim arttıkça ithalat da artacak, ancak bu durumda maliyet ve kalite açısından üstün yabancı emtia ile rekabet edemeyen yurt içindeki firmalar için ithalat baskısı meydana gelecektir.⁵⁸ Bu durumu engellemek adına serbest bölgeleri bulunan ülkeler, gümrük vergilerini artırmakta veya serbest bölgeden mal ithaline ilişkin kısıtlamalara giderek, tamamen yasaklama gibi bir takım tedbirlere başvurmaktadır.⁵⁹ Diğer taraftan serbest bölgelerde faaliyette bulunan yabancı sermayeli yatırımcılar, yurt içinden temin ettikleri hammaddeler ile yerli firmaların ürettiği ürünlerin aynısı üretmesi durumunda, yerli firmalar aleyhine rekabet eşitsizliği meydana gelecek ve ihracat artırılmak istenirken dış pazarların yabancı şirketlere kaptırılması durumu ile karşı karşıya kalınabilecektir.⁶⁰

Serbest bölgeler her ne kadar korunaklı, gözetim ve denetim altında yerler olsa bile, gerekli tedbirlerin alınmadığı durumlarda, mal ve döviz kaçakçılığı gibi yasadışı faaliyetlerde artış meydana gelebilir.⁶¹ Ayrıca bir takım yasal düzenlemeler (bacalara filtre takılması, atık suların arıtılması vb.) yapılmadığı takdirde sanayileşme beraberin-

⁵⁶ Akyürek, a.g.e., s. 20.

⁵⁷ Orhan, a.g.m, s. 123. , Akyürek, a.g.e., s. 20.

⁵⁸ Karaduman, Yıldız, a.g.m, s. 138., Altay Ebiri, a.g.m. , s. 48.

⁵⁹ Yavuzaslan, a.g.e., s. 33.

⁶⁰ Gümüş, a.g.m., s.51.

⁶¹ Tümenbatur, a.g.m., s. 345.

de çevre kirliliğini de getirir. Serbest bölgeler ise sanayileşmenin yoğun olduğu bölgelerdir. Serbest bölgeler özellikle kıyı şeritlerinde ve liman kentlerinde kuruldu ise çevre kirliliğinin meydana gelmesine neden olur.⁶²

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ilişkili kişiler ile emsallere uygun olmayan bedel veya fiyat üzerinden mal ve/veya hizmet alış veya satışında bulunulması, transfer fiyatlandırması olarak tanımlanmıştır. Serbest bölgelere sağlanan teşvikler ile karlarını maksimize eden yabancı sermayeli yatırımcılar, çeşitli vergilerden kurtulmak amacıyla karlarını transfer fiyatlandırması yoluyla merkeze aktarabilirler ve bu ise yabancı sermayeli işletmenin ülke ekonomisine sağladıkları katkıyı azaltarak,⁶³ ödemeler dengesi sorununa neden olabilir.

Serbest bölgelerin dışsal faydalarından yararlanmak isteyen sanayi kollarının çoğu serbest bölgelere yakın yerlerde faaliyet göstererek, serbest bölgelerin kurulduğu yörelerin sanayi merkezleri haline gelmesine neden olacak ve yatırımların ülke içindeki dağılımını olumsuz yönde etkileyecektir.⁶⁴ Ayrıca serbest bölgelerin alt yapı, üst yapı gibi kuruluş maliyetleri yüksek olduğundan, serbest bölge kurulmadan önce iyi bir fayda maliyet analizi yapılmaması ve bölgenin uluslararası düzeyde etkinlik kazanmaması durumunda ülke kaynakları israf olacaktır.⁶⁵

Serbest bölgelerde grev ve lokavtın yasak olması işçi ücretlerinin düşük olmasına neden olacaktır.⁶⁶ Öte yandan serbest bölgelerin istihdama olumlu katkıları yanında işçi ücretlerinin düşük tutulması, çocuk ve kadın işçi çalıştırılması, beraberinde bir takım sosyal problemler meydana getirecektir.⁶⁷

3. SERBEST BÖLGELERİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Tarih içerisinde serbest bölge uygulamaları eski dönemlere dayanmaktadır. Tarih boyunca farklı şekillerde tezahür eden serbest bölge uygulamaları ile bugün ki anlamda profesyonel serbest bölge uygulamaları tam bir uyumluluk göstermese de, netice itibariyle günümüzde ki serbest bölge uygulamalarının ilk örneklerini teşkil etmekte-

⁶² Karaduman, Yıldız, a.g.m., s. 139.

⁶³ Altay Ebiri, a.g.m., s. 49.

⁶⁴ Aksoy, a.g.e., s. 72.

⁶⁵ Gümüş, a.g.m., s.51.

⁶⁶ Karaduman, Yıldız, a.g.m., s. 139.,

⁶⁷ Tümenbatur, a.g.m., s. 345.

dirler. Tarih içerisinde serbest bölge uygulamalarının dünyada ve Türkiye’de geçirmiş olduğu birçok değişim ve dönüşüm süreci olmuştur.

3.1. DÜNYADA SERBEST BÖLGELERİN TARİHİ GELİŞİM SÜRECİ

Günümüzün serbest bölgeleri, Yunanlılar da gelişim gösteren, bir şehrin tamamını içine alan, siyasi olarak tamamen veya kısmen özerk, temel faaliyeti transit ticaret olan ve ikamet ve konaklamanın yasak olmadığı serbest şehirlerin zaman içinde değişime uğramasıyla meydana gelmiştir.⁶⁸ Bu konudaki ilk örnekler olarak, Malta, Efes, Pire, İskenderiye limanları ve Akdeniz’de, açık denizde yapılan mal değişimi ve ticareti ile Yunanistan’ın Pire ve Challis limanları, gösterilebileceği gibi esasen günümüzdeki yapıya benzerlik gösteren serbest bölge uygulamaları ise XVIII. yüzyıldan itibaren Cebelitarık (1704), Singapur (1819) ve İngiltere İmparatorluğu’nun sömürgesi olan Hong-Kong’da (1842) faaliyet göstermeye başlamıştır.⁶⁹

Serbest bölgelerin çeşitli ülkelerde hızla faaliyete geçmesi ve gelişmesi 1929 büyük iktisadi buhranından sonra bazı ülkelerin serbest bölgeyi ekonomik çöküntünün yıkıcı etkisini azaltıcı bir unsur olarak değerlendirmesi ve özellikle II. Dünya Savaşı öncesinde kurulan Singapur ve Hong-Kong Serbest Limanları daha sonra kurulan Panama, İrlanda, Tayvan ve Güney Kore serbest bölgelerinin elde ettikleri başarılarıdır.⁷⁰

İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra çok uluslu şirketlerin çoğalması ve bu şirketlerin ucuz işgücü arayışı ve benzeri kaygıları ile gelişmekte olan ülkelerin yabancı sermayeyi çekme arzusunun çakışması ile özellikle 1950’li yıllarda serbest bölge (serbest üretim bölgeleri) uygulamaları artmış, bu dönemde İrlanda’da Shannon Serbest Bölgesi ile Tayvan’da Koahsiung, Güney Kore’de Masan, Malezya’da Bayan Lepas Serbest Üretim Bölgeleri kurulmuştur.⁷¹

1967 yılında Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi (ECOSOC) tarafından, serbest bölgelerin gelişmekte olan ülkelerin ihracatını artırmada mühim bir enstrüman olarak kabul edilmesi, serbest bölge uygulamalarının artmasını etkilemiş olduğundan dolayıdır ki; 1966 yılında gelişmekte olan ülkelere sadece Hindistan ve Porto

⁶⁸ Oğuz, a.g.e. , s. 4.

⁶⁹ Mehmet Emin Erçakar, “Serbest Bölgeler: Teorik Yaklaşım”, *İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt 6, Sayı 1, <http://www.isguc.org/?p=article&id=206&cilt=6&sayi=1&yil=2004>, (30.03.2020)

⁷⁰ Sadettin Paksoy, Mehmet Güllü, “Serbest Bölgeler Üzerine Bir Araştırma: Gaziantep Örneği”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, C.10, S. 35, (2011), s. 114.

⁷¹ Dölek, a.g.e., s. 13.

Riko'da serbest bölge varken, 1971 ile 1975 yılları arasında, on bir farklı gelişmekte olan ülkede, yirmi üç adet serbest bölge kurulmuştur.⁷²

Dünyada serbest bölgelerin sayısının artması ve yaşanan gelişmelere bağlı olarak; Birleşmiş Milletler Örgütü tarafından 1978 yılında 29 ülkenin katılımıyla kurulan Dünya Serbest Bölgeler ve İhracat İşletmeleri Kuruluşu – WEPZA 'ya Türkiye 1991 yılında üye olmuştur.⁷³

1980'li yıllar serbest bölgelerin, oldukça artış gösterdiği ve dünya ekonomisinin önemli birer aktörü olduğu yıllar olup, 2000'li yılların başındaki istatistiklere bakıldığında ABD, Brezilya, Meksika, Arjantin, İngiltere, Almanya, Romanya, Çin, Güney Kore, Mısır, Ürdün gibi yaklaşık 105 ülkede 900'e yakın serbest bölgenin mevcut olduğu gözlemlenebileceği gibi, günümüz dünyasında hangi ülkede hangi serbest bölgelerin olduğuna ilişkin detaylı bilgi WEPZA'nın internet sayfasından temin edilebilir.⁷⁴

3.2. TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGELERİN TARİHİ GELİŞİM SÜRECİ

Osmanlı Devletinin sosyal ve ekonomik varisi konumunda olan Türkiye'nin serbest bölge çalışmalarını Osmanlı Devleti'ndeki gelişmelerden ayrı düşünmek hatalı olacaktır.⁷⁵ Bugün Romanya sınırları içinde yer alan ve Tuna Nehrinin Karadeniz'e döküldüğü yerde kurulu bulunan Sulina şehrinde, 1856⁷⁶ yılında Osmanlı Devleti tarafından bir serbest bölge kurma teşebbüsü olduğu bilinmektedir ki; bu şehir 5 Ağustos 1978 tarihinde bir kararname ile serbest liman haline getirilmiştir.⁷⁷ Sulina şehrinin, Romanya tarafından 1978 yılında serbest liman haline getirilmesi, -her ne kadar proje aşamasından öteye geçememiş ve uygulanamamış olsa bile- Osmanlı Devleti zamanında kurulması planlanan serbest bölgenin yer seçiminin isabetli olduğunu göstermesi açısından önemlidir. Osmanlı Devleti döneminde serbest bölge kurulması konusunda atılan bir diğer adımda, II. Meşrutiyetten sonra Çekmece Gölü ve Yedikule sahillerinde bir serbest bölge kurmak için atılmış, ancak kurulacak bölgenin kısa vadedeki getirisinin, maliyetini dahi karşılayamayacağı anlaşıldığından bu projeden vazgeçilmiştir.⁷⁸

⁷² Cilli, a.g.e, 2013, s. 43-44

⁷³ Aksoy, a.g.e, s. 20-21

⁷⁴ Dölek, a.g.e., s. 13-14.

⁷⁵ Cilli, a.g.e., s. 46.

⁷⁶ Bazı çalışmalarda 1870 olarak geçmektedir. (Paksoy, Güllü, a.g.m., s. 115.)

⁷⁷ Süheyla Uçışık, "Türkiye'de Serbest Bölgeler", *Marmara Coğrafya Dergisi*, S. 2, (1998-1999), s. 245.

⁷⁸ Paksoy, Güllü, a.g.m., s. 115.

Cumhuriyetin ilanından sonra geri kalmış ekonominin düzeltilebilmesi amacıyla, İstanbul Sanayi ve Ticaret Odası tarafından oluşturulan bir komisyon tarafından İstanbul'da bir serbest bölge kurulması düşüncesiyle hazırlanan rapor dönemin hükümetine sunulmuş ve bu çalışma neticesinde, Türkiye Büyük Millet Meclisi 1927 yılında 1132 sayılı "Serbest Mıntıka Hakkında Kanun" isminde bir serbest bölgeler kanununu kabul etmiştir.⁷⁹ Bu kanuni düzenleme ile 1928 senesinde Ford Motor Company'ye Tophane rıhtımında otomobil, kamyon ve traktör montajı gerçekleştirmek üzere özel bir izin verilmiş ancak, bu uygulamadan beklenen fayda temin edilemediğinden vazgeçilmiştir.⁸⁰ Cumhuriyetin ilk yıllarına denk gelen ve 1929 iktisadi bunalımının da genelde dünya özelde ise ülke ekonomisine getirmiş olduğu olumsuzlukların bulunduğu bir dönem olan 1930'lu yıllar, ekonomi alanında önemli girişimlerin bulunduğu yıllardır. Hükümet çevrelerinde para krizi ve dış ticaret açığı üzerindeki tartışmaların yaşandığı bu dönemde, dönemin İktisat Vekili (Ekonomi Bakanı) Şakir Kesebir başkanlığında oluşturulan komisyon tarafından hazırlanan "İktisadi Vaziyetimize Dair Rapor" 1930 yılında Başbakanlığa sunulmuştur.⁸¹ Sunulan raporun on birinci maddesi aşağıdaki gibidir.

"Türkiye coğrafi itibari ile karadan, denizden ve havadan büyük bir iltisak sahasıdır. Bu sebeple transit muamelatı milletimiz için hususi bir maişet ve servet vasıtası olabilir. Kolaylık gösteren vasıtalar, idare ve gümrük tedbirleri ile transit teşvik edilmek lazımdır.

*Serbest mıntıka ve limanlardan memleket çok istifade edebilir. İstanbul'da ufak mikyasta tecrübe ve tatbik edilen bir serbest mıntıka usulü bu bapta sakınılacak hiçbir mahzur olmadığının meydana çıkarmıştır."*⁸²

İktisadi Vaziyetimize Dair Rapor (Şakir Kesebir Planı)'a göre küçük çapta da olsa İstanbul Limanı'nda bir serbest bölge kurulma fikri ortaya atılmıştır. Ayrıca gümrük uygulamalarında kolaylık gösterilmesi ve transit ticaretin teşvik edilmesinin serbest bölge ve limanların oluşturulmasının ülke menfaatlerine olduğu tespit edilmiştir. 1946 yılında yayımlanan 4893 sayılı "Şark Halı Ve Kilimleriyle Benzerleri Ve Hayvan Postları İçin Kurulacak Serbest Yer Hakkında Kanun" ile serbest bölgeler yeniden gündeme

⁷⁹ Dölek, a.g.e., s. 14.

⁸⁰ Feyzullah Altay, "Dünyada Ve Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamaları", Konya Ticaret Odası-Ekonomik Araştırmalar ve Proje Müdürlüğü-Araştırma Raporu, Konya, 2016, s. 17.

⁸¹ T. Fikret Yücel, *Cumhuriyet Türkiye'sinin Sanayileşme Öyküsü*, Ankara: TTGV, 2015, s. 32.

⁸² M. Salih Mercan, "İktisadi Program (1930)", *Avrasya Sosyal Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, C.6, S. 3 (2019), s. 329.

gelmiş ve bir nevi transit ticaret üzerinden gelir meydana getirilmek istenmiş ancak her iki proje (Şakir Kesebir Planı ve 4893 sayılı Kanun) de hayata geçirilememiştir.⁸³

Uluslararası iktisadi münasebetlerin arttığı 1953 yılında ilk serbest bölge kanunu olan “6209 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu” kabul edilerek İskenderun Limanında ve Tuzla’da serbest bölgeler kurulmuş ancak ilgili kanunun, serbest bölgeler kurulması ve işletilmesinde yeterince açık hükümler getirmemesi ve ikincil mevzuatının yetersiz olması bu girişimleri olumsuz etkilemiştir.⁸⁴ Bu dönemde Türkiye’de girişilen serbest bölge uygulamalarının başarısızlıkla sonuçlanmasının en önemli nedenleri; serbest bölge kurulması için gerekli altyapıyı gerçekleştirecek sermayenin sağlanamaması, dönem içindeki girişimlerin oldukça küçük çaplı ve sınırlı uygulamalar olması ve çok karışık olan bürokratik işlemlerdir.⁸⁵

İthal ikameci sanayileşme politikası yerine, serbest piyasa mekanizmasına dayalı ihracata yönelik sanayileşme politikasının benimsendiği 24 Ocak 1980 Kararları ile kısmen liberalleşme sürecine girilmiş ve alınan kararlar Türkiye Ekonomisi için dönüm noktası olmuştur.⁸⁶ Alınan kararlar doğrultusunda ihracatın geliştirilmesi için serbest bölgeler yeniden gündeme gelmiş ve Türkiye’de serbest bölgelerin kurulması ancak 1980’li yıllarda gerçekleşebilmiştir.⁸⁷ Şu anda ülkemizde mevcut bulunan 18 adet serbest bölge, 06.06.1985 tarihinde kabul edilen 3218 sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu’na dayanılarak kurulmuştur.

⁸³ Dölek, a.g.e., s. 15.

⁸⁴ Tümenbatur, a.g.m. , s. 346.

⁸⁵ Engin Erdoğan, “Serbest Bölgeler ve Türkiye”, *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 3, S. 2 (1985), s. 190.

⁸⁶ Ceyhun Haydaroğlu, Satı Tatlısu, “Turgut Özal Dönemi Yeni Sağ Devlet ve Ekonomik Liberalizm: Devlet ve Piyasa İlişkisinin Politik Ekonomisi”, *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 1 (2016), s. 37.

⁸⁷ Dölek, a.g.e., s. 15.

İKİNCİ BÖLÜM (TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGE UYGULAMALARI ve SERBEST BÖLGE İSTATİSTİKLERİNİN ANALİZİ)

1. TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGE UYGULAMALARI

Bugün ülkemizde mevcut serbest bölgelerin hukuki dayanağını oluşturan 3218 sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu” 6.6.1985 tarihinde kabul edilmiş ve 15.6.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Öte yandan serbest bölgelerin kurulması, yönetilmesi, işletilmesi kısacası Serbest Bölgeler Kanunu’nun uygulanmasına yönelik olarak, “Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği” 10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanarak, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2. TÜRKİYE FAALİYET GÖSTEREN SERBEST BÖLGELERE İLİŞKİN BİLGİLER VE İSTATİSTİKİ VERİLER

Türkiye’de serbest bölgelerle ilgili yasal alt yapının oluşmasıyla birlikte ilk somut adımlar atılarak serbest bölgeler kurulmaya başlanmıştır. Bu bağlamda ilk kurulan serbest bölgeler Mersin ve Antalya serbest bölgeleridir. Türkiye ’de faaliyette bulunan serbest bölgelere ilişkin bilgiler Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Ülkemizde Faaliyet Gösteren Serbest Bölgeler, Kuruluş Tarihleri İle Kurucu Ve İşletici Bilgileri

	ÜLKEMİZ SERBEST BÖLGELERİ	KURULUŞ TARİHLERİ	KURUCU VE İŞLETİCİSİ ⁸⁸
1	MERSİN SERBEST BÖLGESİ	1985	MESBAŞ
2	ANTALYA SERBEST BÖLGESİ	1985	ASBAŞ
3	EGE SERBEST BÖLGESİ	1987	ESBAŞ
4	İST. AHL. SERBEST BÖLGESİ ⁸⁹	1990	İSBİ
5	TRABZON SERBEST BÖLGESİ	1990	TRANSBAS
6	İST. TRAKYA SERBEST BÖLGESİ	1990	İSBAŞ
7	ADANA YUMURTALIK SERBEST BÖLGESİ	1992	TAYSEB
8	İST. ENDÜSTRİ VE TİCARET SERBEST BÖLGESİ	1992	DESBAŞ
9	SAMSUN SERBEST BÖLGESİ	1995	SASBAŞ
10	AVRUPA SERBEST BÖLGESİ	1996	ASB
11	RİZE SERBEST BÖLGESİ	1997	RİSBAŞ ⁹⁰

⁸⁸ https://ticaret.gov.tr/data/51dd2410487c8e23a00c4ea7/Serbest_Bolge_Mudurlukleri.pdf (05.04.2020)

⁸⁹ 20.02.2020 tarih ve 31045 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 2117 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi’nin adı İstanbul İhtisas Serbest Bölgesi olarak değiştirilmiştir.

⁹⁰ 28.06.1997 tarih ve 23033 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 97/9530 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) Rize Serbest Bölgesi’ni kurup işletmeye RİSBAŞ yetkili kılınmıştır. Ancak 13.02.2011 tarih ve 27845

12	KAYSERİ SERBEST BÖLGESİ	1997	KAYSER
13	İZMİR SERBEST BÖLGESİ	1997	İZBAŞ
14	GAZİANTEP SERBEST BÖLGESİ	1998	GASBAŞ
15	TÜBİTAK-MAM SERBEST BÖLGESİ	1999	MARTEK
16	DENİZLİ SERBEST BÖLGESİ	2000	DENSER
17	BURSA SERBEST BÖLGESİ	2000	BUSEB
18	KOCAELİ SERBEST BÖLGESİ	2000	KOSBAŞ

Kaynak: https://ticaret.gov.tr/data/5b9b61fc13b8761cc09f9b92/genel_bilgi.pdf (05.04.2020)

2.1.SERBEST BÖLGE FAALİYET RUHSATLARINA İLİŞKİN VERİLER

Bu bölümde; Türkiye’de bulunan 18 adet serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların sayısı, firmaların yerlilik ve yabancılık durumu, serbest bölge faaliyet ruhsatlarında yer alan konular ve bu konuların dağılımı hakkında bilgi verilecektir.

Tablo 2. Faaliyet Ruhsatlarının Konularına Göre Dağılımı (31.12.2019)

FAALİYET KONULARI	YERLİ	YABANCI	TOPLAM
ÜRETİM	686	299	985
ALIM-SATIM	774	296	1.070
DİĞER	530	139	669
TOPLAM	1.990	734	2.724

Kaynak: https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Faaliyet_Ruhsatlarinin_Dagilimi.pdf (03.05.2021)

Tablo 2’ye göre; 2019 yılı sonu itibariyle serbest bölgelerde toplam 2.724 adet firma faaliyette bulunmaktadır. Faaliyette bulunan firmaların 1.990’ı yerli, 734’ü ise yabancıdır. Yerli firmaların 686’sı üretim, 774’ü alım-satım, 530’u diğer konularda, yabancı firmaların ise 299’u üretim, 296’sı alım-satım, 139’u da diğer konularda faaliyette bulunmaktadır. Serbest bölgede faaliyette bulunan tüm firmaların 985’i üretim, 1.070’i alım-satım, 669’u da diğer konularda faaliyette bulunmaktadır.

Tablo 3. Faaliyet Ruhsatlarının Konularına Göre Dağılımı Ve Değişim Oranları

FAALİYET KONULARI	Aralık 2019	Aralık 2020	%
ÜRETİM	985	1044	5,99
ALIM-SATIM	1070	1040	-2,80
DİĞER	669	655	-2,09
TOPLAM	2.724	2.739	0,55

Kaynak: https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Faaliyet_Ruhsatlarinin_Dagilimi.pdf (03.05.2021)

sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 2011/1354 sayılı BKK ile bu yetki elinden alınmıştır. 87 nolu dipnotta yer alan linkteki bilgilere göre; bölgenin kurucu ve işleticisi mevcut değildir.

Tablo 3 incelendiği zaman 2020 Aralık ayı itibariyle serbest bölgelerde faaliyet gösteren firma sayısı 2.739'dur. 2019 Aralık ayında ise bu sayı 2.724'tür. Bir önceki yılın aynı ayına göre; serbest bölgelerde faaliyet gösteren toplam firma sayısında yüzde 0,55'lik pozitif yönde bir değişim meydana gelmiştir.

Tablo 3'e faaliyet konuları açısından bakıldığında ise üretim konusunda faaliyet gösteren firma sayısında 2019 ile 2020 yılları Aralık ayları itibariyle yüzde 5,99'luk bir artış söz konusu olmuştur. Alım-satım ve diğer konularda faaliyet gösteren firmalarda ise sırasıyla yüzde 2,80 ve 2,09'luk bir negatif değişim görülmektedir.

2.2.SERBEST BÖLGELERİN TİCARET HACİMLERİNE İLİŞKİN VERİLER

Serbest bölge ticaret hacimlerinin bölgelere göre dağılımı, yönü itibariyle toplam ticaret hacmindeki değişimler, ticaret hacminin ülke gruplarına ve sektörlerle göre dağılımı ilişkin verilerin analizleri bu bölümde yapılmıştır.

2.2.1. Serbest Bölgelere Göre Ticaret Hacminin Dağılımı

Serbest bölgelerin yıllık ticaret hacimleri Tablo 4'te gösterilmiştir. Tablo 4'e göre;

- 2014 yılı itibariyle tüm serbest bölgelerin ticaret hacmi toplam 22,5 milyar ABD dolarına yaklaşmıştır. En büyük ticaret hacmine sahip üç bölge sırasıyla; Ege, Mersin ve İstanbul Endüstri ve Ticaret serbest bölgeleri olup, toplam ticaret hacminin yüzde 49,62'si ile neredeyse yarısını karşılamıştır. Rize serbest bölgesi ise en düşük ticaret hacmine sahip bölgedir. 2014 ve 2015 yılları bölge bazında karşılaştırıldığında dış ticaret hacimlerinde genel olarak azalış söz konusudur. En çok azalış yüzde 56,41'le Tübitak-Mam Tek. Serbest bölgesinde, en fazla artış ise yüzde 706,75'le Trabzon serbest bölgesinde gerçekleşmiştir.

Tablo 4. Serbest Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri (1.000 ABD \$)

BÖLGELER	2014	% 2015-2014	2015	% 2016-2015	2016	% 2017-2016	2017	% 2018 -2017	2018	% 2019-2018*	2019*	% 2020-2019*	2020*
İstanbul En- düstri ve Tica- ret	3.327.829	-11,67	2.939.480	-5,82	2.768.535	11,85	3.096.670	-18,15	2.534.746	-18,03	2.077.808	-2,82	2.019.244
Ege	4.293.268	-9,65	3.878.767	5,07	4.075.581	6,18	4.327.519	1,76	4.403.877	-5,74	4.151.220	-7,28	3.849.145
İstanbul Ata- türk Havalima- nı	1.518.438	-16,29	1.271.014	-13,73	1.096.455	3,57	1.135.613	-5,11	1.077.543	-44,09	602.503	503,99	3.639.047
Mersin	3.509.193	-3,42	3.389.099	-15,72	2.856.284	2,77	2.935.266	0,93	2.962.452	-5,42	2.801.862	-10,03	2.520.963
İstanbul Trakya	1.633.496	-19,14	1.320.836	-15,08	1.121.674	12,74	1.264.534	3,3	1.306.325	-1,05	1.292.615	3,94	1.343.521
Bursa	1.934.424	-9,7	1.746.803	5,08	1.835.456	-3,78	1.766.078	8,61	1.918.151	-0,87	1.901.484	-10,1	1.709.448
Avrupa	2.447.756	-4,45	2.338.770	-15,67	1.972.380	2,93	2.030.141	13,78	2.309.868	-8,01	2.124.837	-5,11	2.016.312
Antalya	833.450	-18,11	682.537	-3,07	661.597	9,25	722.791	-7,5	668.585	16,31	777.655	8,02	840.024
Kocaeli	700.819	-40,11	419.707	14,9	482.237	21,59	586.335	-1,56	577.214	30,81	755.039	-2,12	739.066
Kayseri	806.459	-8,54	737.563	2,03	752.559	13,39	853.353	11,18	948.783	2,1	968.692	9,79	1.063.568
İzmir	319.987	-24,16	242.664	-13,95	208.802	68,34	351.495	39,87	491.637	46,32	719.350	-6,07	675.711
Samsun	111.085	8,85	120.920	-33,1	80.897	1,15	81.829	72,56	141.205	-23,34	108.245	47,18	159.316
Adana- Yumurtalık	515.598	10,6	570.263	5,65	602.455	35,2	814.514	47,17	1.198.761	-2,69	1.166.498	9,69	1.279.498
Gaziantep	134.455	-35,82	86.296	-19,38	69.575	-52,22	33.245	18,48	39.388	115,17	84.749	-27,3	61.617
TÜBİTAK- MAM Tek.	174.486	-56,41	76.052	-16,14	63.774	2,92	65.638	6,41	69.843	-2,92	67.803	21,26	82.220
Trabzon	46.569	706,75	375.695	-2,62	365.860	-21,93	285.619	-12,88	248.822	-92,9	17.677	-93,03	1.233
Denizli	121.408	-49,75	61.012	-70,79	17.821	51,65	27.025	17,16	31.662	19,62	37.873	53,48	58.126
Rize	3.522	-9,56	3.185	-64,33	1.136	-19,24	918	-78,04	202	-100	0	100	8
TOPLAM	22.432.242	-9,68	20.260.661	-6,06	19.033.079	7,07	20.378.584	2,7	20.929.063	-6,08	19.655.910	12,22	22.058.066

Kaynak: https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Sb_Ticaret_Hacminin_Dagilimi.pdf (05.04.2020, * 03.05.2021)

- 2015 yılı itibariyle tüm serbest bölgelerin toplam ticaret hacmi yaklaşık 20,3 milyar ABD dolarıdır. En büyük ticaret hacmine sahip üç bölge 2014'teki serbest bölgeler ile aynı olup sırasıyla; Ege, Mersin ve İstanbul Endüstri ve Ticaret serbest bölgeleridir. Bu üç bölge toplam ticaret hacminin yüzde 50,38'ini karşılamıştır. Rize serbest bölgesi 2015 yılında da en düşük ticaret hacmine sahip bölgedir. 2015 ve 2016 yılları bölge bazında karşılaştırıldığında dış ticaret hacimlerinde genel olarak azalış söz konusudur. En çok azalış yüzde 70,79'la Denizli Serbest Bölgesinde, en fazla artış ise yüzde 14,90'la Trabzon serbest bölgesinde gerçekleşmiştir.
- 2016 yılı itibariyle tüm serbest bölgelerin toplam ticaret hacmi yaklaşık 19,1 milyar ABD dolarıdır. En büyük ticaret hacmine sahip bölgeler değişmemiş olup sırasıyla; Ege, Mersin ve İstanbul Endüstri ve Ticaret serbest bölgeleridir. Bu üç bölge toplam ticaret hacminin yüzde 50,97'ini karşılamıştır. Rize serbest bölgesi 2016 yılında da en düşük ticaret hacmine sahip bölgedir. 2016 ve 2017 yılları bölge bazında karşılaştırıldığında dış ticaret hacimlerinde genel olarak artış söz konusudur. En çok artış yüzde 64,38'le İzmir Serbest Bölgesinde, en fazla azalış ise yüzde 52,22'la Gaziantep Serbest Bölgesinde gerçekleşmiştir.
- 2017 yılı itibariyle tüm serbest bölgelerin toplam ticaret hacmi yaklaşık 20,4 milyar ABD dolarıdır. En büyük ticaret hacmine sahip üç bölge sırasıyla; Ege, İstanbul Endüstri ve Ticaret ile Mersin serbest bölgeleridir. Bu üç bölge toplam ticaret hacminin yüzde 50,83'ünü karşılamıştır. Rize serbest bölgesi 2017 yılında da en düşük ticaret hacmine sahip bölgedir.
- 2018 yılı itibariyle serbest bölgelerin toplam ticaret hacmi yaklaşık 21 milyar ABD dolarıdır. En büyük ticaret hacmine sahip üç bölge sırasıyla; Ege, Mersin ve İstanbul Endüstri ve Ticaret serbest bölgeleri olup, toplam ticaret hacminin yüzde 47,31'ini karşılamıştır. Rize serbest bölgesi ise en düşük ticaret hacmine sahip bölgedir. 2017 ve 2018 yılları bölge bazında karşılaştırıldığında dış ticaret hacimlerinde genel olarak küçüğe olsa bir artış söz konusudur. En çok azalış yüzde 78,04'le Rize Serbest bölgesinde, en fazla artış ise yüzde 72,56'yla Samsun serbest bölgesinde gerçekleşmiştir.
- 2019 yılı itibariyle serbest bölgelerin toplam ticaret hacmi yaklaşık 20 milyar ABD dolarıdır. En büyük ticaret hacmine sahip üç bölge sırasıyla;

Ege, Mersin ve Avrupa serbest bölgeleri olup, toplam ticaret hacminin yüzde 46,18'ini karşılamıştır. Rize serbest bölgesinin ticaret hacmi 0'dır. Rize serbest bölgesinden sonra en düşük ticaret hacmine sahip bölge Trabzon serbest bölgesidir. 2018 ve 2019 yılları bölge bazında karşılaştırıldığında dış ticaret hacimlerinde genel olarak azalış söz konusudur. En çok azalış yüzde 100'le Rize Serbest bölgesinde, en fazla artış ise yüzde 115,17'yle Gaziantep serbest bölgesinde gerçekleşmiştir.

- 2020 yılı itibariyle serbest bölgelerin toplam ticaret hacmi yaklaşık 22 milyar ABD dolarıdır. En büyük ticaret hacmine sahip üç bölge sırasıyla; Ege, İstanbul Atatürk Havalimanı ve Mersin serbest bölgeleri olup, toplam ticaret hacminin yüzde 45,38'ini karşılamıştır. Rize serbest bölgesinin ticaret hacmi 0'dır. Rize serbest bölgesi ise en düşük ticaret hacmine sahip bölgedir. 2019 ve 2020 yılları bölge bazında karşılaştırıldığında dış ticaret hacimlerinde genel olarak bir artış söz konusudur. En çok azalış yüzde 93,03'le Trabzon serbest bölgesinde, en fazla artış ise yüzde 503,99 ile İstanbul Atatürk Havalimanı serbest bölgesinde gerçekleşmiştir.

Tablo 4 genel olarak değerlendirildiğinde; 2014 ila 2016 yılları arasında toplam ticaret hacmi azalırken, (2019 yılı hariç) 2017 itibariyle yeniden toparlanmaya başlamıştır. Bölge bazında ticaret hacimleri dikkate alındığında tüm yıllarda en yüksek ticaret hacmine sahip serbest bölge Ege iken en düşük ticaret hacmine sahip serbest bölge Rize'dir. Diğer taraftan toplam ticaret hacminin 2014-2018 yılları arasında yaklaşık olarak yüzde 50'sini Ege, Mersin ve İstanbul Endüstri ve Ticaret serbest bölgeleri karşılamaktadır. 2019-2020 yıllarında ise İstanbul Endüstri ve Ticaret serbest bölgesinin yerini sırasıyla Avrupa ve İstanbul Atatürk Havalimanı serbest bölgeleri aldığı görülmektedir.

2.2.2. Yönü İtibariyle Toplam Ticaret Hacmindeki Değişmeler

Serbest bölgelerde yapılan ticaretin yönü itibariyle istatistikî bilgilere Tablo 5'te yer verilmiştir.

Tablo 5. Yünü İtibariyle Toplam Ticaret Hacmindeki Değişmeler (1.000 ABD \$)

	Yurt İçinden Serbest Bölgelere	Serbest Bölgelerden Yurt Dışına	Yurt Dışından Serbest Bölgelere	Serbest Bölgelerden Yurt İçine	TOPLAM
2014	2.732.526	7.957.871	7.058.603	4.683.242	22.432.242
%	12,18	35,48	31,46	20,88	100
2015	2.205.295	7.493.675	6.549.732	4.011.960	20.260.661
%	10,88	36,99	32,33	19,8	100
2016	2.125.131	7.040.974	5.867.525	3.999.450	19.033.079
%	11,17	36,99	30,83	21,01	100
2017	2.374.508	7.525.016	6.405.857	4.073.203	20.378.584
%	11,65	36,93	31,43	19,99	100
2018	2.563.422	8.146.764	6.452.567	3.766.310	20.929.063
%	12,25	38,93	30,83	18	100
2019	2.665.482	7.978.059	5.632.878	3.379.491	19.655.910
%	13,56	40,59	28,66	17,19	100
2020	2.573.562	7.727.313	7.028.256	4.728.935	22.058.066
%	11,67	35,03	31,86	21,44	100

Kaynak: https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Toplam_Tic_Hacim_Degismeler.pdf
(06.04.2020, *04.05.2021)

Tablo 5'e göre;

- 2014 yılında serbest bölgelerde gerçekleştirilen toplam ticaretin yüzde 33,06'sı yurt içiyle, yüzde 66,94'ü ise yurtdışı ile yapılmıştır. Öte yandan yapılan toplam ticaretin yüzde 43,46 'sı serbest bölgelere giriş, yüzde 56,54'ü ise serbest bölgelerden çıkış yönünde gerçekleşmiştir.
- 2015 yılında serbest bölgelerde gerçekleştirilen toplam ticaretin yüzde 30,68'i yurt içiyle, yüzde 69,32'si ise yurtdışı ile yapılmıştır. Öte yandan yapılan toplam ticaretin yüzde 43,21 'sı serbest bölgelere giriş, yüzde 56,79'u ise serbest bölgelerden çıkış yönünde gerçekleşmiştir.
- 2016 yılında serbest bölgelerde gerçekleştirilen toplam ticaretin yüzde 32,18'i yurt içiyle, yüzde 67,82'si ise yurtdışı ile yapılmıştır. Öte yandan yapılan toplam ticaretin yüzde 42'si serbest bölgelere giriş, yüzde 58'i ise serbest bölgelerden çıkış yönünde gerçekleşmiştir.
- 2017 yılında serbest bölgelerde gerçekleştirilen toplam ticaretin yüzde 31,64'ü yurt içiyle, yüzde 68,36'sı ise yurtdışı ile yapılmıştır. Öte yandan yapılan toplam ticaretin yüzde 43,08'i serbest bölgelere giriş, yüzde 56,92'si ise serbest bölgelerden çıkış yönünde gerçekleşmiştir.
- 2018 yılında serbest bölgelerde gerçekleştirilen toplam ticaretin yüzde 30,24'ü yurt içiyle, yüzde 69,76'sı ise yurtdışı ile yapılmıştır. Öte yandan

yapılan toplam ticaretin yüzde 43,08'i serbest bölgelere giriş, yüzde 69,76'sı ise serbest bölgelerden çıkış yönünde gerçekleşmiştir.

- 2019 yılında serbest bölgelerde gerçekleştirilen toplam ticaretin yüzde 30,75'i yurt içiyle, yüzde 69,25'i ise yurtdışı ile yapılmıştır. Öte yandan yapılan toplam ticaretin yüzde 42,22'si serbest bölgelere giriş, yüzde 57,78'i ise serbest bölgelerden çıkış yönünde gerçekleşmiştir
- 2020 yılında serbest bölgelerde gerçekleştirilen toplam ticaretin yüzde 33,11'i yurt içiyle, yüzde 66,89'u ise yurtdışı ile yapılmıştır. Öte yandan yapılan toplam ticaretin yüzde 43,53'ü serbest bölgelere giriş, yüzde 56,47'si ise serbest bölgelerden çıkış yönünde gerçekleşmiştir

Tablo 5 genel olarak değerlendirildiğinde; 2014 ila 2018 yılları arasında yapılan toplam ticaretin yaklaşık olarak yüzde 30-35'i yurt içiyle, yüzde 65-70'ise yurt dışıyla gerçekleşmiştir. Bunun yanı sıra serbest bölgede yapılan toplam ticaretin yüzde 42-43'ü serbest bölgelere giriş, yüzde 57-58 oranında ise serbest bölgelerden çıkış yönündedir.

2.2.3. Ülkeler İtibariyle Ticaret Hacmi

Tablo 6'da 2017-2018, 2018-2019, 2019-2020 yıllarında serbest bölgelerde yapılan ticaretin ülke gruplarına göre dağılımı görülmektedir. Tablo 6'ya göre;

- 2017 yılına göre 2018'de bölgelere girişler yüzde 2,68, bölgelerden çıkışlar yüzde 2,71 artmış ve toplam ticaret hacmi yüzde 2,70 artış göstermiştir.
- 2018 yılına göre 2019'da bölgelere girişler yüzde 7,96, bölgelerden çıkışlar yüzde 4,66 azalmış ve toplam ticaret hacmi yüzde 6,08 azalış göstermiştir.
- 2019 yılına göre 2020'de bölgelere girişler yüzde 15,71, bölgelerden çıkışlar yüzde 9,67 artmış ve toplam ticaret hacmi yüzde 12,22 artış göstermiştir.
- 2017'ye göre 2018 yılında serbest bölgelere girişlerde oransal olarak en fazla düşüş yüzde 22,25 ile Diğer Avrupa Ülkeleriyle yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla azalış 98,7 milyon dolar ile Diğer Ülkelerle yapılan ticarete gerçekleşmiştir.
- 2018'e göre 2019 yılında serbest bölgelere girişlerde oransal olarak en fazla düşüş yüzde 31,53 ile Bağımsız Devletler Topluluğu Ülkeleriyle

yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla azalış 408,8 milyon dolar ile OECD ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle yapılan ticarete gerçekleşmiştir.

- 2019'e göre 2020 yılında serbest bölgelere girişlerde oransal olarak en fazla düşüş yüzde 11,20 ile AB (28) Ülkeleriyle yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla azalış da 298 milyon dolarla söz konusu ülkelerle yapılan ticarete gerçekleşmiştir. Ancak tabloya ana ülke grupları itibariye bakıldığında 2019'e göre 2020 yılında serbest bölgelere girişlerde oransal olarak en fazla düşüş yüzde 4,97 ile Kuzey Afrika ve Ortadoğu Ülkeleriyle yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla azalış 91,9 milyon dolar ile Türkiye ile yapılan ticarete gerçekleşmiştir.
- 2017'ye göre 2018 yılında serbest bölgelere girişlerde oransal olarak en fazla artış yüzde 16,15 ile Kuzey Afrika ve Ortadoğu ülkeleri ile yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla artış 188,9 milyon dolarla Türkiye ile yapılan ticarete gerçekleşmiştir.
- 2018'ye göre 2019 yılında serbest bölgelere girişlerde oransal olarak en fazla artış yüzde 3,98 ile Türkiye ile yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla artış 209 milyon dolarla Diğer Avrupa Ülkeleriyle yapılan ticarete gerçekleşmiştir.
- 2019'a göre 2020 yılında serbest bölgelere girişlerde oransal olarak en fazla artış yüzde 180,52 ile Diğer OECD Ülkeleriyle yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla artışta 1,36 milyar dolarla söz konusu ülkelerle yapılan ticarete gerçekleşmiştir. Ancak tabloya ana ülke grupları itibariye bakıldığında 2019'e göre 2020 yılında serbest bölgelere girişlerde oransal olarak en fazla artış yüzde 35,87 ile Bağımsız Devletler Topluluğu Ülkeleriyle yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla artış 1,07 milyar dolar ile OECD ve AB Ülkeleriyle yapılan ticarete gerçekleşmiştir.
- 2017'ye göre 2018 yılında serbest bölgelerden çıkışlarda oransal olarak en fazla düşüş yüzde 13,24 ile Kuzey Afrika ve Ortadoğu ülkeleri ile yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla azalış 306,9 milyon dolar ile Türkiye'yle yapılan ticarete gerçekleşmiştir.

Tablo 6. 2017-2018, 2018-2019, 2019-2020 Yılları Ocak-Aralık Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$)
– (Yıllara Göre Değişim Oranları)

Ülkeler	Bölgelere Giriş (2017)	Bölgelere Giriş (2018)	%	Bölgelerden Çıkış (2017)	Bölgelerden Çıkış (2018)	%	Toplam 2017	Toplam 2018	%
I. OECD ve AB Ülkeleri	3.832.568	3.825.859	-0,18	4.592.573	5.274.749	14,85	8.425.141	9.100.608	8,02
<i>A. AB (28) Ülkeleri</i>	2.800.344	2.769.921	-1,09	3.843.456	4.310.111	12,14	6.643.800	7.080.032	6,57
<i>B. Diğer OECD Ülkeleri</i>	1.032.224	1.055.938	2,30	749.117	964.639	28,77	1.781.341	2.020.577	13,43
II. Diğer Avrupa Ülkeleri	50.284	39.098	-22,25	51.953	73.047	40,60	102.237	112.145	9,69
III. Bağımsız Devletler Topluluğu	424.228	492.636	16,13	480.338	621.516	29,39	904.566	1.114.152	23,17
IV. Kuzey Afrika Ve Or- tadoğu	587.763	682.686	16,15	1.478.334	1.282.649	-13,24	2.066.097	1.965.335	-4,88
V. Diğer Ülkeler	1.511.013	1.412.287	-6,53	921.818	894.803	-2,93	2.432.832	2.307.090	-5,17
VI. Türkiye	2.374.508	2.563.422	7,96	4.073.203	3.766.310	-7,53	6.447.711	6.329.732	-1,83
Toplam	8.780.365	9.015.989	2,68	11.598.219	11.913.074	2,71	20.378.584	20.929.063	2,70

Ülkeler	Bölgelere Giriş (2018)	Bölgelere Giriş (2019)*	%	Bölgelerden Çıkış (2018)	Bölgelerden Çıkış (2019)*	%	Toplam 2018	Toplam 2019*	%
I. OECD ve AB Ülkeleri	3.825.859	3.417.034	-10,69	5.274.749	5.478.526	3,86	9.100.608	8.895.561	-2,25
<i>A. AB (28) Ülkeleri</i>	2.769.921	2.660.693	-3,94	4.310.111	4.352.615	0,99	7.080.032	7.013.308	-0,94
<i>B. Diğer OECD Ülkeleri</i>	1.055.938	756.342	-28,37	964.639	1.125.911	16,72	2.020.577	1.882.253	-6,85
II. Diğer Avrupa Ülkeleri	39.098	39.307	0,53	73.047	163.123	123,31	112.145	202.430	80,51
III. Bağımsız Devletler Topluluğu	492.636	337.319	-31,53	621.516	550.325	-11,45	1.114.152	887.643	-20,33
IV. Kuzey Afrika Ve Or- tadoğu	682.686	603.956	-11,53	1.282.649	1.220.605	-4,84	1.965.335	1.824.561	-7,16
V. Diğer Ülkeler	1.412.287	1.235.262	-12,53	894.803	565.480	-36,80	2.307.090	1.800.742	-21,95
VI. Türkiye	2.563.422	2.665.482	3,98	3.766.310	3.379.491	-10,27	6.329.732	6.044.973	-4,50
Toplam	9.015.989	8.298.360	-7,96	11.913.074	11.357.550	-4,66	20.929.063	19.655.910	-6,08

Ülkeler	Bölgelere Giriş (2019)*	Bölgelere Giriş (2020)*	%	Bölgelerden Çıkış (2019)*	Bölgelerden Çıkış (2020)*	%	Toplam 2019*	Toplam 2020*	%
I. OECD ve AB Ülkeleri	3.417.034	4.484.409	31,24	5.478.526	5.152.644	-5,95	8.895.561	9.637.053	8,34
<i>A. AB (28) Ülkeleri</i>	2.660.693	2.362.706	-11,20	4.352.615	4.014.838	-7,76	7.013.308	6.377.544	-9,07
<i>B. Diğer OECD Ülkeleri</i>	756.342	2.121.703	180,52	1.125.911	1.137.806	1,06	1.882.253	3.259.509	73,17
II. Diğer Avrupa Ülkeleri	39.307	48.528	23,46	163.123	168.342	3,20	202.430	216.870	7,13
III. Bağımsız Devletler Topluluğu	337.319	458.320	35,87	550.325	612.619	11,32	887.643	1.070.939	20,65
IV. Kuzey Afrika Ve Orta- doğu	603.956	573.962	-4,97	1.220.605	1.174.797	-3,75	1.824.561	1.748.758	-4,15
V. Diğer Ülkeler	1.235.262	1.463.037	18,44	565.480	618.911	9,45	1.800.742	2.081.949	15,62
VI. Türkiye	2.665.482	2.573.562	-3,45	3.379.491	4.728.935	39,93	6.044.973	7.302.497	20,80
Toplam	8.298.360	9.601.817	15,71	11.357.550	12.456.248	9,67	19.655.910	22.058.066	12,22

Kaynak: https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Ulkeler_Ticaret_Hacmi.pdf (06.04.2020, *04.05.2021)

- 2018'e göre 2019 yılında serbest bölgelerden çıkışlarda oransal olarak en fazla düşüş yüzde 36,80 ile Bağımsız Diğer Ülkeler ile yapılan ticaretle görülürken, tutar olarak en fazla azalış 386,8 milyon dolar ile Türkiye'yle yapılan ticaretle gerçekleşmiştir.
- 2019'e göre 2020 yılında serbest bölgelerden çıkışlarda oransal olarak en fazla düşüş yüzde 5,95 ile OECD ve AB ülkeleri ile yapılan ticaretle görülürken, tutar olarak en fazla azalış 325,9 milyon dolar ile söz konusu yapılan ticaretle gerçekleşmiştir.
- 2017'ye göre 2018 yılında serbest bölgelerden çıkışlarda oransal olarak en fazla artış yüzde 40,60 ile Diğer Avrupa Ülkeleri ile yapılan ticaretle görülürken, tutar olarak en fazla artış 682,2 milyon dolarla OECD ve AB Ülkeleri ile yapılan ticaretle gerçekleşmiştir.
- 2018'e göre 2019 yılında serbest bölgelerden çıkışlarda oransal olarak en fazla artış yüzde 123,31 ile Diğer Avrupa Ülkeleri ile yapılan ticaretle görülürken, tutar olarak en fazla artış 203,8 milyon dolarla OECD ve AB Ülkeleri ile yapılan ticaretle gerçekleşmiştir.
- 2019'a göre 2020 yılında serbest bölgelerden çıkışlarda oransal olarak en fazla artış yüzde 39,93 ile Türkiye'yle yapılan ticaretle görülürken, tutar olarak en fazla artışta 1,35 milyar dolarla yine Türkiye'yle yapılan ticaretle gerçekleşmiştir.
- 2017'ye göre 2018 yılında serbest bölgelerle ülke grupları arasında yapılan toplam ticaretle oransal olarak en fazla düşüş yüzde 5,17 ile Diğer Ülkelerle yapılan ticaretle görülürken, tutar olarak en fazla azalış da 125,7 milyon dolarla yine Diğer Ülkelerle yapılan ticaretle gerçekleşmiştir.
- 2018'e göre 2019 yılında serbest bölgelerle ülke grupları arasında yapılan toplam ticaretle oransal olarak en fazla düşüş yüzde 21,95 ile Diğer Ülkelerle yapılan ticaretle görülürken, tutar olarak en fazla azalış da 506 milyon dolarla yine Diğer Ülkelerle yapılan ticaretle gerçekleşmiştir.
- 2019'a göre 2020 yılında serbest bölgelerle ülke grupları arasında yapılan toplam ticaretle oransal olarak en fazla düşüş yüzde 4,15 ile Kuzey Afrika ve Ortadoğu Ülkeleriyle yapılan ticaretle görülürken, tutar olarak en fazla azalış da 75,8 milyon dolarla yine aynı ülkelerle yapılan ticaretle gerçekleşmiştir. Ancak ülke gruplarının alt ayrımı bazında tabloyu inceleysek toplam ticaretle oransal olarak en fazla düşüş yüzde 9,07 ile AB

(28) Ülkeleriyle yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla azalış da 635,8 milyon dolarla yine aynı ülkelerle yapılan ticarete gerçekleşmiştir.

- 2017'ye göre 2018 yılında serbest bölgelerle ülke grupları arasında yapılan toplam ticarete oransal olarak en fazla artış yüzde 23,17 ile Bağımsız Devletler Topluluğu Ülkeleriyle yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla artış 675,5 milyon dolarla OECD ve AB Ülkeleri ile yapılan ticarete gerçekleşmiştir.
- 2018'e göre 2019 yılında serbest bölgelerle ülke grupları arasında yapılan toplam ticarete oransal olarak en fazla artış yüzde 80,51 ile Diğer Avrupa Ülkeleriyle yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla artış 90,3 milyon dolarla aynı ülkelerle yapılan ticarete gerçekleşmiştir.
- 2019'e göre 2020 yılında serbest bölgelerle ülke grupları arasında yapılan toplam ticarete oransal olarak en fazla artış yüzde 20,80 ile Türkiye'yle yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla artış 1,3 milyar dolarla ülkemizle yapılan ticarete gerçekleşmiştir. Ancak ülke gruplarının alt ayrımı bazında tabloyu incelersek toplam ticarete oransal olarak en fazla artış yüzde 73,17 ile Diğer OECD Ülkeleriyle yapılan ticarete görülürken, tutar olarak en fazla artışta 1,4 milyar dolarla yine aynı ülkelerle yapılan ticarete gerçekleşmiştir.

Tablo 7'de 2017-2018, 2018-2019, 2019-2020 yılı verilerine göre; ülke gruplarından serbest bölgelere, serbest bölgelerden ülke gruplarına giriş ve çıkış tutarları verilmiş ve ülke gruplarının serbest bölgedeki toplam ticaretten aldıkları paylar gösterilmiştir. Tablo 7 incelendiğinde;

- 2017 yılında serbest bölge ile yapılan ticaret hacminde 3,8 milyar dolar bölgeye giriş ve 4,6 milyar dolar bölgeden çıkış ile toplamda 8,4 milyar dolarlık ticaret gerçekleştiren OECD ve AB Ülkeleri yüzde 41,34 ile en büyük ticaret hacmine sahip ülke grubudur. Serbest bölgelerle yapılan ticaret hacminden 6,5 milyar dolar pay alan Türkiye serbest bölgelerle gerçekleştirilen ticaretten en çok pay alan ikinci ülke konumundadır. Toplam ticaret hacminin yüzde 0,50'sine sahip Diğer Avrupa Ülkeleri ise 102 milyon dolar ile en düşük ticaret hacmine sahip ülke grubudur.
- 2018 yılında serbest bölge ile yapılan ticaret hacminde 3,8 milyar dolar bölgeye giriş ve 5,2 milyar dolar bölgeden çıkış ile toplamda 9,1 milyar

dolarlık ticaret gerçekleştiren OECD ve AB Ülkeleri yüzde 43,48 ile en büyük ticaret hacmine sahip ülke grubudur. Serbest bölgelerle yapılan ticaret hacminden 6,3 milyar dolar pay alan Türkiye serbest bölgelerle gerçekleştirilen ticaretten en çok pay alan ikinci ülke konumundadır. Toplam ticaret hacminin yüzde 0,54'üne sahip Diğer Avrupa Ülkeleri ise 112 milyon dolar ile en düşük ticaret hacmine sahip ülke grubudur.

- 2019 yılında serbest bölge ile yapılan ticaret hacminde 3,4 milyar dolar bölgeye giriş ve 5,5 milyar dolar bölgeden çıkış ile toplamda 8,9 milyar dolarlık ticaret gerçekleştiren OECD ve AB Ülkeleri yüzde 45,26 ile en büyük ticaret hacmine sahip ülke grubudur. Serbest bölgelerle yapılan ticaret hacminden 6 milyar dolar pay alan Türkiye serbest bölgelerle gerçekleştirilen ticaretten en çok pay alan ikinci ülke konumundadır. Toplam ticaret hacminin yüzde 1,03'üne sahip Diğer Avrupa Ülkeleri ise 202,5 milyon dolar ile en düşük ticaret hacmine sahip ülke grubudur.
- 2020 yılında serbest bölge ile yapılan ticaret hacminde 4,5 milyar dolar bölgeye giriş ve 5,1 milyar dolar bölgeden çıkış ile toplamda 9,6 milyar dolarlık ticaret gerçekleştiren OECD ve AB Ülkeleri yüzde 43,69 ile en büyük ticaret hacmine sahip ülke grubudur. Serbest bölgelerle yapılan ticaret hacminden 7,3 milyar dolar pay alan Türkiye serbest bölgelerle gerçekleştirilen ticaretten en çok pay alan ikinci ülke konumundadır. Toplam ticaret hacminin yüzde 1'ine sahip Diğer Avrupa Ülkeleri ise 217 milyon dolar ile en düşük ticaret hacmine sahip ülke grubudur.
- 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarında serbest bölgeler ile yapılan ticaret hacminde en büyük paya sahip ülke grubu OECD ve AB Ülkeleri iken, en küçük paya sahip ülke grubu ise Diğer Avrupa Ülkeleri grubudur.
- OECD ve AB Ülkelerinin 2018 yılında ticaret hacminden aldıkları pay 2017 yılına göre yüzde 2,14 artarak yüzde 43,48'e, 2019 yılında ticaret hacminden aldıkları pay 2018 yılına göre yüzde 1,78 artarak yüzde 45,26'ya ulaşmıştır. Ancak 2020 yılında ticaret hacminden aldıkları pay 2019 yılına göre yüzde 1,57 azalarak yüzde 43,69'a gerilemiştir.

Tablo 7. 2017-2018, 2018-2019, 2019-2020 Yılları Ocak-Aralık Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$)
– (Yıllara Göre Ülke Ticaret Payları)

ÜLKELER	2017						2018					
	Bölgelere Giriş		Bölgelerden Çıkış		Toplam		Bölgelere Giriş		Bölgelerden Çıkış		Toplam	
	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%
I. OECD ve AB Ülkeleri	3.832.568	43,65	4.592.573	39,6	8.425.141	41,34	3.825.859	42,43	5.274.749	44,28	9.100.608	43,48
<i>A. AB (28) Ülkeleri</i>	2.800.344	31,89	3.843.456	33,14	6.643.800	32,6	2.769.921	30,72	4.310.111	36,18	7.080.032	33,83
<i>B. Diğer OECD Ülkeleri</i>	1.032.224	11,76	749.117	6,46	1.781.341	8,74	1.055.938	11,71	964.639	8,1	2.020.577	9,65
II. Diğer Avrupa Ülkeleri	50.284	0,57	51.953	0,45	102.237	0,5	39.098	0,43	73.047	0,61	112.145	0,54
III. Bağımsız Devletler Topluluğu	424.228	4,83	480.338	4,14	904.566	4,44	492.636	5,46	621.516	5,22	1.114.152	5,32
IV. Kuzey Afrika Ve Ortadoğu	587.763	6,69	1.478.334	12,75	2.066.097	10,14	682.686	7,57	1.282.649	10,77	1.965.335	9,39
V. Diğer Ülkeler	1.511.013	17,21	921.818	7,95	2.432.832	11,94	1.412.287	15,66	894.803	7,51	2.307.090	11,02
VI. Türkiye	2.374.508	27,04	4.073.203	35,12	6.447.711	31,64	2.563.422	28,43	3.766.310	31,61	6.329.732	30,24
Toplam	8.780.365	100	11.598.219	100	20.378.584	100	9.015.989	100	11.913.074	100	20.929.063	100

ÜLKELER	2018						2019*					
	Bölgelere Giriş		Bölgelerden Çıkış		Toplam		Bölgelere Giriş		Bölgelerden Çıkış		Toplam	
	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%
I. OECD ve AB Ülkeleri	3.825.859	42,43	5.274.749	44,28	9.100.608	43,48	3.417.034	41,18	5.478.526	48,24	8.895.561	45,26
<i>A. AB (28) Ülkeleri</i>	2.769.921	30,72	4.310.111	36,18	7.080.032	33,83	2.660.693	32,06	4.352.615	38,32	7.013.308	35,68
<i>B. Diğer OECD Ülkeleri</i>	1.055.938	11,71	964.639	8,1	2.020.577	9,65	756.342	9,11	1.125.911	9,91	1.882.253	9,58
II. Diğer Avrupa Ülkeleri	39.098	0,43	73.047	0,61	112.145	0,54	39.307	0,47	163.123	1,44	202.430	1,03
III. Bağımsız Devletler Topluluğu	492.636	5,46	621.516	5,22	1.114.152	5,32	337.319	4,06	550.325	4,85	887.643	4,52
IV. Kuzey Afrika Ve Ortadoğu	682.686	7,57	1.282.649	10,77	1.965.335	9,39	603.956	7,28	1.220.605	10,75	1.824.561	9,28
V. Diğer Ülkeler	1.412.287	15,66	894.803	7,51	2.307.090	11,02	1.235.262	14,89	565.480	4,98	1.800.742	9,16
VI. Türkiye	2.563.422	28,43	3.766.310	31,61	6.329.732	30,24	2.665.482	32,12	3.379.491	29,76	6.044.973	30,75
Toplam	9.015.989	100	11.913.074	100	20.929.063	100	8.298.360	100	11.357.550	100	19.655.910	100

ÜLKELER	2019*						2020*					
	Bölgelere Giriş		Bölgelerden Çıkış		Toplam		Bölgelere Giriş		Bölgelerden Çıkış		Toplam	
	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%
I. OECD ve AB Ülkeleri	3.417.034	41,18	5.478.526	48,24	8.895.561	45,26	4.484.409	46,7	5.152.644	41,37	9.637.053	43,69
<i>A. AB (28) Ülkeleri</i>	2.660.693	32,06	4.352.615	38,32	7.013.308	35,68	2.362.706	24,61	4.014.838	32,23	6.377.544	28,91
<i>B. Diğer OECD Ülkeleri</i>	756.342	9,11	1.125.911	9,91	1.882.253	9,58	2.121.703	22,1	1.137.806	9,134	3.259.509	14,78
II. Diğer Avrupa Ülkeleri	39.307	0,47	163.123	1,44	202.430	1,03	48.528	0,505	168.342	1,351	216.870	0,983
III. Bağımsız Devletler Topluluğu	337.319	4,06	550.325	4,85	887.643	4,52	458.320	4,773	612.619	4,918	1.070.939	4,855
IV. Kuzey Afrika Ve Ortadoğu	603.956	7,28	1.220.605	10,75	1.824.561	9,28	573.962	5,978	1.174.797	9,431	1.748.758	7,928
V. Diğer Ülkeler	1.235.262	14,89	565.480	4,98	1.800.742	9,16	1.463.037	15,24	618.911	4,969	2.081.949	9,438
VI. Türkiye	2.665.482	32,12	3.379.491	29,76	6.044.973	30,75	2.573.562	26,8	4.728.935	37,96	7.302.497	33,11
Toplam	8.298.360	100	11.357.550	100	19.655.910	100	9.601.817	100	12.456.248	100	22.058.066	100

Kaynak: https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Ulkeler_Ticaret_Hacmi.pdf (06.04.2020, *04.05.2021)

2.2.4. Sektörel Ticaret Hacmi

Tablo 8 ve 9'de; tarım, madencilik-taş ocakçılığı ve sanayi ana sektörler olup; bitkisel ve hayvansal ürünler ile su ve orman ürünleri tarım sektörünün, işlenmemiş tarım ve petrol ürünleri ile sanayi ürünleri ise sanayi sektörünün alt sektörleridir.

Tablo 8'de 2017-2018, 2018-2019 ve 2019-2020 yıllarında serbest bölgelerde gerçekleşen ticaret hacminin yıllar itibariyle sektörler itibariyle değişimi yer almaktadır.

Tablo 8'e göre;

- 2018 yılında serbest bölgelerde gerçekleşen ticaret hacmi 550,5 milyon dolar yükselerek 20,9 milyar dolara ulaşmış ve 2017'ye nazaran yüzde 2,70 artış göstermiştir.
- 2019 yılında serbest bölgelerde gerçekleşen ticaret hacmi 1,27 milyar dolar azalarak 19,6 milyar dolara gerilemiş ve 2018'e nazaran yüzde 6,08 azalış göstermiştir.
- 2020 yılında serbest bölgelerde gerçekleşen ticaret hacmi 2,4 milyar dolar yükselerek 22 milyar dolara ulaşmış ve 2019'a nazaran yüzde 12,22 artış göstermiştir.
- Toplam ticaret hacmi ve ana sektörler bazında; 2017'ye göre 2018 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 19,38 madencilik ve taş ocakçılığı sektöründe gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 11,06 ile tarım sektöründe gerçekleşmiştir.
- Toplam ticaret hacmi ve ana sektörler bazında; 2018'e göre 2019 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 6,64'le madencilik ve taş ocakçılığı sektöründe gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 14,43 ile tarım sektöründe gerçekleşmiştir.
- Toplam ticaret hacmi ve ana sektörler bazında; 2019'a göre 2020 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 13,51 ile sanayi sektöründe gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 5,43 ile madencilik ve taş ocakçılığı sektöründe gerçekleşmiştir.
- Toplam ticaret hacmi ve ana sektörler bazında; 2017'ye göre 2018 yılında tutar olarak en fazla artış 742,8 milyon dolarla sanayi sektöründe gerçekleşirken, en çok düşüş 202,3 milyon dolarla tarım sektöründe gerçekleşmiştir.

Tablo 8. 2017-2018, 2018-2019 ve 2019-2020 Yılları Ocak-Aralık Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$) - (Yıllan Yıla Değişim)

Sektörler	Bölgelere Giriş (2017)	Bölgelere Giriş (2018)	%	Bölgelerden Çıkış (2017)	Bölgelerden Çıkış (2018)	%	Toplam (2017)	Toplam (2018)	%
I. Tarım	895.973	838.277	-6,44	933.361	788.715	-15,5	1.829.334	1.626.992	-11,06
<i>A. Bitkisel Ürünler</i>	875.113	809.633	-7,48	914.376	764.875	-16,35	1.789.489	1.574.508	-12,01
<i>B. Hayvansal Ürünler</i>	11.051	17.835	61,38	7.734	10.297	33,15	18.785	28.132	49,76
<i>C. Su Ürünleri</i>	998	724	-27,41	1.314	956	-27,23	2.312	1.680	-27,31
<i>D. Orman Ürünleri</i>	8.812	10.085	14,45	9.937	12.587	26,66	18.749	22.672	20,92
II. Madencilik ve Taş Ocakçılığı	32.764	37.049	13,08	18.658	24.336	30,43	51.422	61.385	19,38
III. Sanayi	7.851.628	8.140.662	3,68	10.646.200	11.100.024	4,26	18.497.828	19.240.686	4,02
<i>A. İşlenmiş Tarım Ürünleri</i>	493.200	465.305	-5,66	579.621	620.519	7,06	1.072.821	1.085.823	1,21
<i>B. İşlenmiş Petrol Ürünleri</i>	160.782	223.843	39,22	137.160	196.948	43,59	297.942	420.790	41,23
<i>C. Sanayi Ürünleri</i>	7.197.646	7.451.515	3,53	9.929.418	10.282.557	3,56	17.127.064	17.734.072	3,54
Toplam	8.780.365	9.015.989	2,68	11.598.219	11.913.074	2,71	20.378.584	20.929.063	2,7

Sektörler	Bölgelere Giriş (2018)	Bölgelere Giriş (2019)*	%	Bölgelerden Çıkış (2018)	Bölgelerden Çıkış (2019)*	%	Toplam (2018)	Toplam (2019)*	%
I. Tarım	838.277	701.129	-16,36	788.715	691.041	-12,38	1.626.992	1.392.170	-14,43
<i>A. Bitkisel Ürünler</i>	809.633	670.603	-17,17	764.875	666.852	-12,82	1.574.508	1.337.456	-15,06
<i>B. Hayvansal Ürünler</i>	17.835	16.011	-10,23	10.297	7.601	-26,18	28.132	23.613	-16,06
<i>C. Su Ürünleri</i>	724	463	-36,05	956	650	-32,01	1.680	1.113	-33,75
<i>D. Orman Ürünleri</i>	10.085	14.052	39,34	12.587	15.937	26,61	22.672	29.989	32,27
II. Madencilik ve Taş Ocakçılığı	37.049	36.430	-1,67	24.336	29.031	19,29	61.385	65.461	6,64
III. Sanayi	8.140.662	7.560.801	-7,12	11.100.024	10.637.478	-4,17	19.240.686	18.198.279	-5,42
<i>A. İşlenmiş Tarım Ürünleri</i>	465.305	354.810	-23,75	620.519	446.625	-28,02	1.085.823	801.435	-26,19
<i>B. İşlenmiş Petrol Ürünleri</i>	223.843	178.719	-20,16	196.948	167.877	-14,76	420.790	346.596	-17,63
<i>C. Sanayi Ürünleri</i>	7.451.515	7.027.272	-5,69	10.282.557	10.022.976	-2,52	17.734.072	17.050.248	-3,86
Toplam	9.015.989	8.298.360	-7,96	11.913.074	11.357.550	-4,66	20.929.063	19.655.910	-6,08

Sektörler	Bölgelere Giriş (2019)*	Bölgelere Giriş (2020)*	%	Bölgelerden Çıkış (2019)*	Bölgelerden Çıkış (2020)*	%	Toplam (2019)*	Toplam (2020)*	%
I. Tarım	701.129	679.494	-3,09	691.041	659.357	-4,58	1.392.170	1.338.851	-3,83
<i>A. Bitkisel Ürünler</i>	670.603	656.059	-2,17	666.852	639.496	-4,1	1.337.456	1.295.555	-3,13
<i>B. Hayvansal Ürünler</i>	16.011	9.181	-42,66	7.601	3.733	-50,89	23.613	12.914	-45,31
<i>C. Su Ürünleri</i>	463	439	-5,13	650	517	-20,48	1.113	956	-14,1
<i>D. Orman Ürünleri</i>	14.052	13.815	-1,68	15.937	15.611	-2,05	29.989	29.426	-1,88
II. Madencilik ve Taş Ocakçılığı	36.430	37.093	1,82	29.031	24.811	-14,54	65.461	61.904	-5,43
III. Sanayi	7.560.801	8.885.230	17,52	10.637.478	11.772.080	10,67	18.198.279	20.657.310	13,51
<i>A. İşlenmiş Tarım Ürünleri</i>	354.810	464.886	31,02	446.625	564.102	26,3	801.435	1.028.988	28,39
<i>B. İşlenmiş Petrol Ürünleri</i>	178.719	105.315	-41,07	167.877	89.428	-46,73	346.596	194.743	-43,81
<i>C. Sanayi Ürünleri</i>	7.027.272	8.315.030	18,33	10.022.976	11.118.550	10,93	17.050.248	19.433.580	13,98
Toplam	8.298.360	9.601.817	15,71	11.357.550	12.456.248	9,67	19.655.910	22.058.066	12,22

Kaynak: https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Sektorel_Ticaret_Hacmi.pdf (07.04.2020, *05.05.2021)

- Toplam ticaret hacmi ve ana sektörler bazında; 2018'e göre 2019 yılında tutar olarak en fazla artış 4 milyon dolarla madencilik ve taş ocakçılığı sektöründe gerçekleşirken, en çok düşüş 1,04 milyar dolarla sanayi sektöründe gerçekleşmiştir.
- Toplam ticaret hacmi ve ana sektörler bazında; 2019'a göre 2020 yılında tutar olarak en fazla artış 2,5 milyar dolarla sanayi sektöründe gerçekleşirken, en çok düşüş 53,3 milyon dolarla tarım sektöründe gerçekleşmiştir.
- Bölgelere giriş ve ana sektörler bazında; 2017'ye göre 2018 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 13,08 madencilik ve taş ocakçılığı sektöründe gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 6,44 ile tarım sektöründe gerçekleşmiştir.
- Bölgelere giriş ve ana sektörler bazında; 2018'e göre 2019 yılında oransal olarak tüm sektörlerde düşüş gerçekleşmiştir, en çok düşüş yüzde 16,36 ile tarım sektöründe gerçekleşmiştir.
- Bölgelere giriş ve ana sektörler bazında; 2019'a göre 2020 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 17,52 madencilik ve taş ocakçılığı sektöründe gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 3,09 ile tarım sektöründe gerçekleşmiştir.
- Bölgelere giriş ve ana sektörler bazında; 2017'ye göre 2018 yılında tutar olarak en fazla artış 289 milyon dolarla sanayi sektöründe gerçekleşirken, en çok azalış 57,7 milyon dolarla tarım sektöründe gerçekleşmiştir.
- Bölgelere giriş ve ana sektörler bazında; 2018'e göre 2019 yılında tutar olarak tüm sektörlerde azalış gerçekleşirken, en çok azalış 579,9 milyon dolarla sanayi sektöründe gerçekleşmiştir.
- Bölgelere giriş ve ana sektörler bazında; 2019'a göre 2020 yılında tutar olarak en fazla artış 1,3 milyar dolarla sanayi sektöründe gerçekleşirken, en çok azalış 21,6 milyon dolarla tarım sektöründe gerçekleşmiştir.
- Bölgelerden çıkış ve ana sektörler bazında; 2017'ye göre 2018 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 30,43 madencilik ve taş ocakçılığı sektöründe gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 15,50 ile tarım sektöründe gerçekleşmiştir.
- Bölgelerden çıkış ve ana sektörler bazında; 2018'e göre 2019 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 19,29 ile madencilik ve taş ocakçılığı

sektöründe gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 12,38 ile tarım sektöründe gerçekleşmiştir.

- Bölgelerden çıkış ve ana sektörler bazında; 2019'a göre 2020 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 10,67 ile sanayi sektöründe gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 14,54 ile madencilik ve taş ocakçılığı sektöründe gerçekleşmiştir.
- Bölgelerden çıkış ve ana sektörler bazında; 2017'ye göre 2018 yılında tutar olarak en fazla artış 453,8 milyon dolarla sanayi sektöründe gerçekleşirken, en çok azalış 202,3 milyon dolarla tarım sektöründe gerçekleşmiştir.
- Bölgelerden çıkış ve ana sektörler bazında; 2018'e göre 2019 yılında tutar olarak en fazla artış 4,7 milyon dolarla madencilik ve taş ocakçılığı sektöründe gerçekleşirken, en çok azalış 462,5 milyon dolarla sanayi sektöründe gerçekleşmiştir.
- Bölgelerden çıkış ve ana sektörler bazında; 2019'a göre 2020 yılında tutar olarak en fazla artış 1,13 milyar dolarla sanayi sektöründe gerçekleşirken, en çok azalış 31,7 milyon dolarla tarım sektöründe gerçekleşmiştir.
- Toplam ticaret hacmi ve tarım alt sektörleri bazında; 2017'ye göre 2018 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 49,76 hayvansal ürünlerde gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 27,31 ile su ürünlerinde gerçekleşmiştir.
- Toplam ticaret hacmi ve tarım alt sektörleri bazında; 2018'e göre 2019 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 32,27 ile orman ürünlerinde gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 33,75 ile su ürünlerinde gerçekleşmiştir.
- Toplam ticaret hacmi ve tarım alt sektörleri bazında; 2019'a göre 2020 yılında oransal olarak tüm alt sektörlerde düşüş yaşanırken, en çok düşüş yüzde 45,31 ile hayvansal ürünlerde gerçekleşmiştir.
- Toplam ticaret hacmi ve tarım alt sektörleri bazında; 2017'ye göre 2018 yılında tutar olarak en fazla artış 9 milyon dolarla hayvansal ürünlerde gerçekleşirken, en çok azalış 215 milyon dolarla bitkisel ürünlerde gerçekleşmiştir.
- Toplam ticaret hacmi ve tarım alt sektörleri bazında; 2018'e göre 2019 yılında tutar olarak en fazla artış 7,3 milyon dolarla orman ürünlerinde

gerçekleşirken, en çok azalış 237 milyon dolarla bitkisel ürünlerde gerçekleşmiştir.

- Toplam ticaret hacmi ve tarım alt sektörleri bazında; 2019'a göre 2020 yılında tutar olarak tüm alt sektörlerde azalış gerçekleşirken, en çok azalış 42 milyon dolarla bitkisel ürünlerde gerçekleşmiştir.
- Toplam ticaret hacmi ve sanayi alt sektörleri bazında; 2017'ye göre 2018 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 41,23 işlenmiş petrol ürünlerinde gerçekleşirken, diğer alt sektörlerde artış göstermiş ve düşüş olmamıştır. Tutar olarak en fazla artış ise 607 milyon dolar ile sanayi ürünlerinde gerçekleşmiştir.
- Toplam ticaret hacmi ve sanayi alt sektörleri bazında; 2018'e göre 2019 yılında oransal olarak tüm alt sektörlerde düşüş yaşanırken, en fazla düşüşün görüldüğü alt sektör 26,19 ile işlenmiş tarım ürünleri sektörüdür. Tutar olarak en fazla azalış ise 683,8 milyon dolar ile sanayi ürünlerinde gerçekleşmiştir.
- Toplam ticaret hacmi ve sanayi alt sektörleri bazında; 2019'a göre 2020 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 28,39 işlenmiş tarım ürünlerinde gerçekleşirken, en fazla düşüş yüzde 43,81 ile işlenmiş petrol ürünlerinde gerçekleşmiştir. Tutar olarak en fazla artış ise 2,4 milyar dolar ile sanayi ürünlerinde gerçekleşmiştir.
- Bölgelere giriş ve tarım alt sektörleri bazında; 2017'ye göre 2018 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 61,38 hayvansal ürünlerde gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 27,41 ile su ürünlerinde gerçekleşmiştir. Tutar olarak en fazla artış 6 milyon dolarla hayvansal ürünlerde gerçekleşirken, en fazla düşüş 65 milyon dolarla bitkisel ürünlerde gerçekleşmiştir.
- Bölgelere giriş ve tarım alt sektörleri bazında; 2018'e göre 2019 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 39,34 orman ürünlerinde gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 36,05 ile su ürünlerinde gerçekleşmiştir. Tutar olarak en fazla artış 4 milyon dolarla orman ürünlerinde gerçekleşirken, en fazla azalış 139 milyon dolarla bitkisel ürünlerde gerçekleşmiştir.
- Bölgelere giriş ve tarım alt sektörleri bazında; 2019'a göre 2020 yılında oransal tüm alt sektörlerde düşüş gerçekleşmiştir. Tutar olarak en fazla azalış 14,5 milyon dolarla bitkisel ürünlerde gerçekleşmiştir.

- Bölgelere giriş ve sanayi alt sektörleri bazında; 2017'ye göre 2018 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 39,22 ile işlenmiş petrol ürünlerinde gerçekleşirken, tutar olarak en fazla artış 254 milyon dolarla sanayi ürünlerinde gerçekleşmiştir.
- Bölgelere giriş ve sanayi alt sektörleri bazında; 2018'e göre 2019 yılında oransal olarak tüm sektörlerde düşüş gerçekleşirken, tutar olarak en fazla azalış 424,2 milyon dolarla sanayi ürünlerinde gerçekleşmiştir.
- Bölgelere giriş ve sanayi alt sektörleri bazında; 2019'a göre 2020 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 31,02 ile işlenmiş tarım ürünlerinde gerçekleşirken, tutar olarak en fazla artış 1,29 milyar dolarla sanayi ürünlerinde gerçekleşmiştir.
- Bölgelerden çıkış ve tarım alt sektörleri bazında; 2017'ye göre 2018 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 33,15 ile hayvansal ürünlerde gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 27,23 ile su ürünlerinde gerçekleşmiştir. Tutar olarak en fazla artış 2,6 milyon dolarla orman ürünlerinde gerçekleşirken, en fazla düşüş 149,5 milyon dolarla bitkisel ürünlerde gerçekleşmiştir.
- Bölgelerden çıkış ve tarım alt sektörleri bazında; 2018'e göre 2019 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 26,61 ile orman ürünlerinde gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 32,01 ile su ürünlerinde gerçekleşmiştir. Tutar olarak en fazla artış 3,3 milyon dolarla orman ürünlerinde gerçekleşirken, en fazla düşüş 98 milyon dolarla bitkisel ürünlerde gerçekleşmiştir.
- Bölgelerden çıkış ve tarım alt sektörleri bazında; 2019'a göre 2020 yılında oransal olarak tüm sektörlerde düşüş gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 50,89 ile hayvansal ürünlerde gerçekleşmiştir. Tutar olarak en fazla azalış 27,4 milyon dolarla bitkisel ürünlerde gerçekleşmiştir.
- Bölgelerden çıkış ve sanayi alt sektörleri bazında; 2017'ye göre 2018 yılında tüm alt sektörler tutar ve oransal olarak artış göstermiştir. Oransal olarak en fazla artış yüzde 43,59 ile işlenmiş petrol ürünlerinde gerçekleşirken, tutar olarak en fazla artış 353 milyon dolarla sanayi ürünlerinde gerçekleşmiştir.
- Bölgelerden çıkış ve sanayi alt sektörleri bazında; 2018'e göre 2019 yılında tüm alt sektörler tutar ve oransal olarak düşüş göstermiştir. Oransal olarak en fazla düşüş yüzde 28,02 ile işlenmiş tarım ürünlerinde ger-

çerleşirken, tutar olarak en fazla artış 259,6 milyon dolarla sanayi ürünlerinde gerçekleşmiştir.

- Bölgelerden çıkış ve sanayi alt sektörleri bazında; 2019'a göre 2020 yılında oransal olarak en fazla artış yüzde 26,03 ile işlenmiş tarım ürünlerinde gerçekleşirken, en çok düşüş yüzde 46,73 ile işlenmiş petrol ürünlerinde gerçekleşmiştir. Tutar olarak en fazla artış 1,09 milyar dolarla sanayi ürünlerinde gerçekleşirken, en fazla azalış 78,5 milyon dolarla işlenmiş petrol ürünlerinde gerçekleşmiştir.

Tablo 9'da 2017-2018, 2018-2019 ve 2019-2020 yıllarında tarım, sana ve madencilik-taş ocakçılığı sektörlerinin, serbest bölgelere giriş, çıkış ve toplam ticaret hacmi içerisindeki payları gösterilmiştir.

Tablo 9'a göre;

- 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarında toplam ticaret hacminden yüzde 90'nın üzerinde pay alan sanayi sektörü birinci, tarım faaliyetleri ikinci ve madencilik-taş ocakçılığı faaliyetleri üçüncü sıradadır. Yani serbest bölgelerin asıl faaliyet alanı sanayi sektöründe yoğunlaşmıştır. Yüzde 0,50'den daha az bir paya sahip olan madencilik ve taş ocakçılığı sektörü ise yok denecek kadar düşük bir paya sahiptir.
- Sanayi sektörünün toplam ticaret hacmi; 2017 yılında 18,5 milyar dolara ulaşmış ve bu tutarın 8 milyar doları bölgelere giriş, 10,5 milyar doları bölgelerden çıkış olarak, 2018 yılında toplam ticaret hacmi 19 milyar dolara ulaşmış ve bu tutarın 8 milyar doları bölgelere giriş, 11 milyar doları bölgelerden çıkış olarak, 2019 yılında toplam ticaret hacmi 18,1 milyar dolara gerilemiş ve bu tutarın 7,5 milyar doları bölgelere giriş, 10,6 milyar doları bölgelerden çıkış olarak, 2020 yılında toplam ticaret hacmi 20,6 milyar dolara ulaşmış ve bu tutarın 8,9 milyar doları bölgelere giriş, 11,7 milyar doları bölgelerden çıkış olarak gerçekleşmiştir.
- Dört yıla alt sektörler bazında bakıldığında; sanayi sektöründen en çok pay alan alt sektör sanayi ürünleri olurken, tarım sektöründe ise bitkisel ürünler sektörü olmuştur. En az palan alt sektörler ise sanayi sektöründe işlenmiş petrol ürünleri iken tarım sektöründe ise su ürünleri alt sektörleridir.

Tablo 9. 2017-2018, 2018-2019 ve 2019-2020 Yılları Ocak-Aralık Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$)-(Yıl İçindeki Sektör Payları)

Sektörler	2017						2018					
	Bölgelere Giriş		Bölgelerden Çıkış		Toplam		Bölgelere Giriş		Bölgelerden Çıkış		Toplam	
	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%
I. Tarım	895.973	10,2	933.361	8,05	1.829.334	8,98	838.277	9,3	788.715	6,62	1.626.992	7,77
<i>A. Bitkisel Ürünler</i>	875.113	9,97	914.376	7,88	1.789.489	8,78	809.633	8,98	764.875	6,42	1.574.508	7,52
<i>B. Hayvansal Ürünler</i>	11.051	0,13	7.734	0,07	18.785	0,09	17.835	0,2	10.297	0,09	28.132	0,13
<i>C. Su Ürünleri</i>	998	0,01	1.314	0,01	2.312	0,01	724	0,01	956	0,01	1.680	0,01
<i>D. Orman Ürünleri</i>	8.812	0,1	9.937	0,09	18.749	0,09	10.085	0,11	12.587	0,11	22.672	0,11
II. Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	32.764	0,37	18.658	0,16	51.422	0,25	37.049	0,41	24.336	0,2	61.385	0,29
III. Sanayi	7.851.628	89,42	10.646.200	91,79	18.497.828	90,77	8.140.662	90,29	11.100.024	93,18	19.240.686	91,93
<i>A. İşlenmiş Tarım Ürünleri</i>	493.200	5,62	579.621	5	1.072.821	5,26	465.305	5,16	620.519	5,21	1.085.823	5,19
<i>B. İşlenmiş Petrol Ürünleri</i>	160.782	1,83	137.160	1,18	297.942	1,46	223.843	2,48	196.948	1,65	420.790	2,01
<i>C. Sanayi Ürünleri</i>	7.197.646	81,97	9.929.418	85,61	17.127.064	84,04	7.451.515	82,65	10.282.557	86,31	17.734.072	84,73
Toplam	8.780.365	100	11.598.219	100	20.378.584	100	9.015.989	100	11.913.074	100	20.929.063	100

Sektörler	2018						2019*					
	Bölgelere Giriş		Bölgelerden Çıkış		Toplam		Bölgelere Giriş		Bölgelerden Çıkış		Toplam	
	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%
I. Tarım	838.277	9,30	788.715	6,62	1.626.992	7,77	701.129	8,45	691.041	6,08	1.392.170	7,08
<i>A. Bitkisel Ürünler</i>	809.633	8,98	764.875	6,42	1.574.508	7,52	670.603	8,08	666.852	5,87	1.337.456	6,80
<i>B. Hayvansal Ürünler</i>	17.835	0,20	10.297	0,09	28.132	0,13	16.011	0,19	7.601	0,07	23.613	0,12
<i>C. Su Ürünleri</i>	724	0,01	956	0,01	1.680	0,01	463	0,01	650	0,01	1.113	0,01
<i>D. Orman Ürünleri</i>	10.085	0,11	12.587	0,11	22.672	0,11	14.052	0,17	15.937	0,14	29.989	0,15
II. Madencilik ve Taş Ocakçılığı	37.049	0,41	24.336	0,20	61.385	0,29	36.430	0,44	29.031	0,26	65.461	0,33
III. Sanayi	8.140.662	90,29	11.100.024	93,18	19.240.686	91,93	7.560.801	91,11	10.637.478	93,66	18.198.279	92,58
<i>A. İşlenmiş Tarım Ürünleri</i>	465.305	5,16	620.519	5,21	1.085.823	5,19	354.810	4,28	446.625	3,93	801.435	4,08
<i>B. İşlenmiş Petrol Ürünleri</i>	223.843	2,48	196.948	1,65	420.790	2,01	178.719	2,15	167.877	1,48	346.596	1,76
<i>C. Sanayi Ürünleri</i>	7.451.515	82,65	10.282.557	86,31	17.734.072	84,73	7.027.272	84,68	10.022.976	88,25	17.050.248	86,74

Toplam	9.015.989	100	11.913.074	100	20.929.063	100	8.298.360	100	11.357.550	100	19.655.910	100
---------------	------------------	------------	-------------------	------------	-------------------	------------	------------------	------------	-------------------	------------	-------------------	------------

Sektörler	2019*						2020*					
	Bölgelere Giriş		Bölgelerden Çıkış		Toplam		Bölgelere Giriş		Bölgelerden Çıkış		Toplam	
	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%
I. Tarım	701.129	8,45	691.041	6,08	1.392.170	7,08	679.494	7,08	659.357	5,29	1.338.851	6,07
<i>A. Bitkisel Ürünler</i>	670.603	8,08	666.852	5,87	1.337.456	6,80	656.059	6,83	639.496	5,13	1.295.555	5,87
<i>B. Hayvansal Ürünler</i>	16.011	0,19	7.601	0,07	23.613	0,12	9.181	0,10	3.733	0,03	12.914	0,06
<i>C. Su Ürünleri</i>	463	0,01	650	0,01	1.113	0,01	439	0,00	517	0,00	956	0,00
<i>D. Orman Ürünleri</i>	14.052	0,17	15.937	0,14	29.989	0,15	13.815	0,14	15.611	0,13	29.426	0,13
II. Madencilik ve Taş Ocakçılığı	36.430	0,44	29.031	0,26	65.461	0,33	37.093	0,39	24.811	0,20	61.904	0,28
III. Sanayi	7.560.801	91,11	10.637.478	93,66	18.198.279	92,58	8.885.230	92,54	11.772.080	94,51	20.657.310	93,65
<i>A. İşlenmiş Tarım Ürünleri</i>	354.810	4,28	446.625	3,93	801.435	4,08	464.886	4,84	564.102	4,53	1.028.988	4,66
<i>B. İşlenmiş Petrol Ürünleri</i>	178.719	2,15	167.877	1,48	346.596	1,76	105.315	1,10	89.428	0,72	194.743	0,88
<i>C. Sanayi Ürünleri</i>	7.027.272	84,68	10.022.976	88,25	17.050.248	86,74	8.315.030	86,60	11.118.550	89,26	19.433.580	88,10
Toplam	8.298.360	100	11.357.550	100	19.655.910	100	9.601.817	100	12.456.248	100	22.058.066	100

Kaynak: https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Sektorel_Ticaret_Hacmi.pdf (07.04.2020, *05.05.2021)

2.3. SERBEST BÖLGELERDE İSTİHDAM VERİLERİ

Tablo 10'da serbest bölgelerde istihdama ilişkin 2019 yılı bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 10. Serbest Bölgelerde İstihdam (31.12.2019)

Bölgeler	İşçi	Büro Personeli	Diğer	Toplam	%
Ege	15.772	3.589	1.046	20.407	27,50
Bursa	8.405	1.218	284	9.907	13,35
Mersin	7.918	976	2.107	11.001	14,82
Antalya	3.646	733	712	5.091	6,86
İstanbul Endüstri ve Ticaret	4.718	641	0	5.359	7,22
Kocaeli	461	284	1.018	1.763	2,38
TÜBİTAK-MAM Tek.	1.203	377	28	1.608	2,17
Avrupa	3.772	828	0	4.600	6,20
Kayseri	4.070	539	157	4.766	6,42
İzmir	2.948	699	197	3.844	5,18
İstanbul Trakya	2.268	692	34	2.994	4,03
İstanbul Atatürk Havalimanı	500	462	173	1.135	1,53
Adana-Yumurtalık	907	104	121	1.132	1,53
Samsun	280	30	0	310	0,42
Gaziantep	152	50	4	206	0,28
Trabzon	0	0	54	54	0,07
Denizli	23	9	1	33	0,04
Rize	0	4	0	4	0,01
Toplam	57.043	11.235	5.936	74.214	100
%	76,86	15,14	8,00	100	

Kaynak: https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/SB_istihdam.pdf (05.05.2021)

Tablo 10'a göre;

- Serbest bölgelerde çalışan sayısı 74.214'tür. Çalışanları yüzde 76,86'sı işçi, yüzde 15,14'ü büro personeli olarak, kalanı ise bu sınıflandırmalara dâhil olmayan bir biçimde istihdam edilmektedir.
- Serbest bölgelerde çalışanların yüzde 55,67'si Ege, Bursa ve Mersin serbest bölgelerinde istihdam edilmektedir. Toplam çalışan kişi sayısı bakımından istihdama en fazla katkısı olan serbest bölge 20.407 çalışan ile Ege Serbest Bölgesi iken, istihdama en az katkısı olan serbest bölge 4 çalışan ile Rize Serbest Bölgesi'dir.
- Rize ve Trabzon serbest bölgelerinde çalışan işçi yoktur.

Tablo 11'de 2017-2018, 2018-2019 ve 2019-2020 yıllarında serbest bölgelerdeki istihdam karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Tablo 11. 2017-2018, 2018-2019 ve 2019-2020 Yılları Ocak-Aralık Dönemi Serbest Bölgeler İstihdam Verileri

Bölgeler	2017				2018				%
	İşçi	Büro Personeli	Diğer	Toplam	İşçi	Büro Personeli	Diğer	Toplam	
Ege	15.732	3.385	517	19.634	14.694	3.509	504	18.707	-4,72
Bursa	8.696	1.066	311	10.073	8.538	1.110	289	9.937	-1,35
Mersin	6.371	1.012	692	8.075	8.241	1.013	1.122	10.376	28,50
Antalya	2.613	411	998	4.022	3.192	477	857	4.526	12,53
İstanbul Endüstri Ve Ticaret	4.698	1.636	0	6.334	4.710	1.643	0	6.353	0,30
Kocaeli	1.450	95	35	1.580	1.353	68	24	1.445	-8,54
TÜBİTAK-MAM Tek.	994	373	14	1.381	1.082	367	20	1.469	6,37
Avrupa	3.400	828	0	4.228	3.400	828	0	4.228	0,00
Kayseri	3.554	374	118	4.046	3.977	444	175	4.596	13,59
İzmir	1.338	404	297	2.039	2.707	523	268	3.498	71,55
İstanbul Trakya	1.761	560	28	2.349	1.787	574	36	2.397	2,04
İstanbul Atatürk Havalimanı	610	590	82	1.282	647	600	100	1.347	5,07
Adana-Yumurtalık	918	109	240	1.267	933	98	269	1.300	2,60
Samsun	385	54	0	439	304	50	0	354	-19,36
Gaziantep	91	40	5	136	120	43	5	168	23,53
Trabzon	0	0	49	49	0	0	54	54	10,20
Denizli	28	16	1	45	29	17	2	48	6,67
Rize	1	4	0	5	1	4	0	5	0,00
Toplam	52.640	10.957	3.387	66.984	55.715	11.368	3.725	70.808	5,71

Bölgeler	2018				2019*				%
	İşçi	Büro Personeli	Diğer	Toplam	İşçi	Büro Personeli	Diğer	Toplam	
Ege	14.694	3.509	504	18.707	15.772	3.589	1.046	20.407	9,09
Bursa	8.538	1.110	289	9.937	8.405	1.218	284	9.907	-0,30
Mersin	8.241	1.013	1.122	10.376	7.918	976	2.107	11.001	6,02
Antalya	3.192	477	857	4.526	3.646	733	712	5.091	12,48
İstanbul Endüstri Ve Ticaret	4.710	1.643	0	6.353	4.718	641	0	5.359	-15,65
Kocaeli	1.353	68	24	1.445	461	284	1.018	1.763	22,01
TÜBİTAK-MAM Tek.	1.082	367	20	1.469	1.203	377	28	1.608	9,46
Avrupa	3.400	828	0	4.228	3.772	828	0	4.600	8,80
Kayseri	3.977	444	175	4.596	4.070	539	157	4.766	3,70
İzmir	2.707	523	268	3.498	2.948	699	197	3.844	9,89
İstanbul Trakya	1.787	574	36	2.397	2.268	692	34	2.994	24,91
İstanbul Atatürk Havalimanı	647	600	100	1.347	500	462	173	1.135	-15,74
Adana-Yumurtalık	933	98	269	1.300	907	104	121	1.132	-12,92
Samsun	304	50	0	354	280	30	0	310	-12,43
Gaziantep	120	43	5	168	152	50	4	206	22,62
Trabzon	0	0	54	54	0	0	54	54	0,00
Denizli	29	17	2	48	23	9	1	33	-31,25
Rize	1	4	0	5	0	4	0	4	-20,00
Toplam	55.715	11.368	3.725	70.808	57.043	11.235	5.936	74.214	4,81

Bölgeler	2019*				2020*				%
	İşçi	Büro Personeli	Diğer	Toplam	İşçi	Büro Personeli	Diğer	Toplam	
Ege	15.772	3.589	1.046	20.407	15.583	3.609	1.236	20.428	0,10
Bursa	8.405	1.218	284	9.907	9.971	1.246	267	11.484	15,92
Mersin	7.918	976	2.107	11.001	8.186	959	1.603	10.748	-2,30
Antalya	3.646	733	712	5.091	3.808	779	765	5.352	5,13

İstanbul Endüstri Ve Ticaret	4.718	641	0	5.359	4.526	641	0	5.167	-3,58
Kocaeli	461	284	1.018	1.763	812	327	2.237	3.376	91,49
TÜBİTAK-MAM Tek.	1.203	377	28	1.608	1.245	381	30	1.656	2,99
Avrupa	3.772	828	0	4.600	3.772	828	0	4.600	0,00
Kayseri	4.070	539	157	4.766	4.945	572	169	5.686	19,30
İzmir	2.948	699	197	3.844	3.898	580	293	4.771	24,12
İstanbul Trakya	2.268	692	34	2.994	2.427	781	43	3.251	8,58
İstanbul İhtisas (AHL)	500	462	173	1.135	635	738	100	1.473	29,78
Adana-Yumurtalık	907	104	121	1.132	861	105	83	1.049	-7,33
Samsun	280	30	0	310	143	26	0	169	-45,48
Gaziantep	152	50	4	206	178	55	8	241	16,99
Trabzon	0	0	54	54	0	0	20	20	-62,96
Denizli	23	9	1	33	55	17	8	80	142,42
Rize	0	4	0	4	0	2	0	2	-50,00
TOPLAM	57.043	11.235	5.936	74.214	61.045	11.646	6.862	79.553	7,19

Kaynak: https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/SB_istihdam.pdf (08.04.2020, *05.05.2021)

Tablo 11 incelendiğinde;

- 2017'ye göre 2018 yılında serbest bölgelerde çalışan sayısı yüzde 5,71 artarak 70.808 olmuştur.
- 2018'e göre 2019 yılında serbest bölgelerde çalışan sayısı yüzde 4,81 artarak 74.214 olmuştur.
- 2019'a göre 2020 yılında serbest bölgelerde çalışan sayısı yüzde 7,19 artarak 79.553 olmuştur.
- 2017'ye göre 2018 yılında çalışan sayısı oransal olarak en fazla artan bölge yüzde 71,55 ile İzmir Serbest Bölgesi'nde, en fazla azalış yüzde 19,36 ile Samsun Serbest Bölgesi'nde gerçekleşmiştir. Sayısal olarak en fazla artış 2.301 kişi ile Mersin Serbest Bölgesi'nde, en fazla azalış 927 kişi ile Ege Serbest Bölgesi'nde gerçekleşmiştir.
- 2018'e göre 2019 yılında çalışan sayısı oransal olarak en fazla artan bölge yüzde 24,91 ile İstanbul Trakya Serbest Bölgesi'nde, en fazla azalış yüzde 31,25 ile Denizli Serbest Bölgesi'nde gerçekleşmiştir. Sayısal olarak en fazla artış 1.700 kişi ile Ege Serbest Bölgesi'nde, en fazla azalış 994 kişi ile İstanbul Endüstri ve Ticaret Serbest Bölgesi'nde gerçekleşmiştir.
- 2019'a göre 2020 yılında çalışan sayısı oransal olarak en fazla artan bölge yüzde 142,42 ile Denizli Serbest Bölgesi'nde, en fazla azalış yüzde 62,96 ile Trabzon Serbest Bölgesi'nde gerçekleşmiştir. Sayısal olarak en fazla artış 1.613 kişi ile Kocaeli Serbest Bölgesi'nde, en fazla azalış 253 kişi ile Mersin Serbest Bölgesi'nde gerçekleşmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM (SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARI ve VERGİSEL TEŞVİKLER)

1. SERBEST BÖLGELERDE VERGİ MEVZUATI UYGULAMASINA GEÇİŞ

3218 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikler sonrası serbest bölgelerde vergi uygulamaları ve teşvikler, vergi kanunları ile bu kanunların uygulamasına yön veren düzenlemeler getiren ikincil mevzuat hükümlerinin ilgili kısımları, yargı kararları ve akademik çalışmalar dikkate alınarak yapılacak değerlendirmelere bu bölümde yer verilecektir. Zira serbest bölgeleri ilgilendiren kısımlar hariç, mevzuatta yer alan hükümler serbest içinde ve/veya dışında faaliyet gösteren mükellefler için aynen geçerlidir.

Ülkemizde mevcut serbest bölgelerin de hukuki dayanağını oluşturan, ihracata dayalı yatırım ve imalatı teşvik etmek, yabancıların doğrudan yatırımını ve yüksek teknoloji girişini hızlandırmak, firmaları ihracata kanalize etmek ve uluslararası ticareti canlandırmak ve geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması için 6.6.1985 tarihinde kabul edilen 3218 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu" (SBK) 15.6.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Öte yandan serbest bölgelerin kurulması, yönetilmesi, işletilmesi kısacası serbest bölgeler kanunun uygulanmasına yönelik olarak, "Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği" (SBUY) 10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Serbest bölgelerde vergi uygulamalarına yönelik önemli değişiklikler, 06.02.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak, aynı tarihte yürürlüğe giren 5084 sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile gerçekleştirilmiştir. 5084 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi ile SBK 'nın 6'ncı maddesi değiştirilmiş ve 9'uncu maddesi ile SBK 'ya Geçici 3'üncü madde eklenmiştir.

SBK 'nın 6'ncı maddesinin değişmeden önceki hali aşağıdaki gibidir.

"Serbest Bölgeler gümrük hattı dışında sayılır.

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

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca 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 de gelir ve kurumlar vergisinden muaftır.”

Maddenin ikinci fıkrasında hiçbir şarta bağlı olmaksızın vergi uygulanmayacağından, son fıkrasında ise bölgede elde edilen kazancın kambiyo mevzuatına uygun olması şartıyla ülkeye sokulması durumunda gelir vergisi ve kurumlar vergisinden muaf olacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak SBK 'nın 6. maddesinin 5084 sayılı Kanun ve en son olarak 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bir dizi değişikliğe uğrayarak aldığı nihai hal aşağıdaki gibidir.

“Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

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

Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulan kullanıcılar ve işleticiler, yatırım ve üretim safhalarında Cumhurbaşkanınca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılır. Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmayan kullanıcılar, yatırım ve işletme safhalarında bu

Kanun kapsamında yararlanılmayan vergi ve vergi dışı teşviklerden ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yararlandırılır.”

Öte yandan 5084 sayılı Kanun ile SBK 'ya eklenen Geçici 3. madde ise en son 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişikliğe uğramış ve aşağıdaki halini almıştır.

“... ”

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

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimini uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50’ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

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

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

İlgili maddenin değiştirilme gerekçesinde *“Türkiye’de uygulanmakta olan serbest bölge rejiminin en belirgin özelliği bölgede faaliyette bulunan kullanıcılara (mükelleflere) hiçbir koşula bağlı olmaksızın tanınan, sınırsız ve süresiz vergisel teşvikler, bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tâbi olmaları 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.”* ifadelerine yer verilmiştir.⁹¹

Yukarıda yer verilen kanuni düzenleme ve gerekçesinden de anlaşacağı üzere; serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere sağlanan, şartsız ve süresiz vergisel teşviklerden vazgeçilerek, vergi mevzuatının serbest bölgelerde de geçerli olması amaçlanmış ve serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat alan mükellefler (imalat işi ile uğraşanlar hariç) ile serbest bölge dışında faaliyette bulunan mükellefler vergisel durumları itibarıyla aynı konuma getirilmiştir.⁹²

2. SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARI

2.1. VERGİ USUL KANUNU

“Vergilendirme tekniği” olarak da isimlendirilen vergi usul hukuku temel olarak; vergilendirme ilkeleri, vergi ilişkilerine taalluk eden hak, yetki, sorumluluk ve müeyyideleri ele alır.⁹³ Bu bağlamda ülkemizde vergilendirme ile ilgili usuller (mükellefiyet, sorumluluk, süreler, tarh, tahakkuk, tebliğ, yoklama, inceleme, bildirimler, defter tutma, vesikalar (fatura vb.), amortisman ve vergi davaları) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda⁹⁴ açıklanmıştır.

⁹¹<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=26181&pkanunnumarasi=5084> (03.06.2020)

⁹² Yusuf Tüfekçioğlu, “Son Düzenlemeler Işığında Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları”, Ankara, *Vergi Raporu*, S. 72, (2004), s. 39.

⁹³ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku*, 12. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020, s. 29.

⁹⁴ Resmi Gazete Tarih: 10.01.1960 Sayı: 10703

2.1.1. Mükellefiyet

85 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁹⁵ göre; yukarıda açıklandığı üzere serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulanmamasına yönelik hüküm 5084 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmış olduğundan, Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih (06.02.2004) itibarıyla, serbest bölgelerde faaliyet gösteren özel ve tüzel kişi işletmelerinin mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir.

2.1.2. Defter Tutma

5084 sayılı Kanunun 8'inci maddesi ile değişen SBK 'nın 6'ncı maddesine istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı 345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ni yayımlamıştır. 345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁹⁶ göre; *“serbest bölgelerde ticari faaliyette bulunan bütün gerçek ve tüzel kişiler herhangi bir sınıra bağlı kalınmaksızın, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak bilanço esasına göre defter tutacaklardır.”* Bilanço esasına göre tutulması gereken defterler VUK 'un 182'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla serbest bölgede faaliyet göstermek için mükellefiyet tesis ettirenlerin yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri tutması zorunludur.

2.1.3. Kayıt Nizamı

VUK 215'inci maddesinde tutulması mecburi olan defterlere kayıt yapılırken Türk para birimi kullanılacağı hüküm altına alınmış ve belli şartları taşıyan mükelleflerin ise yabancı para birimi ile defter tutabileceği belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı 5084 sayılı Kanun ile kendisine verilen yetkiye istinaden serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin kayıt nizamına ilişkin uyması gereken kuralları ve şartları 348 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁹⁷ ile vuzuha kavuşturmuştur. 348 Sıra No'lu GT 'ye göre;

“Tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler dâhil) serbest bölgede faaliyette bulunan şubeleri ile serbest bölgede faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişilerin serbest bölge dışında ancak Türkiye sınırları içerisinde faaliyette bulunan şubeleri hariç olmak üzere, serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilerden isteyenler defter kayıtlarını Türk para birimi dışında (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasıncı, kuru günlük olarak belirlenen) herhangi bir yabancı para birimi ile yapabileceklerdir.

⁹⁵ Resmi Gazete Tarih: 04.09.2004 Sayı: 25573

⁹⁶ Resmi Gazete Tarih: 28.02.2005 Sayı: 25741

⁹⁷ Resmi Gazete Tarih: 12.05.2015 Sayı: 25813

Serbest bölgede faaliyet gösteren söz konusu mükellefler, Türk para birimiyle veya başka bir yabancı para birimiyle yapılan işlemlerini, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevirecekler, iktisadi işletmeye dâhil kıymetlerin değerleri ile vergi matrahlarını kayıt yapılan para birimine göre tespit edecekler, ancak beyannamelerini (verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla) Türk parasına çevirerek vereceklerdir.

Defter kayıtlarına esas alınan yabancı para biriminden ilk kayıt yapılan hesap dönemi dâhil beşinci hesap döneminin sonuna kadar dönülemeyecektir.

Verginin ödenmesi, mahsubu ve iadesi işlemlerinde de Türk para birimi esas alınacaktır.

Serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, istemeleri halinde defterlerini Türk para birimine göre tutabilecekleri ise tabiidir.”

Tebliğde yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı üzere; serbest bölgelerde yabancı para birimi ile kayıt tutma hususunda muhayyer bırakılmıştır. Yani dileyen mükellefler yabancı para birimi ile kayıt tutabileceklerdir. Ancak serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin yabancı para birimi ile kayıt yapabilmeleri için sadece serbest bölgede faaliyette bulunması gerekmektedir. Merkezi Türkiye bulunan mükelleflerin serbest bölgede şube açması yahut merkezi serbest bölgede bulunan mükelleflerin Türkiye’de şube açması halinde yabancı para birimi kayıt tutulması mümkün değildir.

Öte yandan dikkat edilmesi gereken bir diğer hususta kayıtlarda kullanılacak yabancı para birimin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından kuru günlük olarak belirlenen bir para birimi olması gerekir. Zira Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından kuru günlük olarak belirlenmeyen bir yabancı para birimi ile kayıt yapılamaz. Defter kayıtlarında kullanılacak yabancı para birimi seçimi yapıldıktan sonra ilk kayıt yapılan hesap dönemi de dâhil olmak üzere beş sene boyunca seçilen para biriminden başka bir yabancı ile kayıt yapılamayacak olup, ancak mükellefler diledikleri takdirde defterlerini Türk para birimine göre tutabileceklerdir.

Yapılacak kayıtlarda işlemin gerçekleştiği günün döviz alış kurunun esas alınması gerekmektedir. Ancak verilmesi gereken beyannamelerini (verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla) Türk parasına çevirerek vereceklerdir. Dolayısıyla beyannameye

ekli olan bilanço ve gelir tablosunda da kullanılacak kur beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kurudur. Öte yandan verginin ödenmesi, mahsubu ve iadesi işlemlerinde de Türk para birimi esas alınacaktır.

2.1.4. BA-BS Bildirimi

396 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne⁹⁸ göre, "*bilanço esasına göre defter tutan mükellefler belirli bir haddi (KDV hariç tutarı 5.000,00 TL'yi) aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmekle*" yükümlüdür.

Mezkûr tebliğe göre; serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerde KDV hariç 5.000,00 TL üzerindeki alış ve satışları için Ba-Bs bildiriminde bulunmak zorundadır. Bildirimler mükelleflerin kanuni merkezleri tarafından, şube ve merkez bilgileri birleştirilerek verilecektir. Ancak merkezleri yurt dışında bulunup, sadece serbest bölgede temsilciği yahut şubesi bulunanlar, bildirimlerini yalnızca şube alış veya satışları için yapacaklardır. İthalat ve ihracat işlemleri de Ba-Bs bildirimine konu olacaktır. Mükelleflerin alış ve satış işlemlerinin, söz konusu belgelerin (fatura vb.) düzenlenme tarihi dikkate alınarak, aylık olarak bildirilmesi gerekmektedir. İthalat işlemlerinin bildiriminde gümrük beyannamesi giriş tarihi, ihracat işlemlerinin bildiriminde fiili ihracatın gerçekleştiği tarih esas alınarak işlem tesis edilecektir. Fiili ihracatın gerçekleştiği tarihin tespitine ilişkin "İhracata ilişkin fatura tarihi ve ihracat kapanış tarihlerinin farklı olması durumunda KDV ve KVK açısından beyan edileceği dönem hk." konulu özelgede⁹⁹; ihracatın gerçekleştiği tarih olarak gümrük beyannamelerinin kapanma tarihinin dikkate alınacağı açıklanmıştır. Bu bağlamda ihracat işlemlerine ilişkin verilmesi gereken Form Bs bildirimlerinde dikkate alınması gereken tarih gümrük beyannamesinin kapanma tarihidir. Bildirimlerin yapılması sırasında alıcı veya satıcının vergi kimlik numarası girişi yapılacaktır. Ancak ithalat işlemleri için vergi kimlik numarası yerine "1111111111", ihracat işlemleri için ise "2222222222" girişi yapılacaktır. Serbest bölgelere mal giriş çıkışlarında ve bölge içinde ki mal hareketlerinde kullanılan serbest bölge işlem formu (Serbest bölge işlem formuna ilişkin açıklamalar Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün 1998/2 sayılı Genelgesi'nde¹⁰⁰ yapılmıştır.) bir nevi gümrük beyannamesi gibi işlem görür.¹⁰¹ Serbest bölge-

⁹⁸ Resmi Gazete Tarih: 04.02.2010 Sayı: 27483

⁹⁹ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.04.2016 Tarih ve 93767041-130[39-2014/176]-33 Sayılı Özelgesi,

¹⁰⁰ https://ticaret.gov.tr/data/5b9b964513b8761cc09f9c21/Yeni_Serbest_Bolge_islem_Formu_Uygulamasina_iliskin_Genelge.pdf, (14.06.2020)

lerde faaliyet gösteren firmaların yurt içine gerçekleştirdikleri satışların, form Bs ile bildirilmesinde serbest bölge işlem formu tarih ve tutarının dikkate alınması gerekmektedir.

2.2. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun¹⁰² (GVK) konusu, mezkûr Kanunun birinci maddesine göre, gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettiği gelirlerin (kazanç ve iratların) safi tutarlarının vergilendirilmesidir. Aynı Kanunun ikinci maddesinde gelirin unsurları sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Gelire giren kazanç ve iratlar; ticari, zirai ve mesleki kazançlar, ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi unsurdan oluşmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun¹⁰³ (KVK) birinci maddesine göre mezkûr Kanunun konusu, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kurum kazancının vergilendirilmesidir. Ancak KVK'nın 6'ncı maddesinde; Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettikleri, GVK'nin ticari kazanç için geçerli olan hükümlerine göre tespit edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacaktır.

Kurumlar ve Gelir Vergisi Kanunlarının metinlerinde esas itibarıyla serbest bölgelerden elde edilen kazançların istisna olacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Aksine KVK'nin 35. maddesinde, diğer kanunlarda yer alan muafiyet ve istisna hükümlerinin geçersiz olduğu, Geçici birinci maddesinde ise bu Kanunun yürürlüğe girmesinden evvel başka kanunlarda yer alan muafiyet ve istisnalar hakkında 35. maddenin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.¹⁰⁴ KVK'nin 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girdiği ve Serbest Bölgeler Kanunu ile getirilen istisnanın yürürlük tarihinin 06.02.2004 olduğu hususu birlikte değerlendirildiğinde, kurumlar vergisine ilişkin SBK'da düzenlenen kazanç istisnası Kurumlar Vergisi için cari olan mevzuat hükümlerine istinaden geçerlidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeye benzer bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle serbest bölge kazançları ile ilgili istisnanın başka bir kanunda yer alıyor olması Gelir Vergisi Kanunu açısından problem teşkil etmemektedir.

¹⁰¹ Dölek, a.g.e., s. 60.

¹⁰² Resmi Gazete Tarih: 06.01.1961 Sayı: 10700

¹⁰³ Resmi Gazete Tarih: 21.06.2006 Sayı: 26205

¹⁰⁴ U. Şebnem Veske Kazan vd. , "Serbest Bölgelerde Müşterek Genel Giderlerle Amortismanların Dağılımı", Ankara, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 192 (2015), s. 170.

5084 sayılı Yasa ile yapılan değişikle serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti nihayete ermiştir.¹⁰⁵ Ancak 5084 sayılı Yasa ile SBK 'ya eklenen geçici 3'üncü madde ile gelir ve kurumlar vergisi açısından istisna düzenlemesi yapılmıştır. Getirilen istisna uygulamasının kapsamı zaman içerisinde değişikliğe uğramıştır. İstisna uygulamasında yapılan değişikler tarih sırasıyla aşağıdaki gibidir.

5084 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile yapılan düzenlemeye göre;

“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla (06.02.2004) bu Kanun'a göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.”

5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un¹⁰⁶ 7'nci maddesi¹⁰⁷ ile yapılan düzenlemeye göre;

“Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.”

6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un¹⁰⁸ 7'nci maddesi ile yapılan düzenlemeye göre;

“Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulu-

¹⁰⁵ Vergi Müfettişleri Derneği, *Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara, 2017, C.2, s.150.

¹⁰⁶ Resmi Gazete Tarih: 25.11.2008 Sayı: 27065

¹⁰⁷ 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹⁰⁸ Resmi Gazete Tarih: 24.02.2017 Sayı: 29989

nanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.”

06 Şubat 2004 (bu tarih dâhil) tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, kazanılmış haklarının korunması maksadıyla, bölgedeki faaliyetleri neticesinde elde ettikleri kazançlar, faaliyet ruhsatlarında geçerli süre ile kayıtlı ve mahdud olmak üzere istisnadır.¹⁰⁹ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne¹¹⁰ (KV Genel Tebliği) göre; *“istisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan kurumlar ile kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.”* 01.01.2009 tarihi itibariyle de serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerden sadece imalat (üretim) faaliyetinde bulunan mükelleflerin, münhasıran bu bölgede imalat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları istisna kapsamında tutularak istisnanın kapsamı daraltılmıştır. 5810 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeye göre, 06.02.2004 tarihi öncesi veya sonrasında ruhsat alınmasının, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki üretim faaliyetleri neticesinde elde ettikleri kazançlar için istisna uygulanmasına bir etkisi bulunmamaktadır.¹¹¹ 24.02.2017 tarihi itibariyle ise serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin yanı sıra bazı hizmet üretimi faaliyetinde bulunan mükelleflerde belirli şartlar dâhilinde istisna kapsamına alınarak istisnanın kapsamı genişletilmiştir.¹¹²

SBK 'nın geçici üçüncü maddesinde kazançları gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olan mükellefler, genel itibariyle GVK için gerçek kişiler, KVK için ise tüzel kişilerdir.

¹⁰⁹ İlhan Kırıktaş, “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul Ve Esasları Özellik Arz Eden Hususlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2004, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3452> (12.07.2020)

¹¹⁰ Resmi Gazete: 03.04.2007 Sayı: 26482

¹¹¹ Cem Tekin, “5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler”, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-subat-sayi-62_mdergi_8867a-00_/serb.-bolgelerde-vergisel-tesvikler/serb.-bolgelerde-vergisel-tesvik-ler.html?query=5810+SAYILI+KANUNLA+YAPILAN+DE%4%9E%4%B0%5%9E%4%B0KL%4%B0KLER (14.08.2020)

¹¹² Sevgi Sürmeli Sarıgül, Betül Altay Topçu, “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Yeni Düzenlemeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, C.22, S. 1 (2019), s. 141.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci ve 2'nci maddesine göre; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının (talep edilmesi halinde) kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.¹¹³

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükellefler arasında saydığı sermaye şirketleri Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir. Serbest bölgelerde anonim ve limited şirket dışında KVK 'da belirtilen diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin (eshamlı komandit şirket, kooperatif vd.) faaliyet gösterdiğine bugüne kadar pek rastlanılmamıştır.¹¹⁴

TTK 'nın 124'üncü maddesine göre kolektif ve adi komandit şirketler şahıs şirketi olarak sayılmıştır. Borçlar Kanunu'na göre tesis edilen adi ortaklıkta esasında bir şahıs şirkettir. Bu üç şirketin kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur. Gelir vergisi mükellefleri gerçek kişiler olmasına rağmen, GVK'nin 37'nci maddesinde; her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, kolektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların, ortaklık kârından aldıkları payların şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır. Yapılan açıklamalara göre, tüzel kişiliği haiz olan kolektif şirketlerin gelir vergisi açısından tüzel kişiliği göz önüne alınmamış, şirket ortaklığı bulunan gerçek kişiler hisseleri nispetinde gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilmiştir. Faaliyet ruhsatının kolektif şirket adına düzenlenmesi durumunda, SBK'da yer alan istisnadan gelir vergisi mükellefi olan şirket ortakları yararlanabilecektir.¹¹⁵ Öte yandan 5084 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme genel bir düzenleme olduğundan adi komandit ve adi şirketlerin, bu bölgelerde istisna kapsamında elde ettiği kazançların ortakların hisseleri oranında beyan edilmesi halinde istisna olarak değerlendirilmesi gerekir.¹¹⁶

Kurumlar Vergisi (KV) Genel Tebliği'ne göre; *“hizmet ihracının geliştirilmesi amacıyla istisna kapsamına alınan bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme¹¹⁷, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerinin;*

¹¹³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, İstanbul, 2014, C. 2, s.3.

¹¹⁴ İlhan Kırıktaş, “Serbest Bölge Kaynaklı Kazançların Dağıtım-Transferi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3710> (12.07.2020)

¹¹⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 26.02.2013 Tarih ve 62030549-120[94-2012/829]-277 Sayılı Özelgesi

¹¹⁶ Cemali Oktay, “3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununda 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Yapılan Düzenlemeye İlişkin Bir Husus”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 201 (2005), s. 77-78.

¹¹⁷ “Gümrük Antrepolarında Veya Serbest Bölgelerde Yapılabilecek Elleçleme Faaliyetlerine İlişkin Liste” Gümrük Yönetmeliği'nin 63 nolu ekinde sayılmak suretiyle belirtilmiştir. (Resmi Gazete Tarih: 07.10.2009)

- *Tamamının Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi dolayısıyla hizmet yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması,*
- *Anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi ve Türkiye’ye dönüşlerinin olmaması,*
- *Bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların **yalnızca** yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması şartlarını sağlaması halinde istisna uygulamasından yararlanması mümkündür.”*

Söz konusu hizmetlerin tamamının GVK ve KVK 'ya göre dar mükellef statüsünde olan mükelleflere verilmesi, hizmet konusu malların doğrudan ya da dolaylı olarak Türkiye’ye girişinin olmaması ve belirtilen hizmetleri sunmak üzere ruhsat alan firmaların sadece yurt dışına yönelik faaliyette bulunması halinde istisnadan yararlanılabilecektir. Bu bağlamda sayılan şartların hepsinin birlikte gerçekleşmemesi durumunda istisnadan söz edilemeyecektir. Şöyle ki; Kanunda sayılan hizmetlerden herhangi birini gerçekleştirmek üzere ruhsat alan firmanın, tam mükellef bir gerçek veya tüzel kişiye aynı hizmeti bir kere bile olsa vermesi durumunda, yurt içine vermiş olduğu hizmet nedeniyle hem tam hem de dar mükelleflere vermiş olduğu hizmetlerin tümü üzerinden genel esaslar çerçevesinde vergilendirilecektir.

2.2.1. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

KV Genel Tebliği’ne göre; “*Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hâsıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır.*”

Serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların olağan faaliyetleri dışındaki, gayrimenkul ve diğer sabit kıymet satışı gibi faaliyetlerden elde ettiği kazançların söz konu-

Sayı: 27369 Mükerrer) Elleçleme kapsamında istisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin gerçekleştirdikleri işlemlerin elleçleme olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğini bu listeye göre tespit edilebilecektir.

su istisna kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir.¹¹⁸ Buna göre üretim faaliyeti dışındaki danışmanlık, komisyon vb. gelirlerde istisnadan yararlanamayacaktır.

Ancak idare tarafından verilen özalgede gayrimenkul ve diğler sabit kıymet satışlarının istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğı konusu, söz konusu iktisadi kıymetlerin üretim faaliyetine bağılı olup olmamasına göre ayrıma tabi tutulmuştur. Şöyle ki serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin;¹¹⁹

- *“Üretim faaliyetiyle ilgili olan makine tesisat ve demirbaşların satışından elde edilen kazançları (satışa konu edilen iktisadi kıymetlerin faaliyet ruhsatında yer alan üretim faaliyetinde bulunmak üzere bölgeye getirildiğinin ilgili maddeden alınacak bir yazı ile tevsik edilmesi şartıyla) istisna kapsamında değerlendirilecektir.*
- *Satışa konu ettiğı makine, tesisat ve demirbaşlardan üretim faaliyeti konusu ile ilgili olmayanlar ile bina satışından elde ettiğı kazancın ise istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.*
- *Aktifinde kayıtlı olan ve serbest bölgedeki üretim faaliyetinde kullanılan binanın satılması neticesinde elde edilen kazancın %75'lik kısmı, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartları taşıması halinde kurumlar vergisinden istisnadır.”*

Buna göre üretim faaliyetiyle ilgili olduğunun ispat ve tevsik edilmesi halinde makine, tesisat ve demirbaşların satışından elde edilen kazançlara istisna uygulanması mümkündür. Ancak söz konusu iktisadi kıymetlerin, imalat faaliyetinde kullanılmak üzere edinildiğinin ispat ve tevsik edilememesi halinde söz konusu kıymetlerin satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir. Öte yandan imalat faaliyetinde kullanılsa bile gayrimenkul satışlarından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilemeyecek olup, şartları taşıması halinde Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan diğler istisnalardan faydalanabilecektir.

Ancak Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinde *“... üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların ...”* istisna kapsamında olduğu, KV Genel Tebliğ'i'nde ise *“üretim dışı faaliyetlerden”* ve *“faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından”* elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğı hüküm altına alın-

¹¹⁸ Emre Kartaloğlu, “Serbest Bölgelerde elde Edilen Faaliyet Dışı Kazançların İstisna Kapsamına Girip Girmeyeceğı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 203 (2005), s. 92.

¹¹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 13.05.2013 Tarih ve 62030549-125[5-2012/332]-711 Sayılı Özelgesi

mıştır. Buna göre serbest bölgede faaliyette bulunan bir mükellefin makine satışından elde ettiği kazancın istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için; faaliyet ruhsatın makine imalatı için verilmiş olması gerekir. Özelgede dolaylı yoldan üretim faaliyetine bağlı bir satış olarak değerlendirilen makine satışından elde edilen kazançta istisna uygulanmasının yerinde olmadığı, Kanun ve Tebliğ hükümlerine aykırı olduğu kanaatini taşıyoruz.

KV Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre *“istisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hâsılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hâsılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.”* Bu ise serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin tutmak zorunda oldukları kanuni defterlerine yapacakları kayıtlarda yardımcı/alt hesap kullanımı ile gerçekleştirilebilir.

Serbest bölgelerden elde edilen kazançlar, kurumlar vergisi beyannamesinde “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar” bölümünde gösterilecektir. KV Genel Tebliği'ne göre *“serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.”* Buna göre serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler tarafından verilecek beyannamelerde, istisna kapsamındaki faaliyetten kaynaklanan zarar kadar “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider” beyan edilmesi gerekir.¹²⁰

KV Genel Tebliği'ne göre *“teknoloji geliştirme bölgelerinde olduğu gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, kurum kazancına dâhil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.”*

Hibe şeklinde sağlanan destek tutarlarının istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı hususunda dikkat edilmesi gereken nokta; Ar-Ge projesi kapsamında sağlanmış olmasıdır. Nitekim serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan bir firmanın Kalkınma

¹²⁰ <https://www.vergidegundem.com/tr/customPaper?b=/serbest-bolge->

ler&publicationFile=&id=666661753&headerId=200561&articleId1=666661751&articleId2=1823766&articleId3=666661753&articleId4=666661754&articleId5=666661755&articleId6=666661756&articleId7=666661757&articleId8=666661758&articleId9=666661759&articleId10=666661760&articleId11=666661761&articleId12=666661762&articleId13=666661762&articleId14=666661763&articleId15=666661764&articleId16=666661765&articleId17=666661766&articleId18=666661767&articleId19=666661768&articleId20=&articleId21=&articleId22=&articleId23=&articleId24=&articleId25=&articleId26=(16.06.2021)

Ajansından yeni teknolojiye sahip bir ambalajlama makinesi için temin ettiği hibenin istisna olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine ilişkin görüş soran mükellefe idare tarafından; “... ürünlerin paketlenmesi ve ambalajlanması amacıyla yapmış olduğu makine alımının ar-ge projesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığı ve... Serbest Bölgesinde üretim faaliyetinde bulunan şirketinize... Kalkınma Ajansı tarafından sağlanan makine alımına ilişkin destek, üretim faaliyeti dışında elde edilen bir kazanç niteliği taşıdığından, serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceğine” ilişkin görüş verilmiştir.¹²¹ Öte yandan serbest bölgede faaliyet gösteren şirketin üretim faaliyeti ile ilgili olarak... Kalkınma Ajansı'nın Teknolojik Destek Programı kapsamında kabul edilen proje için alınacak hibe tutarının kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı hususunda görüş soran mükellefe idare tarafından; “Kalkınma Ajansı'ndan alınacak hibenin faaliyet ruhsatınızda belirtilen üretim faaliyetinizle ilgili olması kaydıyla... kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesinin mümkün olduğuna” dair görüş verilmiştir.¹²²

TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları; üretim faaliyetine yönelik bir Ar-Ge projesi kapsamında sağlanması şartıyla istisnadan yararlanacak, aksi takdirde kurum kazancına dâhil edilecektir.

2.2.1.1. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Mevduat Faizi ve Repo Gelirleri

KV Genel Tebliği'ne göre; “serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir. Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hâsılattan, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılanaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanununun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.”

¹²¹ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 14.05.2013 Tarih ve 49327596-125[KVK.2012.ÖZ.39]-115 Sayılı Özelgesi

¹²² İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 22.08.2013 Tarih ve 84098128-125[5-2013/3]-526 Sayılı Özelgesi

KV Genel Tebliği'nde yer alan örneğe göre; “merkezi Ankara’da bulunan şirketin serbest bölgede konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetiyle uğraşan şubesinin, bu faaliyet çerçevesinde 15 Nisan 2007 tarihinde elde ettiği hasılatının 4 Haziran 2007 tarihinde yapacağı borç ödemesine kadar repoda değerlendirilmesi halinde, bahse konu repo işleminden elde edilen gelirler istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisnadan yararlanabilmesi mümkün olamayacaktır.”

Serbest bölgelerde elde edilen faiz gelirlerinin istisnadan yararlanması için “...serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde..” elde edilmesi ve “...serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında değerlendirilmesi...” gereklidir.

KV Genel Tebliği'nde her ne kadar “...serbest bölgelerdeki mevduat hesaplarında...” ibaresine yer verilse de; nerede elde edildiğinden bağımsız olarak, mükelleflerin serbest bölgedeki faaliyetlerinden elde ettiği hâsılatı, gerek serbest bölgede gerekse serbest bölge dışındaki banka hesaplarında, geçici olarak değerlendirilmesinden doğan kazançları istisna uygulamasına konu edilebilecektir.¹²³

İstisna uygulamasında bir diğer sorunda “...ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak...” ifadesinin muğlâklığıdır. “Zira “ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği açık değildir. Ne kadarlık bir süre geçici olarak kabul edilecektir? Dönem sonları itibariyle, söz konusu hesaplarda bulunup da henüz ödemelerde kullanılıp kullanılmayacağı belli olmayan paralar nedeniyle ne gibi bir işlem yapılacaktır? Veyahut ödemelerde kullanılmak üzere bu hesaplara alındığı ve bu nedenle de istisnadan yararlanıldığı halde, çeşitli nedenlerle ödemelerde kullanılmayan paralardan elde edilen gelirler nedeniyle geçmiş dönemler için ne gibi bir işlem yapılacaktır?”¹²⁴ Bu nedenle bu kapsamda elde ettiği faiz gelirlerini istisna uygulamasına konu etmek isteyen firmaların tedbirli davranmaları yerinde olacaktır.¹²⁵

¹²³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Vergi Dünyasında 500 Soru 500 Cevap*, İstanbul, 2016, s.340-341.

¹²⁴ İrfan Vural, “Serbest Bölgelerde Elde Edilen Mevduat Faizi Ve Repo Gelirlerinin İstisna Karşısındaki Durumu” s. 3-4., https://www.bakis.com.tr/wp-content/uploads/2017/06/serbest_bolgelerde_elde_edilen_mevduat_ve_repo_gelirlerinin_istisna_karsisindaki_durumu.pdf (25.06.2021)

¹²⁵ İrfan Vural, “Serbest Bölgelerde Elde Edilen Mevduat Faizi Ve Repo Gelirlerinin İstisna Karşısındaki Durumu” s. 4., https://www.bakis.com.tr/wp-content/uploads/2017/06/serbest_bolgelerde_elde_edilen_mevduat_ve_repo_gelirlerinin_istisna_karsisindaki_durumu.pdf

Serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, serbest bölgede istisna kapsamındaki faaliyetlerinden elde ettikleri hâsılatlardan elde ettikleri faiz ve repo gelirlerini yardımcı (alt) hesaplarda ayrı ayrı takip etmeleri faydalı olacaktır. Yahut söz konusu türden kazançları için aynı bankada ayrı bir hesap ya da farklı bir bankada hesap açılarak takip etmeleri işlerini kolaylaştıracaktır. Aynı şekilde ayrı hesaplarda takip edilen hâsılatlardan elde edilen faiz veya repo gelirinin de istisna uygulamasına konu olabilmesi için bölgedeki istisna kapsamında değerlendirilmesi gereken kazancın elde edilmesi için; temin edilen hammadde, yardımcı malzeme vb. alımında ya da yapılan giderlerle ilgili ödemelerde kullanılması gerekecektir. Buna göre istisna kapsamında elde edilen hâsılat, yapılan harcama ve giderlerin ayrı bir banka hesabında takip edilmesi; yani gelen ve giden paraların tek hesaptan izlenmesi, elde faiz ve repo gelirinin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin tespiti açısından kolaylık sağlayacaktır.

2.2.1.2. Kazancın Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Durumu

İstisna kazancın tespiti noktasında sorun teşkil eden bir durum kanunen kabul edilmeyen giderlerdir. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) kurum kazancının ya da ticari kazancın tespitinde indirilemeyecek giderlerdir. Bu tür harcamalar yasa emri gereğince ticari kazancın elde edilmesi ve idamesiyle ilgili olsa bile matrahtan düşülemez.¹²⁶ İndirimi kabul edilmeyen giderler ticari kazançlar için, Gelir Vergisi Kanununun 41'inci, kurum kazancı için Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinde sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Bir kısım giderlerin ise indirim olarak kabul edilmeyeceği özel kanunlarında hüküm altına alınmıştır. Örneğin; özel iletişim vergisinin, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemeyeceği, Gider Vergileri Kanununun 39'uncu maddesinde; otomobil, arazi taşıtı vb. ile uçak ve helikopterler için ödenen vergilerin gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde, gerek özel kanun gerek mali mevzuatta yer verilen hükümler gereğince kanunen kabul edilmeyen gider olarak belirtilen harcamaların vergi matrahının tespitinde ilave şekilde dikkate alınması gerekmektedir. Ancak bu noktada kanunen kabul edilmeyen giderlerin istisna kazancın hesaplamasında dikkate alınıp alınmayacağı hususu önem arz etmektedir. Özellikle serbest bölge kazanç istisnasının hesaplanmasının ne

con-

[tent/uploads/2017/06/serbest_bolgelerde_elde_edinilen_mevduat_ve_repo_gelirlerinin_istisna_karsisindaki_durumu.pdf](#) (25.06.2021)

¹²⁶ Vergi Müfettişleri Derneği, *Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara, 2017, C.2, s.122.

şekilde yapılması gerektiği hususu vergi kanunları ile bunlara bağlı düzenleyici işlemlerde net şekilde ortaya konulmamıştır. Bu bağlamda, mükellefler istisna olarak vergi matrahının dışında tutulacak kazancını istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hâsılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerektiği gibi KKEG 'lerin de bu ayrımı sağlayacak şekilde takip edilmesi gerekmektedir.

Serbest bölge kazançları istisnasının bir kazanç istisnası olduğu daha önce açıklanmıştı. Ancak buradaki kazancın yasal defterlerden tespit edilen ve beyannameye ticari bilanço karı olarak yansıyan tutar mı? , yoksa ticari bilanço karının üzerine ilave edilecek KKEG ile birlikte bulunan mali kar mı? olduğu hususu KV Genel Tebliğinde açık değildir. Ya da serbest bölgede faaliyet gösteren ve kazancının tamamı istisna kapsamında olan firmalar beyannameye KKEG göstermeyecekler midir?

Bu gibi durumlar istisna kazanç tutarının tespiti açısından uygulama birliğini bozmakta ve çeşitli uygulamalara sebep olmaktadır. Dolayısıyla vergi denetim hizmetinde ortaya çıkan farklı hesaplama yöntemleri mükelleflerin cezai durumlarla karşılaşmalarına sebebiyet verecek ve vergiye gönüllü uyum seviyesini etkileyecektir.

Örnek: Sadece serbest faaliyet gösteren, Kanun ve KV Genel Tebliğindeki bütün şartları taşıyan ve tüm kazancı istisna kapsamında değerlendirilmesi gereken firmanın ticari bilanço karı ve KKEG 'leri aşağıda verilmiştir. KKEG 'lerin tamamı özel iletişim vergisi ve motorlu taşıtlar vergisinden kaynaklanmaktadır.

	Durum (1)	Durum (2)
Ticari Bilanço Karı	10.000,00	0,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	1.000,00	1.000,00

Yukarıda zikrettiğimiz ihtimalleri örnek üzerinden somutlaştırırsak;

1) Kazancın yasal defterlerden tespit edilen ve beyannameye ticari bilanço karı olarak yansıyan tutarın üzerine ilave edilecek KKEG ile birlikte bulunan mali karın, serbest bölgelerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmesi durumunda, serbest bölge kazancı ve firmanın vergi karşındaki durumu aşağıdaki gibi olacaktır.

	Durum (1)	Durum (2)
Ticari Bilanço Karı (1)	10.000,00	0,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (2)	1.000,00	1.000,00
Serbest Bölge Kazancı (1+2)=(3)	11.000,00	1.000,00

Matrah (1+2) -(3)	0,00	0,00
-------------------	------	------

Durum (1)'e göre istisna kazanç tutarı 11.000 TL, Durum (2)'ye göre 1.000 TL'dir. Ancak burada dikkati çeken nokta, Durum (2)' ye göre firmanın istisna kazanç tutarı sadece KKEG 'lerin toplamından oluşmasıdır. Her iki durumda da firmanın matrahı 0,00 TL'dir.

2) Kazancın yasal defterlerden tespit edilen ve beyannameye ticari bilanço karı olarak yansıyan tutarın serbest bölgelerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmesi durumunda serbest bölge kazancı ve firmanın vergi karşındaki durumu aşağıdaki gibi olacaktır.

	Durum (1)	Durum (2)
Ticari Bilanço Karı (1)	10.000,00	0,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (2)	1.000,00	1.000,00
Serbest Bölge Kazancı (1+2)=(3)	10.000,00	0,00
Matrah (1+2) -(3)	1.000,00	1.000,00

Durum (1)'e göre istisna kazanç tutarı 10.000 TL, Durum (2)'ye göre 0,00 TL'dir. Ancak burada dikkati çeken nokta firmanın her iki durumda da KKEG kadar, yani 1.000 TL matrahı oluşmaktadır.

3) Kazancın yasal defterlerden tespit edilen ve beyannameye ticari bilanço karı olarak yansıyan tutarın serbest bölgelerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmesi ve beyannameye KKEG 'lerin hiç gösterilmemesi durumunda serbest bölge kazancı ve firmanın vergi karşındaki durumu aşağıdaki gibi olacaktır.

	Durum (1)	Durum (2)
Ticari Bilanço Karı (1)	10.000,00	0,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (2)	0,00	0,00
Serbest Bölge Kazancı (1+2)=(3)	10.000,00	0,00
Matrah (1+2) -(3)	0,00	0,00

Durum (1)'e göre istisna kazanç tutarı 10.000 TL, Durum (2)'ye göre 0,00 TL'dir. Her iki durumda da firmanın matrahı 0,00 TL'dir.

Serbest bölgelerde istisna uygulamasına konu olan faaliyetin zararlarla neticelenmesi halinde, istisna kapsamındaki faaliyetten kaynaklanan zarar kadar "Kanunen Ka-

bul Edilmeyen Gider” beyan edilmesi gerektiği yukarıda açıklanmıştı. Burada ise serbest faaliyet gösteren firmanın zarar etmesi ve KKEG’sinin de bulunması durumu üzerinde durulacaktır.

Örnek: YİĞİT A.Ş. Bursa merkezde ve Bursa Serbest Bölgesi’nde faaliyet göstermektedir. Bursa merkezdeki faaliyetinden 10.000,00 TL zarar, serbest bölgedeki faaliyetinden de 10.000,00 TL zarar etmiştir. Ayrıca firmanın 10.000 TL’de KKEG’si bulunmaktadır. KKEG’lerin tamamı serbest bölgedeki faaliyet nedeniyle katlanılan özel iletişim vergisi ve motorlu taşıtlar vergisinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda firmanın ticari bilanço zararı 20.000 TL olmaktadır.

Ticari Bilanço Zararı (1)	20.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (2)	20.000,00
Serbest Bölge Kazancı (1+2)=(3)	0,00
Matrah (1+2) -(3)	0,00

Yukarıda yer alan verilere göre; firmanın matrahı 0,00 TL’dir. Ancak firmanın gelecek yıla devretmesi gereken 10.000 TL zararı, firmanın istisna faaliyete isabet eden KKEG’si nedeniyle erimiştir. Aslında, bu durum, bir önceki örneğin 2’inci şıkkındaki gibi KKEG kadar matrah oluşumuna neden olmakta, ancak bu matrah ertesi seneye yahut matrah oluşacak seneye transfer edilmiş olmaktadır.

Bize göre; mevcut düzenlemeler doğrultusunda, serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların istisna uygulamasına konu olması gereken kazançları yasal defterlerinde “Ticari Bilanço Karı” olarak meydana gelen kazançlarıdır. Bu kazançlara isabet eden “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler” inde beyannamede gösterilmesi gereklidir. Ancak yukarıda örneklerle açıklamaya çalıştığımız gibi KKEG ’ler istisna kazancın beyanı noktasında önemli sorunlara yol açmaktadır. Bu nedenle serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların istisna uygulamasına konu olan kazançlarına isabet eden KKEG ’lerin “Diğer İndirimler” başlığı altında değerlendirilmesi gerektiği, bu şekilde uygulama yapılması halinde KKEG’ler kadar vergi matrahıyla muhatap olma ve geçmiş yıl zararlarının devredilememesi konusundaki problemlerin ortadan kalkacağı kanaatindeyiz.

Görüldüğü üzere serbest bölgelerden elde edilen kazançlara tanınan istisnada sorun teşkil eden bir durumda KKEG niteliğindeki harcamalardır. İstisna kazanç tutarının tespiti, vergiyle muhatap olma ve geçmiş yıl zararları açısından KKEG niteliğindeki harcamaların nasıl değerlendirileceği konusunda tebliğde gerekli düzenlemelerin ya-

pılmasının zaruri olduğu kanaatindeyiz. Yapılacak düzenleme ile hem mükellefler hem de vergi denetimi aşamasındaki farklı yorum ve uygulamaların önüne geçilecektir.

2.2.2. İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna

KV Genel Tebliği'ne göre; “*serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.*

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında 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 yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.”

Serbest bölgelerde imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınan istisnanın sınırları çizilerek kapsamı netleştirilmiş ve üretim faaliyetinde bulunan firmaların ana faaliyetleri (yani sadece faaliyet ruhsatında belirtilen alanda üretilen ürünlerin satışı) nedeniyle elde ettikleri kazanç istisna kapsamında iken, bunun dışındaki diğer faaliyetlerden (demirbaş ve sabit kıymet satışı gibi) elde edilen kazançların istisna olarak değerlendirilemeyeceğinin altı çizilmiştir.¹²⁷

Ayrıca maliye idaresi üretim faaliyeti sırasında ortaya çıkan, fire olarak nitelendirilen atık ve/veya parçaların satışından elde edilen kazançları, üretim faaliyetinden elde

¹²⁷ Yılmaz Sezer, “Serbest Bölgelerde Demirbaş Satışı”, Dünya Gazetesi, 02 Ağustos 2015, <https://www.dunya.com/gundem/serbest-bolgelerde-demirbas-satisi-haberi-287816> (23.06.2021)

edilmediğinden, istisna olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı yönünde görüş beyan etmiştir.¹²⁸

Ancak fire şeklindeki atık ve parçaların imalat faaliyeti sırasında ortaya çıkması ve maddi değeri bulunması durumunda, atık ve parçaların satışından elde edilen kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Çünkü bahsedilen atık ve parçalar yapılan imalat faaliyeti olmasaydı ortaya çıkmayacaktı. Bahsedilen firma ayrıca ortaya çıkan atık ya da parçaların ticaretini yapmamaktadır. Bilakis faaliyet ruhsatına uygun olarak gerçekleştirdiği imalat neticesinde ortaya çıkan atık ve parçalardan kaynaklı elde edilen bir gelirdir. Bu nedenle SBK'nın geçici üçüncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

KV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre; SBK'da imalat faaliyetlerine yönelik olarak düzenlenen istisnadan yararlanmak isteyen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin; bölgede "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsat, sanayi sicil belgesi ve kapasite raporlarının birer örneği ile imalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösterir listeyi; ilk kez mükellefiyet kaydı açtıranlar mükellefiyet tesisinde, durum değişikliğinde (farklı bir alanda üretimde bulunmak için ruhsatta yapılan değişiklik gibi) ise değişikliği takip eden verilmesi gereken ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

2.2.3. İstisna Kapsamındaki Fason İmalat

KV Genel Tebliği'ne göre; *"istisna 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,*

¹²⁸ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 07.04.2017 Tarih ve 17192610-125[ÖZG-15/45]-11382 Sayılı Özelgesi

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

- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,

- Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi,

gerekmektedir.”

Öte yandan serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir firmanın Türkiye içinden serbest bölgeye fason olarak iş alması durumunda, yapılan imalat kendi üretim faaliyeti kapsamında olmadığından bu faaliyete ilişkin kazancın istisna uygulamasına konu edilmesi mümkün değildir.¹²⁹

KV Genel Tebliği'ne göre “serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 6/2/2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 1: 6/2/2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir kurumun aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda; serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 2: 6/2/2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatıyla uğraşan bir kurumun, aynı zamanda ham bez ithal edip yurt içine veya yurt dışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 3: Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir kurumun, 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

¹²⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 05.09.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-1469 Sayılı Özelgesi

payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklendiği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, söz konusu imalat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamı istisna kapsamında değerlendirilecektir.”

2.2.4. Müşterek Genel Giderler Ve Amortismanların Dağıtımı

KV Genel Tebliği'ne göre “merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, 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.”

KV Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre yapılacak maliyet hesabında gelir tablosunda faaliyet giderleri olarak gruplandırılan; Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Pazarlama-Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderleri ile Satılan Malın Maliyeti toplamı dikkate alınacak, gelir tablosunda yer alan diğer giderler (finansman giderleri, faiz, komisyon, karşılık giderleri ve diğer olağan ve olağandışı giderler) hesaplama dâhil edilmeyecektir.¹³⁰

KV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar dâhilinde, “hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortismanlara tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, 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 dağıtımına tabi tutulacaktır. “

Bu bağlamda; şirketin istisna olan ve olmayan faaliyetlerine ait ortak genel giderlerin dağıtımının nasıl olacağı hususunda görüş talep eden mükellefe; “istisna kapsamındaki işler ile istisna kapsamında olmayan faaliyetinin birlikte yapılması sonucu ortaya çıkan müşterek genel giderlerin dağıtımında, istisna kapsamındaki faaliyetlerinize ilişkin maliyetler ile istisna dışı faaliyetlerinize ilişkin maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranının dikkate alınması gerektiği” yönünde görüş verilmiştir.¹³¹

Burada dikkat edilmesi gereken husus tek bir mükellefiyet üzerinden hem serbest bölgede hem de serbest bölge dışında faaliyette bulunan firmaların, serbest bölgede

¹³⁰ Tüfekçioğlu, a.g.m. , s.41.

¹³¹ Gelir İdaresi Başkanlığının 14.09.2015 tarih ve 84098128-125[5-2014/17]-444 sayılı Özelgesi

gerçekleştirdikleri faaliyetlerinin istisna kapsamında olup olmadığıdır. Ayrıca istisna kazancın tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hâsılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerektiği daha önce açıklanmıştı. Bu bağlamda istisna kazancın doğru tespiti açısından, hem serbest bölgede hem de serbest bölge dışında faaliyette bulunan firmalar, öncelikle müşterek genel giderlerini ve hangi işte ne kadar kullanıldığı tespit edilemeyen iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanları, maliyetlerin toplam maliyetler içindeki payına göre dağıttıktan sonra, ayrıca serbest bölge içindeki faaliyetine isabet kısmı da istisna kapsamında olan ve olmayan kazançlarına dağıtması yahut serbest bölgedeki faaliyetlerden elde edilen ancak istisna kapsamında olmayan faaliyetine ilişkin maliyetler ile serbest dışındaki faaliyetleri nedeniyle oluşan maliyetleri toplamalı ve istisna kapsamındaki faaliyete ilişkin maliyetler ile yeni hesapladığı maliyetin toplam maliyete oranına göre dağıtıma tabi tutulmalıdır. Öte yandan doğrudan istisna kapsamında olan yahut olmayan kazançlara yüklenemeyen KKEG 'ler de aynı şekilde dağıtıma tabi tutulmalıdır.

2.2.5. Vergi Kesintisi ve Sorumluluk

KV Genel Tebliği'ne göre "serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 6/2/2004 tarihinden sonra Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisine tabi ödemeler üzerinden kestikleri vergileri, bağlı buldukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirerek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmaya mecbur olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri muhtasar beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Ancak, istisna uygulaması veya diğer nedenlerle kesilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır."

KV Genel Tebliği'nde yer alan örneğe göre; "serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletme, yurt dışında mukim yabancı bir şirketten gayri maddi hak kiralaması veya satın alması dolayısıyla bu yabancı şirkete yapacağı ödemeler ile avukatlık hizmeti dolayısıyla avukatına yapacağı serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapmak zordur."

2.2.6. Kâr Paylarının Dağıtılması Halinde Vergi Kesintisi

KV Genel Tebliği'ne göre "Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir."

2.2.7. Serbest Bölgelerden Elde Edilen İştirak Kazançları

İştirak kazançları istisnası Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer almaktadır. Mezkûr maddenin (1) ve (2)'nci alt bentlerine göre; tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar ile tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KV Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre, "tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir." Bu nedenle serbest bölgede faaliyet gösteren ve kazancı istisna kapsamında olan bir işletmeden elde edilen kar paylarının istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ancak serbest bölgede faaliyet gösteren firma tarafından vergilenmemiş istisnaya tabi kazancın dağıtılması sonucunda, tam mükellef kurum tarafından kar payı elde edilmesi halinde dağıtılan kar payının hem dağıtan hem de elde eden kurumda vergilenmeyeceği için söz konusu kazanç vergi dışında kalacaktır ki; bu durumda söz konusu kazancın iştirak kazançları istisnasından yararlandırılması halinde, bu durum ilgili istisnanın kanuna getirilme gerekçesine (mükerrer vergiyi önleme) aykırı düşeceği ve bu uygulamanın istisnanın istisnası uygulamasına yol açacaktır.¹³²

Öte yandan serbest bölgelerde faaliyet gösteren tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine ortak olan tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kar

¹³² Birgül Dikmen, Yavuz Apak, "İştirak Kazançları İstisnasında Amaçlanan İstisnanın İstisnası mıdır?", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 362 (2011), s. 25.

payları üzerinden, KVK'nın 15'inci ve GVK'nın 94'üncü maddesinde tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılacağına dair bir hüküm yer almadığından tevkifat yapılmayacaktır.¹³³

Yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde, serbest bölgede faaliyet gösteren işletmelere iştirak neticesinde elde edilen kar payları, hem kar payını dağıtan hem de elde eden kurum için kurumlar vergisinden istisnadır. Öte yandan dağıtılan kar payı üzerinden, kar payı dağıtımına ilişkin tevkifatta yapılmayacaktır. Dolayısıyla serbest bölgede faaliyet gösteren şirketin ve söz konusu şirkete iştirak eden şirketin grup şirketi olması halinde, serbest bölgede elde edilip, grup şirketine transfer edilen kar payı tamamen vergi dışında kalacaktır. Bu durum mevcut düzenlemelere göre yasal olmasına rağmen vergiden kaçınma yolu olarak kullanılabilir. Konuya ilişkin yasal düzenlemelerde bu hususun göz önüne alınarak gerekli değişikliklerin yapılmasının yerinde olacağı kanaatindeyiz.

2.2.8. İstisna Uygulamasında Süre

KV Genel Tebliği'ne göre "*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 uygulaması mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin son günü (son gün dâhil) bitecektir.*"

"...Serbest Bölgesindeki ruhsat sürenizin 10.09.2012 tarihinde dolacağını belirterek, 2012 yılı gelirinizi beyan ederken istisnadan yararlanma sürenizin kıst dönemi olarak mı dikkate alınacağı, kıst dönemi olarak dikkate alınması halinde istisnaya tabi kazancınızın 10.09.2012 tarihi itibarıyla mi hesaplanacağı ve bütün dönemi kapsayıp kapsamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

....

... Deri ve Endüstri Serbest Bölgesinde faaliyet gösteren şubenizin 01.01.2012-10.09.2012 tarihleri arasında elde edeceği kazançların da kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir."¹³⁴

Serbest bölge faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin son günü genellikle hesap dönemi içerisinde dolmaktadır. Bu durumda mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının son gü-

¹³³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 29.04.2011 Tarih ve 4.35.16.01-176300-111623 Sayılı Özelgesi

¹³⁴ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 27.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-623 Sayılı Özelgesi

nünün içerisinde olduğu hesap döneminde; hesap dönemi başı (özel hesap dönemine tabi değilse 01/01/20XX) ile faaliyet ruhsatının son günü (dâhil) arasında elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek, faaliyet ruhsatı süresinin dolmasını müteakip hesap dönemi sonuna kadar (özel hesap dönemine tabi değilse 31.12.20XX) elde edilen kazançlar ise genel esaslara göre vergilendirilecektir.

2.2.9. Serbest Bölgelerde Gerçekleşen Birleşme Ve Devir

KV Genel Tebliği'ne göre; “*serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 18 inci maddesiyle 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi hükmünden yararlanabilecektir.*

Yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.”

Diğer bir anlatımla, herhangi bir iktisadi kıymet devri olmaksızın sadece ruhsat devralan veya satın alan şirketler söz konusu istisnadan yararlanamayacaktır.¹³⁵ İstisnadan yararlanabilmek için serbest bölgede faaliyet gösteren şirketin Türk Ticaret Kanunu ve KVK'nın ilgili maddelerine göre aktif ve pasifiyle kül olarak devralınması gereklidir.¹³⁶

2.2.10. Faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin uzatılması

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde; “*Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;*

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile

¹³⁵ Orhan Pala, “Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (I)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (Mayıs-2009), <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/serbest-bolgelerin-vergi-kanunlari-karsisindaki-durumu-i-4973> (17.04.2021)

¹³⁶ Levent Gençyürek, “Şirket Devir ve Birleşmelerinin Serbest Bölge Kazanç İstisnasına Olan Etkisi”, <https://www.alomaliye.com/2004/08/20/sirket-devir-ve-birlesmelerinin-serbest-bolge-kazanc-istisnasina-olan-etkisi/> (23.06.2021)

sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır...”hükümünün yer aldığına, KV Genel Tebliği’nde yer verildikten sonra aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, maddenin yürürlüğe girdiği 6/2/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. 6/2/2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.”

Serbest bölgelerdeki üretim faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançların istisna uygulamasına konu edilmesi noktasında, faaliyet ruhsatının 06.02.2004 tarihinden önce yahut sonra alınmasının bir etkisinin olmadığı¹³⁷ yukarıda açıklanmıştı. Ancak imalat faaliyeti haricinde serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süreler içerisinde elde ettiği kazançlar istisnadır. Faaliyet ruhsatlarının sürelerinin uzatılması halinde, istisna süresinde bir değişiklik olmayacaktır. Ancak süre uzatımının inşaat süresi nedeniyle olması halinde istisna süresini uzatacaktır.

Yapılan açıklamalar dikkate alındığında, *“...faaliyet ruhsatı müracaat formunda belirtilen proje ve inşaat nedeniyle inşaat yapım işinde geçen sürelerin de ilave edileceği anlaşılmaktadır. Bu anlamda aşağıda yer alan örnek konuya açıklık getirecektir.*

Serbest bölgede alım-satım faaliyetinde bulunmak üzere müracaat eden Anyway Ltd. Şti. müracaat formunda belirttiği ve süresinde tamamladığı idari ve depo inşaat yapım süresi, 1 yıl 6 ay sürmüştür. 06.02.2004 tarihi itibarıyla sahip olduğu serbest bölge faaliyet ruhsatında, ruhsat süre sonu 31.05.2012 olarak belirtilmiş ancak bu süreye faaliyet ruhsatı müracaat formunda belirtilen ve süresinde tamamlanan inşaatın yapım süresi olan 1 yıl 6 ayın da ilave edilmesi gerekecektir. Buna göre faaliyet ruhsatında belirtilen işletim süresi, 01.01.2014 tarihinde bitecek ve bu süre dâhil elde edilen kazançlar söz konusu istisna uygulamasından yararlanacaktır.”¹³⁸

¹³⁷ Cem Tekin, “5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler”, [https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-subat-sayi-62_mdergi_8867a-00_/serb.-bolgelerde-vergisel-tesvikler/serb.-bolgelerde-vergisel-tesvikler.html?query=5810+SAYILI+KANUNLA+YAPILAN+DE%4%9E%4%B0%5%9E%4%B0KL%4%B0KLER+\(14.08.2020\)](https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-subat-sayi-62_mdergi_8867a-00_/serb.-bolgelerde-vergisel-tesvikler/serb.-bolgelerde-vergisel-tesvikler.html?query=5810+SAYILI+KANUNLA+YAPILAN+DE%4%9E%4%B0%5%9E%4%B0KL%4%B0KLER+(14.08.2020))

¹³⁸ Yusuf Özer, “Serbest Bölge Faaliyet Ruhsatı Süresinin Uzatılması Durumunda Gelir Vergisi/Kurumlar Vergisi İstisnası Durumu” <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/yusufozer/008/> (23.06.2021)

2.2.11. Serbest Bölgelerde Ücret İstisnası

2.2.11.1. Ücret Geliri Elde Edenler Açısından

6772 sayılı Kanun'la Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici üçüncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, *“Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini¹³⁹ yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği... yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edileceği”* hüküm altına alınmıştır.

Serbest bölgeler ihracatı artırmak, girdi maliyetlerini düşürmek gibi amaçlarla kurulduğundan, SBK'da yapılan düzenleme ile serbest bölgelerin gelişimi ve istihdamın artırılması amaçlanmıştır.¹⁴⁰

6772 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik öncesi düzenleme ise *“...bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden müstesna olacağı. ... Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edileceği”* hükmü yer almaktaydı.

6772 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesi düzenlemeye göre, işverenler istihdam ettikleri personele ait ücretler üzerinden gelir vergisi kesintisi hesaplamakta ve hesapladıkları vergiyi beyan edip ödemekte ya da tecil ettirmekteydiler. Şirketler daha sonra ihracat şartlarını sağladıklarını, haklarında düzenlenen YMM raporu ile ispatladıklarında ödedikleri vergiyi iade almakta veya tecil ettirdikleri vergiyi terkin ettirmekteydiler. Ancak uygulama tecil-terkin sistemiyle ödenmemiş veya iade alınmış verginin kime (ücretli-işveren) ait olduğu problemini meydana getirmekteydi.¹⁴¹ Değişiklik sonra-

¹³⁹ 06.02.2021 tarih 31387 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 3561 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile FOB bedelinin en az %85 olarak belirlenmiş olan yurt dışına ihraç oranının, 2020 yılı için %80 olarak uygulanmasına karar verilmiştir.

¹⁴⁰ İlhan Çetin, “Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Ücretlilerin Vergilendirilmesi”, Ankara, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 98, (2007), s. 53

¹⁴¹Bumin Doğrusöz, “Serbest Bölgelerde Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi”, Dünya Gazetesi, 28 Şubat 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolgelerde-odenen-ucretlerin-vergilendirilmesi/351652> (10.12.2020)

sında işverenlerin istihdam maliyetleri azaltılmış ve ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tevkifatının işverene ait olduğu ortaya konulmuştur.¹⁴²

Değişiklik öncesi serbest bölgelerden elde edilen ücret gelirleri istisna kapsamında olduğundan, birden fazla ücret geliri elde edenlerin, ücrete ilişkin gelirini beyan edip etmeyeceğinin hesabında dikkate alınmasına gerek olmadığı gibi, yıllık olarak beyanı gereken ücret ya da diğer gelirlerin bulunması halinde istisna kapsamındaki ücret gelirinin beyannameye dâhil edilmesi söz konusu olmuyordu.¹⁴³

Ancak 6772 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, tahakkuk eden verginin terkinin sistemine geçilmesiyle birlikte, ücretin vergilendirilmesinde istisna uygulaması kaldırılmıştır.¹⁴⁴ Dolayısıyla birden fazla ücret geliri elde edenlerin ücrete ilişkin gelirini beyan edip etmeyeceğinin hesabında dikkate alınması gerektiği gibi, yıllık olarak beyanı gereken ücret ya da diğer gelirlerin bulunması halinde istisna kapsamındaki ücret gelirinin de beyannameye dâhil edilmesi gerekmektedir.

2.2.11.2. *Personel (Hizmet Erbabı/Ücretli) İstihdam Edenler Açısından*

Yukarıda da açıklandığı gibi 6772 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile tahakkuk eden verginin terkinin sistemine geçilmiştir. Ancak hesaplanan verginin terkin edilmesi uygulamasından, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükellefler, ürettikleri ürünlerin FOB bedelinin %85'ini yurtdışına ihraç etmesi şartıyla faydalanabileceklerdir. FOB bedelinin nasıl hesaplanması gerektiği, hangi personelin uygulama kapsamında olduğu, hangi satışların hangi şartlarda ihracat olarak değerlendirileceği, yazılım şeklinde yapılan ihracatların nasıl yapılması gerektiği gibi hususlara ilişkin örnekli ve detaylı açıklamalara 1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nde¹⁴⁵ yer verilmiştir.

¹⁴² Sürmeli Sarıgül, Altay Topçu, a.g.m. , s. 140.

¹⁴³ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 02.11.2015 Tarih ve 17192610-120[ÖZG-15/24]-230 Sayılı Özeldesi

¹⁴⁴ Menderes Çetin, " Biri Serbest Bölgede Olmak Üzere Birden Fazla İşverenden Ücret Alanlarda Vergilendirme ", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 191, (2019),

https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2019-kasim-sayi191_mdergi_8738a-

[00_/06/06.html?query=B%C4%B0R%C4%B0+SERBEST+B%C3%96LGEDE+OLMAK+%C3%9CZERE+B%C4%B0RDEN+FAZLA+%C4%B0%C5%9EVERENDEN+%C3%9CCRET+ALANLARDA+VERG%C4%B0LEND%C4%B0RME](https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2019-kasim-sayi191_mdergi_8738a-00_/06/06.html?query=B%C4%B0R%C4%B0+SERBEST+B%C3%96LGEDE+OLMAK+%C3%9CZERE+B%C4%B0RDEN+FAZLA+%C4%B0%C5%9EVERENDEN+%C3%9CCRET+ALANLARDA+VERG%C4%B0LEND%C4%B0RME) (14.08.2020)

¹⁴⁵ Resmi Gazete Tarih: 12.03.2009 Sayı: 27167

2.3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun¹⁴⁶ (KDV Kanunu); 1'inci maddesine göre; ticari, zirai, sınai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde gerçekleştirilen teslim ve hizmetler, Türkiye'de yapılması halinde KDV'ye tabi olacaktır. Bunun yanında mal ve hizmet ithalatı ile mezkûr maddede tahdidi olarak sayılan teslim ve hizmetlerde KDV'ye tabidir.

Mezkûr Kanun'un 2'nci maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının devri olarak tanımlanmış, maddenin devamında teslim hükmünde olan işlemlere dair açıklamalar yapılmış, 3'üncü maddede ise teslim sayılan hallere yer verilmiştir. Aynı şekilde KDV Kanunu'nun 4'üncü maddesinde teslim, teslim sayılan haller ve mal ithalatı haricindeki işlemler hizmet olarak tanımlanmış ve 5'inci maddede hizmet sayılan haller açıklanmıştır.

SBK ve Gümrük Kanunu'na göre serbest bölgeler Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde bulunduğundan, KDV Kanunu'nun birinci maddesinde sayılan faaliyetler çerçevesinde serbest bölgelerle veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen teslim ve hizmetler KDV'nin konusuna girmektedir.¹⁴⁷ Ancak, KDV Kanunu'nda yapılan düzenlemeler ile taraflardan birinin serbest bölgede faaliyet gösteren bir mükellef olması durumunda, verginin konusuna giren işlemlerin büyük bir kısmı istisna edilmiştir.¹⁴⁸

KDV Kanunu'nun uygulamasına ilişkin detaylı açıklamalara Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde¹⁴⁹ (KDV Genel Uygulama Tebliği) yer verilmiştir.

2.3.1. İhracat İstisnası

KDV Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin vergiden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanunu'nun 12'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde; teslimin serbest bölgedeki alıcıya yapılması ve teslim konusu malın T.C. gümrük bölgesinden çıkarak serbest bölgeye vasıl olması halinde, yapılan teslimin ihracat teslimi sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

¹⁴⁶ Resmi Gazete Tarih: 02.11.1984 Sayı: 18563

¹⁴⁷ Olcay Kolotoğlu, "Serbest Bölgeler ve KDV", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 310 (2014), s.10

¹⁴⁸ Kolotoğlu, a.g.m, s.15

¹⁴⁹ Resmi Gazete Tarih: 26.04.2014 Sayı: 28983

2.3.1.1. Mal İhracı

KDV Uygulama Genel Tebliği'nde serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerine ilişkin gerekli açıklamalar yapılmıştır. Şöyle ki, "serbest bölgedeki alıcı" kavramı, SBK'nın üçüncü maddesindeki "kullanıcı" tabirine ile benzer bir tanımlama yapılarak; yasal düzenlemeler çerçevesinde serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. İhracat kapsamında yapılan teslimlerde fatura vb. belge tanımı yapılan alıcı adına düzenlenmelidir.

Serbest bölgelere yapılan teslimlerde ihracat istisnası, gümrük beyannamesi düzenlenmesi halinde, söz konusu beyannamenin kapanma tarihini, gümrük beyannamesi düzenlenmemesi halinde, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihi içine alan vergilendirme döneminde beyan edilir.

KDV Kanunu'nun 24/a maddesine göre teslim alan tarafından gösterilen yere kadar yapılan taşıma giderleri KDV matrahına dâhil olduğundan, serbest bölgeye yapılan teslimlere ilişkin ihracat bedelinin, nakliye bedeli dâhil toplam tutar üzerinden beyan edilmesi gerekmektedir.¹⁵⁰

Yurt içinde trafik tescili yapılan araçlar, hem serbest bölgede hem de serbest bölge dışında kullanılabileceklerinden, bu araçların ihracat istisnası hükümleri kapsamında serbest bölgeye teslim edilmesi mümkün olmadığından, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.¹⁵¹ Özelgede yapılan açıklamanın mefhumu muhalifinden yurt içinde trafik tescili yapılmayan araçların, serbest bölgelere tesliminin KDV'den istisna olması gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak yapılan çalışmalarda herhangi bir ayrıma gidilmeksizin, serbest bölgeye yapılan araç teslimlerinde 3065 sayılı KDV Kanunu açısından ihracat kapsamında değerlendirilmesi gerektiği görüşleri de mevcuttur.¹⁵² Bize anlayışımıza göre; KDV Kanunu serbest bölgeye yapılan teslimlerle ilgili herhangi bir ayrıma gitmeksizin, yani sadece serbest bölgedeki alıcıya teslim ve serbest bölgeye vasil olma şartı aradığından dolayı, serbest bölgeye yapılan araç teslimlerinin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Aksi halde özelge ile Kanun'un kapsamı daraltılmış olacaktır ki, bu ise verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

¹⁵⁰ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 30.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-693 Sayılı Özelgesi

¹⁵¹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 27.05.2014 tarih ve 21152195-130-324 Sayılı Özelgesi

¹⁵² İlhan Çetin Vd., "Serbest Bölgelere Yapılan Araç Teslimlerinde KDV İstisnası", Ankara, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 192 (2015), s. 167

KDV Kanunu'nun 32'inci maddesinin birinci fıkrasında; Kanunun 11'inci maddesi uyarınca *“vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirileceği ve vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı”* hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla KDV Kanunu'nun ihracat istisnası hükümleri kapsamında, serbest bölgeye mal tesliminde bulunan mükellefler, mezkûr Kanuna göre gerekli şartların oluşması halinde KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre iade talebinde bulunabileceklerdir.

2.3.1.2. Hizmet İhracı

KDV Kanunu'nun 11/1-a ve 12/2'nci maddeleri göz önüne alındığında, kanun tekniği ve sistematigi açısından, serbest bölgelere verilen hizmetlerin, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün görünmemektedir. Çünkü mezkûr Kanun'un hem 11/1-a ve hem de 12/1 maddelerinde serbest bölge ifadesi vurgulanmış, ayrıca 11/1-a ve 12/3 maddelerinde özellikle serbest bölgelere verilen fason hizmetlerin istisna kapsamında olduğu düzenlenmiştir. Bu düzenleme ise serbest bölgelere verilen hizmetlerden, fason hizmet dışındakilerin istisna kapsamı dışında kalmasına neden olmuştur. Öte yandan KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetlerin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Öte yandan Danıştay 9'uncu Dairesi yurt içinden serbest bölgeye verilen hizmetin mal teslimi olarak değerlendirilemeyeceği yönünde yapılan tarhiyatı aşağıdaki gerekçe ile bozmuştur.

“İhracatta katma değer vergisi istisnasının getiriliş amacı ihracatın teşviki ve döviz kazandırıcı faaliyetlerde rekabetin desteklenmesi olup bu amaçla mal ve hizmet ihracında katma değer vergisi istisnası getirilmiştir. Günümüzde mal ve hizmet ihracı doğrudan yabancı ülkelere olduğu gibi ülke sınırları içerisinde olmakla birlikte gümrük hattı dışında sayılan serbest bölgelere de yapılabilmektedir. Serbest Bölgelerin kuruluş gayesi de buraya yapılacak teslim ve hizmet ifasıyla yine döviz kazandırılmasıdır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda mal tesliminde katma değer vergisi istisnası için serbest bölgelerin açıkça sayılarak serbest bölgeye yapılan teslimlerin yurtdı-

şına yapılmış sayılması, ancak hizmet ihracında katma değer vergisi istisnasında serbest bölge ifadesine yer verilmediği görülmekteyse de, bu durum yurtdışı ifadesine siyasi ve coğrafi anlam yüklenilmesi halinde geçerli olmakla birlikte ticari ve ekonomik anlamda serbest bölgelerin yurtdışı kabul edilmesi gerektiği gerçeğini değiştirmemektedir. Bu nedenle ihracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri desteklemek amacıyla kurulan serbest bölgelere yapılan hizmet ifasının yurtdışı sayılmaması hukuka aykırı olacaktır."¹⁵³

Danıştay 4'üncü Dairesi; Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-2.1 nolu bölümünde yer alan "Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez" hükmünün, Genel Tebliğ ile Kanun hükmünü kısıtlamak niteliği taşıdığı belirtilerek açılan iptal davasını, dava açmada menfaati bulunmayan davacı tarafından açıldığından, ehliyet yönünden reddetmiştir. Ayrıca söz konusu kararda Danıştay Savcısının "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci ve 12'nci maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden; malın serbest bölgeye vasıl olması ve buradaki alıcıya teslim edilmesi ihracat istisnası kapsamında değerlendirilirken, fason hizmetler hariç serbest bölgeye yapılan hizmet ifalarının ihracat sayılacağı yolunda yapılmış bir düzenleme bulunmamaktadır. Serbest bölgelere yapılan bir hizmetin katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmesi için öncelikle serbest bölgenin yurt dışı sayılması gerekmekte olup, Serbest bölgeler Kanununda yapılan değişiklik ile serbest bölgeler yurt dışı olarak kabul edilmemiştir. Bu durumda fason hizmetler hariç serbest bölgelere yapılacak tüm hizmetler katma değer vergisine tabi olduğundan hizmet ihracı kapsamında değildir." şeklinde değerlendirmeleri yer almaktadır.¹⁵⁴

Öte yandan KDV Kanunu'nun 19'uncu maddesinin birinci fıkrasında, "diğer kanunlardaki vergi muafiyet ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu ve katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği" hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar ve KDV Kanunu'nun 19'uncu maddesinin birinci fıkrası birlikte değerlendirildiğinde serbest bölgelere yapılan hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi ancak KDV Kanunu'nda değişiklik yapılması suretiyle mümkün olabilecektir.

¹⁵³ Danıştay 9. Dairesi'nin, 11.02.2009 tarih ve E.2008/1701, K.2009/736 sayılı kararı. Benzer bir değerlendire için Dairenin 09.10.2012 tarih ve E.2009/2878, K.2012/5355 sayılı kararına bakınız.

¹⁵⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin, 24.11.2016 tarih ve E.2014/4599, K.2016/3654 sayılı kararı.

2.3.1.3. Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler

İhracat maliyetlerini azaltmak amacıyla, serbest bölgelere verilen fason hizmetler KDV Kanunu'nda istisna kapsamına alınmıştır.¹⁵⁵ KDV Kanunu'nun 12'nci maddesinin 3'üncü fıkrasının (a) ve (b) bentlerine göre; fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için, fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılması ve fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması şartlarının yerine getirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan KDV Genel Uygulama Tebliği'nde; Kanunda belirtilen şartlara ilave olarak, ana maddenin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason olarak işleme tabi tutulan malın yeniden serbest bölgeye gönderilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ancak bu istisna sadece serbest bölgede faaliyet gösteren firmaya doğrudan fason hizmet verilmesi halinde uygulanacak olup, serbest bölgedeki firma tarafından Türkiye'de bulunan firmaya gönderilen ürünlerin, bu firma tarafından da üçüncü bir firmaya fason işlem yapılmak üzere gönderilmesi durumunda, yurt içindeki bu firmaya verilecek fason hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.¹⁵⁶ Öte yandan serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir firmanın Türkiye'den serbest bölgeye fason olarak iş alması durumunda serbest bölgede yaptığı fason hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.¹⁵⁷

2.3.2. İthalat İstisnası

KDV Kanunu'nun 16'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar KDV'den istisna edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre; *"bu madde hükmü, malın tabi olduğu rejime göre uygulanan bir istisnayı düzenlemektedir. Gümrük Kanununun 152 ila 162 nci maddelerinde ise serbest bölge hükümlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu kapsamda malların yurtdışından getirilerek serbest bölgelere konulması ve serbest bölgelerde teslimi, mal serbest dolaşıma girmediği KDV'den istisnadır."* Bir diğer deyişle serbest bölgeye getirilen malların, bölge içerisindeki kullanıcılar arasında el değiştirmesini ifade etmekle¹⁵⁸ beraber bu malların başka bir serbest böl-

¹⁵⁵ Metin Öcal, "KDV'de İhracat İstisnası ve İade Müessesine Yönelik Genel Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 462 (2020), s. 49.

¹⁵⁶ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.05.2016 tarih ve 21152195-35-02-283 Sayılı Özelgesi

¹⁵⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-1469 Sayılı Özelgesi

¹⁵⁸ Cevdet Bozkurt, "Gümrük ve Serbest Bölgeler Mevzuatı Çerçevesinde Serbest Bölgede Fireye Uğrayan Eşyaya Ait Gümrük, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergilerinin Durumu", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 280 (2012), s.162

gedeki kullanıcıya teslimi, serbest bölge rejimine tabi malların teslimi olacağından, KDV'den istisnadır.¹⁵⁹

KDV Kanunu'nun ilgili maddesinde de anlaşıldığı üzere, söz konusu istisna sadece yurt dışından serbest bölgelere ithal edilen mallar için geçerli olup, yurt dışından alınan hizmetler bu kapsamda değerlendirilemeyeceğinden genel esaslara göre Türkiye'de vergiye tabi olması gerekmektedir.¹⁶⁰

2.3.3. Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Bu Bölgelere İlişkin Yük Taşıma İşleri

KDV Kanunu'nun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasının (ı) bendi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV'den istisna edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğine göre *“istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri girmektedir. İhraç amaçlı yük taşıma işleri dışında, yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir.”*

Serbest bölgede ifa edilen hizmetlerin vergiden müstesna olabilmesi için; Türkiye'de yerleşik veya serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar tarafından, serbest bölgede faaliyet gösteren şirketlere, bilfiil serbest bölge içinde verilmesi gerekmektedir.¹⁶¹ Öte yandan serbest bölge dışından serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflere verilen hizmetler KDV'den istisna olsaydı, KDV Kanununun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde “serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin” istisna kapsamında olduğunun ayrıca düzenlenmesine gerek kalmazdı.¹⁶² Aşağıda yer verdiğimiz özelemler de idarenin bu görüşü benimsediğini göstermektedir.

Serbest bölge içerisinde gerçekleştirilen inşaat taahhüt işlerinin "hizmet" kapsamında değerlendirilerek KDV'den istisna tutulması gerekmekte olup, bina yıkımı sonucunda ortaya çıkan çöp, inşaat malzemesi ve molozların Türkiye'deki kimyasal atık alanına taşınması hizmetinin ise, fiilen serbest bölge içerisinde gerçekleştirilen hizmet

¹⁵⁹ Kolotoğlu, a.g.m. , s.14.

¹⁶⁰ Emircan Dilber, Gökhan Belge, “Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükellefler Tarafından Yapılan Katma Değer Vergisi Tevkifatı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 360 (2011), s. 128.

¹⁶¹ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 02.04.2014 tarih ve 45404237-130[1-13-106]-89 Sayılı Özelgesi

¹⁶² Dilber, Belge, a.g.m, s. 128.

olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.¹⁶³

Maliye idaresi tarafından serbest bölgeye bilfiil gidilip veya gidilmeden, yani Türkiye içinden veya uzaktan verilmesi mümkün olan danışmanlık, denetim, müşavirlik, rapor hazırlama vb. hizmetlerin, hizmeti verenler için bölge müdürlüğünden alınan "Giriş İzin Belgesi" bulunsa dahi, hizmetin serbest bölgede verildiği anlamına gelmeyeceğinden KDV tabi tutulması¹⁶⁴, yurt dışı ile serbest bölgeler arasında giriş çıkışı gerçekleştirilen emtia için verilen gümrük müşavirliği hizmetinin KDV Kanunu 17/4-ı kapsamında istisna olarak değerlendirilmesi, ancak Türkiye ile serbest bölgeler arasında giriş çıkışı yapılan mallar için verilen gümrük müşavirliği hizmetinin KDV'ye tabi olması gerektiği¹⁶⁵ yönünde görüş verilmiştir.

Öte yandan bilfiil serbest bölge içinde verilen dil kontrol¹⁶⁶, güvenlik¹⁶⁷, temizlik¹⁶⁸, yapı-denetim¹⁶⁹, tamir, bakım-onarım, servis¹⁷⁰, işyeri hekimliği, ilaçlama,¹⁷¹ hizmetleri de KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

Tabldot yemek imalatı alanında faaliyet gösteren bir şirketin "*serbest bölge dışındaki imalathanede hazırlanan tabldot yemeklerin serbest bölge işlem formu ile yenilmeye hazır halde T.C. gümrük bölgesinden çıkarak serbest bölgeye vasil olduğu, ayrıca yemeklerin dağıtımı, yemekhanenin temizlenmesi vb. hizmetlerin personeliniz tarafından yerine getirileceği belirtilerek, söz konusu tabldot yemek teslimlerinin katma değer vergisine tabi olup olmayacağına*" soran bir mükellefe vermiş olduğu özelgede; "*müşterilerinize tabldot usulü yemek verilmesi KDV Kanununun 4'üncü maddesine göre hizmet olarak değerlendirildiğinden, bu hizmetin yurt içinden serbest bölgede faaliyet gösteren firmalara verilmesi de mal teslimi olarak kabul edilemeyeceğinden KDV'ye tabi olacağı*" şeklinde görüş vermiştir.¹⁷²

Mezkûr özelgede belirtilen hususun yemek hizmeti alım işi olarak değerlendirilmesi ve bilfiil serbest bölgede verilmesi göz önünde bulundurulursa KDV Kanunu'nun

¹⁶³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 25.04.2017 tarih ve 21152195-130-15330 Sayılı Özelgesi

¹⁶⁴ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-902-62 Sayılı Özelgesi

¹⁶⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 08.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1542 Sayılı Özelgesi

¹⁶⁶ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 02.12.2010 tarih ve 4.35.17.01-35-02-122 Sayılı Özelgesi

¹⁶⁷ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 01.06.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-41 Sayılı Özelgesi

¹⁶⁸ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 02.12.2010 tarih ve 4.35.17.01-35-02-118 Sayılı Özelgesi

¹⁶⁹ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 20.03.2017 tarih ve 45404237-130[1-14-91]-10332 Sayılı Özelgesi

¹⁷⁰ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 02.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-119 Sayılı Özelgesi

¹⁷¹ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 30.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-KDV.ÖZG.2011.52-53 Sayılı Özelgesi

¹⁷² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 03.11.2016 tarih ve 39044742- KDV.21-193035 Sayılı Özelgesi

17/4-ı maddesi kapsamında istisna olarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Öte yandan KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesine göre serbest bölgedeki alıcıya gönderilen mal teslimleri ihracat istisnası kapsamındadır. Özelge talep eden mükellef tarafından yemeklik malzemelerin tamamının ihracat kapsamında serbest bölgeye gönderilip, pişirme vb. hizmetlerin serbest bölge içinde verilmesi halinde, gönderilen yemeklik malzemeler 11/1-a, serbest bölge içinde verilen hizmetler ise 17/4-ı kapsamında istisna olacaktır.

Türkiye'den serbest bölgeye yönelik olarak verilen makine, sürülebilir/taşınabilir bilgisayar cihazı, forklift, üretimde kullanılan makine, bazı ürünlerin depolanmasında kullanılan tank, ofis makine ve ekipmanlarının kiralınması hizmeti genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmaktadır.¹⁷³ Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara satışı gerçekleştirilen bilgisayar yazılımının hizmet olarak değerlendirilmesi gerekmele birlikte, söz konusu hizmetin serbest bölgelerde verilen hizmet olarak kabulünün mümkün bulunmadığı ve KDV Kanunu'nun 11'inci maddesinde serbest bölgelere yurt içinden transfer edilen hizmetlerle ilgili herhangi bir istisna düzenlemesi bulunmadığından söz konusu satış işlemi genel esaslar çerçevesinde KDV'ye tabi olması gerekmektedir.¹⁷⁴ Ayrıca KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer örneğe göre; “*serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-ı) maddesi kapsamında KDV'den istisna iken, (A) firmasının serbest bölge dışından araç kiralaması KDV'ye tabi bulunmaktadır.*”

KDV Kanunu'nun 17'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının (ı) bendinde yer alan “serbest bölgelerde verilen hizmetlere” ilişkin istisnanın uygulanması, KDV Genel Uygulama Tebliği ve maliye idaresi tarafından verilen özelgelerle birlikte değerlendirildiğinde; verilen hizmetin şahıs mükellefi tarafından veriliyorsa bizzat veya personeli tarafından, kurumlar vergisi mükellefi tarafından veriliyorsa personeli aracılığıyla, bilfiil serbest bölge içinde verilmesine bağlı olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan özelgelerde ve KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan açıklama ve örneklerden anlaşıldığı üzere, hem serbest bölgede hem de serbest bölge dışında faydalanılabilecek (serbest bölgedeki firmanın yurt içinden araç kiralaması) veya serbest bölgeye gidilerek veya bilfiil gidilmeksizin uzaktan da sunulabilecek (muhasabe, rapor, denetleme hizmetleri gibi) nitelikte olan hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

¹⁷³ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 19.08.2013 tarih ve 76464994-130[KDV.2012.151]-215 Sayılı Özelgesi

¹⁷⁴ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 23.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-65 Sayılı Özelgesi

Ayrıca kiralamaya konu olabilecek araç, tank, makine vb. malların serbest bölgeye gönderilerek kiralama hizmeti verilmesinin, serbest bölgede verilen hizmet olarak değil de serbest bölgeye verilen hizmet olarak değerlendirilmesi, serbest bölgede verilecek hizmetlerin serbest bölge içinde bilfiil gerçek bir kişi tarafından gidilerek verilmesi halinde KDV Kanununu 17/4-ı kapsamında istisna olduğunun altını çizmektedir.

Serbest bölgede bilfiil verilen hizmetlerin yurt içinde veya yurt dışında yerleşik firmalar tarafından verilmesinin istisna uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır. Ancak yurt dışından serbest bölgelere verilen hizmetler, yani bilfiil serbest bölge içinde verilmeyen hizmetler, istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir. Ancak yurt dışından serbest bölgelere verilen hizmetlerden Türkiye’de faydalanıldığından ilgili hizmetler KDV’ye tabidir. Yurtdışında yerleşik firmanın Türkiye’de KDV mükellefiyetini gerektirecek bir faaliyetinin bulunmaması durumunda, serbest bölgedeki hizmet yararlanıcısı mükellef tarafından söz konusu hizmetlere ilişkin KDV’nin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.¹⁷⁵

KDV Genel Uygulama Tebliği’nde “*serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar 3065 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi gereğince KDV’den istisna olduğu*” açıklanmıştır.

16.11.2016 tarihli ve 6761 sayılı Kanun’un 5’inci maddesiyle KDV Kanunu’nun 17’nci maddesinin dördüncü fıkrasının (1) bendine “serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri” ibaresi eklenmiştir. Anılan ibare Kanun metnine eklenmeden evvel serbest bölgelere veya serbest bölgelerden yapılan taşıma işleri idareden en fazla görüş istenen konular arasındaydı. Ancak yapılan değişiklik ile bu durum vuzuha kavuşturulmuş oldu.

Uygulamaya ilişkin açıklamalar ise KDV Genel Uygulama Tebliği’nde yapılmıştır. Şöyle ki; “*serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV’den istisnadır. Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV’ye tabi olacaktır.*”

¹⁷⁵ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 11.07.2013 tarih ve 45404237-130.12.18-187 Sayılı Özelgesi, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 26.04.2013 tarih ve 39044742-KDV.17-624 Sayılı Özelgesi

Mezkur Tebliğde yer alan örneğe göre; “serbest bölgede faaliyet gösteren (A) A.Ş., serbest bölgede üreteceği mallara ilişkin yurtiçinden satın aldığı hammaddeleri (B) Nakliyat Ltd. Şti.’ne taşıtmıştır. (A) A.Ş. bu hammaddeleri kullanarak ürettiği malların bir kısmını ihraç etmiş, ihraç edilen malların limana kadar taşınması işini de yine (B) Nakliyat Ltd. Şti.’ne yaptırmıştır. Ürettiği malların kalan kısmını da yurtiçine satmış ve söz konusu malları (D) Nakliyat A.Ş.’ne taşıtmıştır. Bu durumda, (B) Nakliyat Ltd. Şti. tarafından yapılan taşıma işleri KDV’den istisna olacak, (D) Nakliyat A.Ş. tarafından yapılan taşıma işi ise ihraç amaçlı yük taşıma işi olmadığından KDV’ye tabi olacaktır.”

2.4.ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun¹⁷⁶ (ÖTV Kanunu) birinci maddesinde açıklandığı üzere; kanuna ekli listelerde yer alan malların teslimi, ilk iktisabı¹⁷⁷ ve satışı verginin konusunu oluşturmakta ve bir defaya mahsus olarak özel tüketim vergisine tabi bulunmaktadır. ÖTV Kanunu’na ekli dört liste bulunmaktadır.

I sayılı listede; akaryakıt ürünleri ve madeni yağlar gibi ürünler yer almaktadır.

II sayılı listede; hava, kara ve deniz araçları yer almaktadır.

III sayılı listede; alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün ürünleri yer almaktadır.

IV sayılı listede; genellikle lüks tüketim eşyaları, silah ve elektronik cihazlar yer almaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından her bir listenin uygulamasına yönelik Uygulama Genel Tebliği yayımlanmıştır.¹⁷⁸

2.4.1. İhracat

İhracat istisnasına ÖTV Kanunu’nun beşinci maddesinde yer verilmiştir. Anılan maddede serbest bölgelere yapılan teslimlerin istisna kapsamında olduğuna dair bir

¹⁷⁶ Resmi Gazete Tarih: 12.06.2002 Sayı: 24783

¹⁷⁷ İlk iktisap: (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dâhil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesidir. (ÖTV Kanunu Madde 2/1-b)

¹⁷⁸ Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (Resmî Gazete Tarih: 05.03.2015 Sayı: 29286)

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (Resmî Gazete Tarih: 18.04.2015 Sayı:29330)

Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (Resmî Gazete Tarih: 08.08.2015 Sayı:29439)

Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (Resmî Gazete Tarih: 20.08.2015 Sayı:29451)

düzenleme yapılmadığı için yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimler istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan bazı çalışmalarda; SBK 'nın 6'ncı maddesinde serbest bölgelerin gümrük bölgesi dışında sayıldığı, 8'inci maddesinde ise serbest bölge ile Türkiye arasında yapılacak ticaretin dış ticaret rejimine tabi olduğu, bundan dolayı yurtiçinden serbest bölgelerle yapılan ticaretin yurtdışında gerçekleştiği varsayımı altında; SBK 'nın 6 ile 8' inci ve SBUY 'nin 30 'uncu maddeleri ile İhracat Yönetmeliği'nin 4 'üncü maddesinin 7 'inci maddesinin (e) bendinden hareketle yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlerin ihracat sayıldığı ve ÖTV 'den istisna olduğu değerlendirilmektedir.¹⁷⁹

Ancak ÖTV (II, III ve IV) Sayılı Liste Uygulama Tebliğlerinde; *“yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlerde, teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması şartı gerçekleşmediğinden”,* ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Tebliğinde ise; *“Katma Değer Vergisi Kanununun 12'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair hükümler, Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer almadığından, serbest bölgelere yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanmayacağı”* açıklanmıştır.

Öte yandan ÖTV (II, III ve IV) Sayılı Liste Uygulama Tebliğ'lerinde ihraç kaydıyla serbest bölgedeki alıcıya teslim edilen malların, serbest bölgeden ihraç edilmesi durumunda tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılmasının mümkün olduğu düzenlenmesinin yer alması da serbest bölgelere ihraç kayıtlı olmaksızın yapılan teslimlerin ÖTV 'ye tabi olduğunu, dolayısıyla ÖTV 'ye tabi bir malın serbest bölgeye tesliminde ihracat istisnası kapsamında işlem tesis edilemeyeceğini göstermektedir.

ÖTV Kanunu'nun onuncu maddesinin birinci fıkrasına göre; Özel tüketim vergisine ilişkin istisna hükmü getirmek için ÖTV Kanunu'nda değişiklik yapılması yahut Kanuna ayrı bir hüküm eklemesi gerekmektedir. Dolayısıyla Türkiye'den serbest bölgelere yapılan mal teslimlerinin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi ancak mevzuat değişikliği ile mümkündür.

ÖTV (II, III ve IV) Sayılı Liste Uygulama Tebliğlerine göre; *“serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimler ÖTV 'den müstesnadır. Serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimlerde, gümrük beyannamesi düzenlenmemesi nedeniyle, ilgili listede yer alan malların serbest bölgeden ihracatı, serbest bölgeye giren mallar için düzenlenen*

¹⁷⁹ Ebru Cıllı, a.g.e., s.96

gümrük beyannamesi ile birlikte gümrük idaresince onaylı serbest bölge işlem formları ile tevsih edilir.”

2.4.2. Serbest Bölge Hükümlerinin Uygulandığı Mallar

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yedinci maddesinin yedinci fıkrası ile serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların vergiden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu maddeye istinaden serbest bölgelerde ve serbest bölgeler arasında gerçekleştirilen mal teslimleri¹⁸⁰ ile yurt dışından getirilerek serbest bölgeye konulan mallar serbest dolaşıma girmedikçe ÖTV 'den müstesnadır.

2.4.3. İhraç Kayıtlı Teslimler

ÖTV (I, II, III ve IV) Sayılı Liste Uygulama Tebliği'nde; serbest bölgeye yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmadığından, serbest bölgeye teslim edilecek malların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında, ÖTV Kanunu'nun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrası kapsamında tecil-terkin işleminin tesis edilemeyeceği (uygulanamayacağı) açıklanmıştır.

Öte yandan ÖTV (II, III ve IV) Sayılı Liste Uygulama Tebliğlerinde; serbest bölgelerden yurt dışına ihraç edilecek malların, serbest bölgedeki alıcıya ihraç kaydıyla tesliminde tecil-terkin uygulanması mümkündür. Ancak serbest bölgedeki alıcı tarafından ihraç kaydıyla teslim alınan malların, serbest bölge içinde yeniden el değiştirmesi, yani tekrar teslim mevzu olması ve sonraki aşamada ihracatın yapılması halinde, tecil-terkin şartları ihlal edilmiş olacağından buna göre işlem yapılacağı açıklanmıştır. Dolayısıyla ihraç kaydıyla yurt içinden serbest bölgeye gönderilen emtianın, tecil-terkin uygulamasından yararlanabilmesi için yurt dışındaki müşteriye teslim edilmesi ve T.C. gümrük bölgesinin dışına çıkarılması lazımdır.¹⁸¹

Ancak merkezi Türkiye'de bulunan bir işletmenin yurt içinden ihraç kayıtlı olarak temin ettiği malları, serbest bölgede faaliyet gösteren ve merkezden ayrı bir mükellefiyeti olmayan şubesi vasıtasıyla ihraç etmesi durumunda, tecil edilen vergi terkin edilecektir.

¹⁸⁰ Orhan Pala, "Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (II)", *Vergi Dünyası Dergisi*, (Haziran-2009), <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/serbest-bolgenin-vergi-kanunlari-karsisindaki-durumu-ii-4998> (18.04.2021)

¹⁸¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 20.4.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV 8-318 Sayılı Özelgesi

2.5. DAMGA VERGİSİ KANUNU VE HARÇLAR KANUNU

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun¹⁸² birinci maddesinde; fiziki yahut elektronik ortamda düzenlenen, herhangi bir hususu ispat etmek için ibraz edilebilecek belgeler kâğıt olarak tanımlanmış ve bu nitelikleri taşıyan kâğıtlardan Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yer alanların damga vergisine tabi olduğu, 3'üncü maddesinde kâğıtları imzalayanların söz konusu verginin mükellefi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Harçlar; kamusal niteliği bulunan hizmetlerden özel menfaat sağlayanlardan zorla alınan bedeldir.¹⁸³ Ülkemizde uygulanan harçlarla ilgili düzenlemeler 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda¹⁸⁴ yer almaktadır. Mezkûr Kanuna göre mükellef, harca konu işlemin yapılmasını isteyen kişilerdir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin vergi muafiyeti Serbest Bölgeler Kanunu'nda 5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile kaldırılmıştır. Ancak yine aynı Kanunla SBK'ya eklenen geçici üçüncü madde ile bölgede faaliyet gösterme ruhsatına sahip mükelleflerin 31.12.2008 tarihine kadar damga vergisi ve harçlar yönünden muafiyeti devam etmiştir. 5810 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile 01.01.2009 tarihinden Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içine alan yılın vergilendirme dönemi sonuna kadar, bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan istisnadır. Damga vergisi ve harçlara yönelik istisna faaliyet türü ayırımına gidilmeksizin, bölgede faaliyet gösteren tüm mükellefler için geçerlidir.

Bu bağlamda serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin bu bölgede gerçekleştirmiş olduğu faaliyetleriyle ilgili olarak; adlarına düzenlenmiş olması koşuluyla, gümrük idaresine verilen transit beyannameler¹⁸⁵ ile serbest bölge işlem formları¹⁸⁶ ve vergi dairelerine verilen beyannameler¹⁸⁷, istihdam ettiği personele ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumuna verilecek olan SGK prim bildireleri¹⁸⁸ ve yapılacak ücret ödemelerine

¹⁸² Resmi Gazete Tarih: 11.07.1964 Sayı: 11751

¹⁸³ Dönmez, a.g.e. , s.559.

¹⁸⁴ Resmi Gazete Tarih: 17.07.1964 Sayı: 11756

¹⁸⁵ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 20.09.2013 tarih ve 66813766-155[9-2013/44]-582 sayılı Özelgesi, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 27.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-1479 sayılı Özelgesi

¹⁸⁶ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 24.01.2013 tarih ve 76464994-155[2012/102]-15 sayılı Özelgesi, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 24.01.2013 tarih ve 76464994-155[2012/112]-17 Sayılı Özelgesi

¹⁸⁷ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 15.04.2015 tarih ve 66813766-155[1/2014/107]-197 Sayılı Özelgesi

¹⁸⁸ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 14.04.2014 tarih ve 50426076-155[1-2013/20-319]-47sayılı Özelgesi

ilişkin düzenlenen kâğıtlar¹⁸⁹, serbest bölgede inşa ettirilecek liman için düzenlenen sözleşme,¹⁹⁰ ticari malzeme alımına ilişkin düzenlenen sözleşme,¹⁹¹ serbest bölgede inşa edilecek fabrika binası ve üretim tesislerinin ısıtma, soğutma, havalandırma, sıhhi tesisat, ısı yalıtım hesapları işi ve fabrika yapım projesine ilişkin zemin etüt raporlarının hazırlanması işi için düzenlenecek sözleşme,¹⁹² serbest bölgedeki inşaat için düzenlenecek yapı denetim hizmetine ilişkin sözleşme,¹⁹³ istihdam edilen personeli taşıyacak firmayla imzalanacak sözleşme (münhasıran serbest bölgedeki faaliyetiyle ilgili olması kaydıyla)¹⁹⁴ serbest bölgeye doğalgaz getirilmesine ilişkin düzenlenen sözleşme¹⁹⁵ Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar damga vergisinden müstesnadır. Ayrıca serbest bölgede istihdam edilen işçi ücretlerinden damga vergisi kesintisi yapılamaması işçilik maliyetlerini düşürmekte¹⁹⁶ ve bu bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere maliyet avantajı sağlamaktadır.

Öte yandan madde metninde “bu bölgelere” ibaresine yer verilmesi, Kanun koyucunun istisna hükümlerinden yararlanılmasını, vergiyi doğuran olayın serbest bölgede gerçekleşmesi şartına bağladığını göstermektedir.¹⁹⁷ Kanun damga vergisine konu işlemin yapıldığı yer itibarıyla istisna öngördüğünden, işlemin serbest bölgede yapılması ya da kâğıtların serbest bölgede düzenlenmesi tek başına yeterli değildir.¹⁹⁸ Düzenlenen belgelerin ülke içerisinde herhangi bir resmi mercie delil veya dava konusu olarak mahkemelere ibraz edilmesi halinde damga vergisi gündeme gelecektir.¹⁹⁹ Örnek olarak yukarıda bahsettiğimiz sözleşmelerden herhangi birinin ihtilaf konusu olması durumunda mahkemeye delil veya bilirkişilere yahut herhangi bir resmi mercie sunulması

¹⁸⁹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 29.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-155[9-2012]-237 sayılı özelgesi, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 21.02.2013 tarih ve 66813766-155[1-2012/50]-88 sayılı Özelgesi

¹⁹⁰ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 25.07.2016 tarih ve 45404237-140[16-28]-186 Sayılı Özelgesi

¹⁹¹ Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 30.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-DMG-60-2-12 Sayılı Özelgesi

¹⁹² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.08.2013 tarih ve 97895701-155[1-2012/2.1.66-2675]-1259 sayılı Özelgesi

¹⁹³ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 20.03.2017 tarih ve 45404237-130[1-14-91]-10332 Sayılı Özelgesi

¹⁹⁴ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 29.12.2014 tarih ve 66813766-155[9-2013-80]-729 Sayılı Özelgesi

¹⁹⁵ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 15.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-772 Sayılı Özelgesi

¹⁹⁶ Hamit Tiryaki, “Serbest Bölgeler Ve Serbest Bölgelerde Yabancı Personel Çalıştırma Esasları”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, [https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-aralik-sayi-132_mdergi_8797a-00_/serbest-bolgelerde-yabanci-personel-calistir-
ma.html?query=SERBEST+B%C3%96LGELER+VE+SERBEST+B%C3%96LGELERDE+YABANCI+PERSONEL+%C3%87ALI%C5%9ETIRMA+ESASLARI](https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-aralik-sayi-132_mdergi_8797a-00_/serbest-bolgelerde-yabanci-personel-calistirma/serbest-bolgelerde-yabanci-personel-calistir-) (14.08.2020)

¹⁹⁷ Danıştay 7. Dairesi'nin, 01.11.2007 tarih ve E.2005/3220, K.2007/4431 sayılı kararı.

¹⁹⁸ Cilli, a.g.e. , s.101

¹⁹⁹ Orhan Pala, “Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (II)”, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/serbest-bolgenin-vergi-kanunlari-karsisindaki-durumu-ii-4998> (18.04.2021)

halinde damga vergisi ödenmeden bir anlam ifade etmeyeceğine²⁰⁰ dair görüşler mevcuttur.

Ancak bizim anlayışımıza göre “*bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtların damga vergisinden ve harçlardan*” istisna olduğu düzenlemesi, işlemin serbest bölge içerisinde veya dışında yapılmasını değil, yapılan işlemin serbest bölgedeki faaliyetle ilgili olmasını diğer bir anlatımla yapılan işlem ile serbest bölgedeki faaliyet arasında illiyet bağının bulunmasını gerekli ve yeterli bulur. Öte yandan bir kâğıdın damga vergisine tabi olması için; Damga Vergisi Kanunu’na ekli (1) sayılı listede yer alması, vergiden istisna edilmemiş olması, imzalanmış olması ve belirli bir hususu ispat ve tespit edecek nitelikte olması şartlarını bir arada taşıması gerekmektedir.²⁰¹ Bu bağlamda serbest bölgedeki bir faaliyete ilişkin düzenlenen kâğıdın, ülke içerisinde herhangi bir resmi mercie veya mahkemeye sunulması durumunda damga vergisinin gündeme gelmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Ancak yine de böyle bir işlem tesis edilmek istenmesi durumunda vergi hatası yapılmış olacaktır. Şöyle ki VUK ‘ un “Vergilendirme Hataları” kenar başlıklı 118’inci maddesinde; vergiden istisna olan evrak(belge) ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasının “mevzuda hata” olduğu hüküm altına alınmıştır.

Gayrimenkullerin serbest bölgede gerçekleştirilen faaliyet kapsamında bulunması ve serbest bölge içinde olması kaydıyla; ipotek tesisi işlemi,²⁰² üst hakkı tesisi işlemi,²⁰³ tapu kaydına kaydedilecek teferruatın tapuya kaydı işlemi²⁰⁴ gibi tapuda yapılacak işlemlerden harç aranılmaması gerekmektedir.²⁰⁵ Ancak şahıs işletmelerinin işletme sahibinden ayrı bir tüzel kişiliğinin bulunmadığından dolayı ticari işletme adına tapuda tescil edilemeyen ve bu nedenle ilgili şahıs adına tescil edilecek olan gayrimenkullerin, serbest bölgede gerçekleştirilen faaliyet kapsamında bulunması ve serbest bölge içinde olması şartına ek olarak ticari işletmenin aktifine kaydedilmesi halinde,

²⁰⁰ Kırıktaş İlhan, “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul Ve Esasları Özellik Arz Eden Hususlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (Ekim-2004), <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/serbest-bolgelerde-vergileme-usul-ve-esaslari-ozellik-arz-eden-hususlar-3452> (18.04.2021)

²⁰¹ Nuri Değer, *Damga Vergisi Uygulaması*, 4. b. , Ankara: Seçkin Yayınevi, 2016, s. 52.

²⁰² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04.03.2015 tarih ve 97895701-140[57-2014/178]-364 sayılı Özelgesi

²⁰³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 14.06.2016 tarih ve 66813766-140[123-2016-31]-330 Sayılı Özelgesi

²⁰⁴ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 31.10.2016 tarih ve 66813766-140[123-2016-45]-102763 Sayılı Özelgesi

²⁰⁵ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 16.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-69 Sayılı Özelgesi

gayrimenkulün tapuda şahıs adına yapılacak tescil işlemi sırasında tapu harcı aranılmaması gerekmektedir.²⁰⁶

Serbest bölgelerde faaliyet göstermek üzere ruhsat almış mükelleflerin, buradaki faaliyetleri ile ilgili olarak bölge dışında ve noterde yaptıracakları işlemlere harç ve damga vergisi istisnası uygulanması gerekir.²⁰⁷ Serbest bölgede gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin olması kaydıyla Ticaret Sicil Müdürlüklerinde yapılacak olan işlemlerden ticaret sicil harçlarının aranılmaması gerekmektedir.²⁰⁸ Bankaların serbest bölgede faaliyette bulunan şubeleri ile ilgili düzenlenen belgeler için Finansal Faaliyet Harcı ödememesi gerekmektedir.²⁰⁹

2.6. ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun²¹⁰ 39'uncu maddesinde Özel İletişim Vergisi (ÖİV) düzenlemesine yer verilmiştir. Zikredilen Kanunun 39'uncu maddesinin birinci fıkrasında; *"406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin (kablo tv altyapısı üzerinden teknik olarak verilebilecek her türlü hizmetleri dışında, görev sözleşmesi ile ulusal egemenlik kapsamındaki uydu yörünge pozisyonlarının hakları, yönetimi ve işletme yetkisine sahip olanlar hariç);*

a) Her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dâhil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri,

b) Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri,

c) Kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti,

d) (a), (b) ve (c) bentleri kapsamına girmeyen diğer elektronik haberleşme hizmetlerinin özel iletişim vergisine tâbi olacağı, dördüncü fıkrasında; elektronik haberleşme hizmetlerini sunan işletmecilerin verginin mükellefi olduğu, beşinci fıkrasında; bu

²⁰⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.09.2014 tarih ve 97895701-140[59-2012/186]-2150 sayılı Özelgesi

²⁰⁷ Gelir İdaresi Başkanlığının 10.02.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.63/6314-420 Sayılı Özelgesi

²⁰⁸ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 03.03.2014 tarih ve 45404237-140[13-50]-37 Sayılı Özelgesi

²⁰⁹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 03.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-Harç (8) s.t-8 Sayılı Özelgesi

²¹⁰ Resmi Gazete Tarih: 23.07.1956 Sayı: 9362

maddede hüküm bulunmayan hallerde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı, son fıkrasında ise Maliye Bakanlığı'nın vergiye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu” hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi kullanarak özel iletişim vergisinde indirim, istisna ve iade uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 Seri No’lu Özel İletişim Vergisi Genel Tebliğini²¹¹ yayımlamıştır.

Mezkûr tebliğe göre; *“Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan istisnalar, prensip olarak, özel iletişim vergisi bakımından da geçerlidir. Ancak, katma değer vergisinin çok safhalı, özel iletişim vergisinin tek safhalı olması, özel iletişim vergisinin teslim işlemlerinde uygulanmaması ve iki vergi arasındaki mahiyet ve yapı farklılıkları Katma Değer Vergisi Kanunundaki bazı istisnaların özel iletişim vergisinde uygulanmasına imkân vermemektedir. Bu nedenle, istisna kapsamında işlem yapmak isteyen özel iletişim vergisi mükelleflerinin Sirküler veya Genel Tebliğlerde istisna kapsamına girdiği açıkça belirtilmeyen işlemler hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından görüş almaları gerekmektedir.”*

KDV Kanunu’nda serbest bölgelere tanınan istisnalar önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Özet olarak serbest bölgelerle ilgili olarak uygulanacak istisnalar aşağıdaki gibidir.

KDV Kanunu madde;

- 11/1-a 'ya göre; serbest bölgelere yapılan mal teslimlerine ilişkin İhracat İstisnası ve serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler,
- 16/1-c 'ye göre; serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar,
- 17/4-ı 'ya göre; serbest bölgelerde verilen hizmetler ile bu bölgelere ilişkin yük taşıma işleri

KDV'den istisnadır.

ÖİV Genel Tebliği'nde de yer alan açıklamalar ve KDV Kanunu'nda yer alan istisna hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, KDV Kanunu'nda yer alan istisnalardan mala teslimlerine ilişkin olanların ÖİV açısından uygulanması mümkün değildir. ÖİV 'nin hizmetler üzerinden alındığı hususu göz önüne alınırsa, KDV Kanununda yer alan istisnalardan sadece 17/4-ı kapsamında ÖİV istisnası uygulanıp uygulanamayacağı konusu ele alınmalıdır.

²¹¹ Resmi Gazete Tarih: 18.11.2005 Sayı: 25997

Bu konuda yapılan bir çalışmada istisna uygulaması ele alınmış; KDV Kanununun 17/4-ı maddesinde yer alan istisnanın, ÖİV Kanununun 39'uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan hizmetlerin serbest bölgede verilmesi halinde ÖİV açısından da geçerli olacağı, ancak ÖİV Genel Tebliğinde yer açıklamalar doğrultusunda bu yönde işlem tesis etmek isteyen mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş almalarının doğru olacağı belirtilmiştir.²¹²

Ancak önceki bölümlerde açıklandığı üzere; KDV Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (ı) bendinde yer alan istisnanın uygulanması, KDV Genel Uygulama Tebliği ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özgelgelere göre; verilen hizmetin şahıs mükellefi tarafından veriliyorsa bizzat kendisi veya personeli tarafından, kurumlar vergisi mükellefi tarafından veriliyorsa personeli aracılığıyla, bilfiil serbest bölge içinde verilmesine bağlıdır.

Özel İletişim Vergisi'nin konusu genel olarak telekomünikasyon hizmetlerinin verilmesidir. Telekomünikasyon Sektöründe Kişisel Bilgilerin İşlenmesi ve Gizliliğinin Korunması Hakkında Yönetmelik²¹³ 'te; *“telekomünikasyon; her türlü işaret, sembol, ses ve görüntünün ve elektrik sinyallerine dönüştürülebilen her türlü verinin kablo, telsiz, optik, elektrik, manyetik, elektro manyetik, elektrokimyasal, elektromekanik ve diğer iletim sistemleri vasıtasıyla iletilmesi, gönderilmesi ve alınmasını olarak, telekomünikasyon hizmeti ise telekomünikasyon tanımına giren faaliyetlerin bir kısmının veya tümünün hizmet olarak sunulmasını”* olarak tanımlanmıştır. Günümüz teknolojisinde kullanılan elektriksel ve elektromanyetik dalgalara örnek olarak telgraf, telefon, network, fiber optik ve haberleşme uydularını verebiliriz.²¹⁴

ÖİV Kanunu'nda sayılan hizmetler (internet servis sağlayıcılığı, mobil elektronik haberleşme vb.) fiber optik, haberleşme uyduları ve benzerleri üzerinden verilen hizmetler olduğundan ve bu hizmetler personel vasıtasıyla serbest bölge içine bilfiil gidilerek verilen hizmet vasfını taşımadığından, KDV 17/4-ı maddesinde yer alan istisnasının ÖİV açısından geçerli olmayacağı kanaatindeyiz.

²¹² Ayşe Yiğit Şakar, “Serbest Bölgelerde Özel İletişim Vergisi Uygulanabilir mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, (Aralık-2007), S. 180, https://www.academia.edu/12140245/Serbest_B%C3%B6lgelerde_%C3%96zel_%C4%B0leti%C5%9Fim_Vergisi_Uygulanabilir_mi (30.04.2021)

²¹³ Resmi Gazete Tarih: 06.02.2004 Sayı: 25365

²¹⁴ <https://tr.wikipedia.org/wiki/Telekom%C3%BCnikasyon#:~:text=Telekom%C3%BCnikasyon%2C%20iki%20ya%20da%20daha,sinyalleri%20buna%20%C3%B6rne%C3%B6k%20olarak%20verilebilir.> (30.04.2021)

2.7. BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28 ila 33'üncü maddelerinde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) düzenlenmiştir. 5084 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yer verilen, "*vergi resim ve harç mükellefiyetlerine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmamasına*" ilişkin hüküm mülga olduğundan, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin BSMV 'nin konusuna giren işlemleri, genel düzenlemeler kapsamında banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olacaktır.²¹⁵

2.8. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun²¹⁶ birinci maddesine göre; Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar nerede olursa olsun, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunmayan şahıslara ait malların ise Türkiye'de bulunması halinde, söz konusu malların ölüme bağlı (veraset/miras tarikiyle) yahut ivazsız (hibe yoluyla ya da her hangi bir tarzda karşılıksız) olarak, özel veya tüzel kişiler arasında el değiştirmesi veraset ve intikal vergisine tabidir.

5084 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yer alan muafiyet hükmü kaldırıldığından, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerden herhangi bir şekilde mal intikali gerçekleşmesi halinde, genel düzenlemeler kapsamında veraset ve intikal vergisine tabi olacaktır.

5084 sayılı Kanun öncesi uygulamaya baktığımız zaman, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özelge durumu açıklamaktadır. Şöyle ki, "*serbest Bölgeler Kanunu'nun genel gerekçesinde 3218 sayılı Kanun'un, üretim ve ihracatın artırılması esasına dayalı, müteşebbislerin serbest bölgelerde hiçbir vergi ve resim ödemediği yurt dışından ve yurt içinden girdilerini getirebilmeleri, ihtiyaçlarını devamlı ve ucuz olarak karşılayabilmelerinin sağlanması, Türkiye'deki serbest bölgelerin diğer ülke serbest bölgeleriyle rekabet edebilecek bir yapıya kavuşturulması amaçlandığından konuya ticari faaliyetler açısından bakıldığı, öte yandan Veraset ve İntikal vergisinin konusunun ise ülkeler arasındaki ticaretle hiçbir ilgisi bulunmadığından, 3218 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde yazılı istisnanın veraset ve intikal vergisini kapsamadığının kabulünün icap edeceği, bu nedenle serbest bölgede faaliyette bulunan gerçek kişinin vefatı halinde,*

²¹⁵ Gümüş, a.g.m, s. 56.

²¹⁶ Resmi Gazete Tarih: 15.06.1959 Sayı: 10231

mülkiyetinde olup bu bölgede bulunan malların mirasçılara intikali dolayısıyla mirasçılardan veraset ve intikal vergisi aranılması gerektiği” belirtilmiştir.²¹⁷

Yapılan açıklamalara göre, 5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’nda yapılan değişiklik öncesi ve sonrasında, serbest bölgelerdeki mallar için veraset ve intikal vergisinin uygulaması açısından bir farklılık bulunmamaktadır.

2.8. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun²¹⁸ birinci maddesinde; *“mezkûr Kanunun 5 ve 6’ncı maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan ve Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterlerin Motorlu Taşıtlar Vergisine tabi olduğu”, üçüncü maddesinde; “trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzelkişilerin verginin mükellefi olduğu” hüküm altına alınmıştır.*

Zikredilen Kanunun dördüncü maddesinin birinci fıkrasında istisnalara tahdidi olarak sayılmak suretiyle yer verilmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında, *“Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili muaflık ve istisna hükümlerinin, bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebileceği, bu Kanunda yer almayan istisna ve muaflıkların hükümsüz olacağı, ancak uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu”* hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan motorlu taşıtlar vergisi istisnaları içerisinde serbest bölgelere ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Başka kanunlarda yer alan istisna hükümlerinin geçersiz olduğu da açıklanmıştır. Kaldı ki, SBK ’da da Motorlu Taşıtlar Vergisi istisnasına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle Motorlu Taşıtlar Vergisi uygulaması serbest bölgede faaliyet gösterenler için aynen caridir.

²¹⁷ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 31.08.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6000-2181/036474 sayılı Özelgesi

²¹⁸ Resmi Gazete Tarih: 23.02.1963 Sayı: 11342

2.9. EMLAK VERGİSİ

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun²¹⁹ birinci ve on ikinci maddelerine göre; *“Türkiye sınırları içinde bulunan bina ve araziler verginin konusu oluşturmaktadır.”* Mezkûr Kanunun üç ve on üçüncü maddelerine göre, *“verginin mükellefi; bina ve/veya arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa bina veya araziye malik gibi tasarruf edenlerdir.”*

“Bina ve Arazi Vergileri ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri bu kanuna eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği” Kanunun 22'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda 6761 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un²²⁰ 4'üncü maddesi ile Emlak Vergisi Kanunu'nun “Geçici Muaflıklar” kenar başlıklı 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine *“Cumhurbaşkanınca serbest bölge ilan edilen arazi (kullanıcı lehine tapuda tescilin yapılacağı tarihe kadar)”* ve 7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi Ve Üretim Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un²²¹ 10'uncu maddesi ile Emlak Vergisi Kanunu'nun “Daimi Muaflıklar” kenar başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (m) bendine *“ile organize sanayi bölgeleri, serbest bölgeler, endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgeleri ve sanayi sitelerinde yer alan binalar”* ibaresi eklenmiştir. Emlak Vergisi Kanunu'nun dördüncü maddesinde yer alan “kullanıcı” tabiri SBK'nın üçüncü maddesinde; *“faaliyet ruhsatı alan ve bölgede belli bir işyeri bulunan gerçek ve tüzel kişiler”* olarak tanımlanmıştır.

5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile serbest bölgelerde vergi uygulamaları başlamış olup, mezkûr Kanundan önce bu bölgelerdeki bina, arsa ve araziler emlak vergisine tabi değildi.²²² 5084 sayılı Kanunun Geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre, 31.12.2008 tarihine kadar bu bölgelerde Emlak Vergisi Kanunu uygulanmadı. 5810 sayılı Kanun ile bu istisna tamamen kaldırdı ve serbest bölgelerdeki bina, arsa ve araziler için emlak vergisi uygulamasına geçildi.

²¹⁹ Resmi Gazete Tarih: 11.08.1970 Sayı: 13576

²²⁰ Resmi Gazete Tarih: 24.11.2016 Sayı: 29898, ilgili madde Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

²²¹ Resmi Gazete Tarih: 01.07.2017 Sayı: 30111, ilgili madde Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

²²² İlhan Kırıktaş, “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul Ve Esasları Özellik Arz Eden Hususlar”, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3452> (12.07.2020)

Son yapılan düzenlemeler ile serbest bölge olarak belirlenen araziler, 24.11.2016 tarihinden itibaren kullanıcı lehine tapuda tescilin yapıldığı tarihe kadar, geçici olarak, serbest bölge sınırları içerisinde bulunan binalar ise 01.07.2017 tarihinden itibaren daimi olarak emlak vergisinden muaf olacaktır. Bu durum ise serbest bölgede faaliyet gösteren işletmeleri, serbest bölge dışında faaliyet gösteren işletmelere göre vergisel açıdan avantajlı duruma geçirmiştir.

2.10. GÜMRÜK VERGİSİ

4458 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu'nun²²³ birinci maddesinde; *“Kanununun amacının Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemek”* olduğu, ikinci maddesinde; *“Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinin, Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası da dâhil olmak üzere Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsadığı”* hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr Kanunun 152'inci maddesi ve SBK 'nın 6'ncı maddesine göre; serbest bölgelerin Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilmiştir. Ayrıca SBK'nın altıncı maddesinde serbest bölgelerde gümrük mevzuatının uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenlerle serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmaların gümrük vergisi mükellefiyeti tesis ettirme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

²²³ Resmi Gazete Tarih: 04.11.1999 Sayı: 23866

SONUÇ

Serbest bölgeler ülkelerin coğrafi ve siyasi sınırları içerisinde yer almakla beraber gümrük bölgesi dışında sayılan, vergisel ve ticari açıdan bir takım teşvik unsurların devreye girdiği bölgelerdir. Şu anda ülkemizde mevcut bulunan 18 adet serbest bölge 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na dayanılarak kurulmuştur.

Serbest bölgelerden beklenen faydayı elde etmek için Ülkemizde serbest bölgelere bir takım vergisel teşvikler sağlanmıştır. Söz konusu vergisel teşviklerden gelir vergisi, kurumlar vergisi, damga vergisi ve harçlara yönelik olanlar bizzat Serbest Bölgeler Kanununda, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve diğer vergi Kanunlarına yönelik olanlar özel Kanunlarında düzenlenmiştir.

06.02.2004 tarihinden sonra Kurumlar ve Gelir Vergisi açısından tanınan “kazanç istisnası” ve “gelir stopaj teşviki” sadece imalat faaliyetinden (Gelir stopaj teşviki için yurt dışına ihracat şartı ile birlikte) elde edilen kazançlara tanınmıştır. 24.02.2017 tarihinde SBK'da yapılan değişiklik ile serbest bölgelerde verilen bir takım hizmetler (bakım, onarım ve montaj gibi) yurt dışına verilmesi şartıyla “kazanç istisnası”nın kapsamına dâhil edilmiştir. Yapılan çalışma neticesinde istisna kazanç tutarının tespiti noktasında KKEG 'lere ilişkin KV Genel Tebliğinde düzenleme yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Yapılan çalışma neticesinde Damga Vergisi ve Harçlara yönelik istisnanın faaliyet türü ayrımı gözetilmeksizin, bölgede faaliyet gösteren tüm mükellefler için geçerli olduğu sonucuna varılmıştır.

Serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin maliye idaresinden en çok Katma Değer Vergisi uygulamasına ilişkin görüş talep ettiği tespit edilmiştir. KDV uygulaması özelinde ise “hizmet ihracı”, “serbest bölgelerde verilen hizmetler” ve “taşımacılık” konularında görüş istenmiştir. Yaptığımız çalışma neticesinde, serbest bölgelere yapılan hizmet ihraçlarının istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için KDV Kanunu'nda değişiklik yapılması, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin ise gelir vergisi mükellefleri tarafından sunuluyorsa bizzat veya personelleri aracılığıyla, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sunuluyorsa personelleri aracılığıyla bilfiil serbest bölge sınırları içerisinde verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

İkinci olarak en çok tartışılan konunun ÖTV'ye tabi malların serbest bölgeye tesliminin ihracat sayılıp sayılmayacağı ve istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmediği sonucuna ulaşılmıştır.

lemeyeceği hususudur. Özel Tüketim Vergisi açısından serbest bölgelere yapılan mal teslimlerinin, ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılması gerektiği, mevcut haliyle yapılan teslimlerin istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği sonucuna varılmıştır.

Emlak Vergisi bakımından yapılan değerlendirme neticesinde; serbest bölge olarak belirlenen arazilerin ve serbest bölgelerde bulunan binaların emlak vergisinden istisna olduğu açıklanmıştır.

Öte yandan Özel İletişim Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi açısından serbest bölgelere ilişkin bir teşvik unsuru bulunmadığı ortaya konulmuştur.

Serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler SBK'da yer alan Gelir, Kurumlar, Damga Vergisi ve Harç istisnasından Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, özel Kanunlarda yer alan teşviklerden ise söz konusu kanunlarda aksi yönde bir düzenleme yapılmıncaya kadar yararlanabileceklerdir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKYÜREK T. Engin, *Serbest Bölge Tanımı-Dünyada-Türkiye’de*, İstanbul: İTO Ekonomik Yayınlar Dizisi No:14, 1983.
- ALACIKLIOĞLU A. Suha, *Sorularla Serbest Bölgeler İşlemler Ve Mevzuat*, İstanbul: İTO Yayın No:1998-69, 1998.
- DEĞER Nuri, *Damga Vergisi Uygulaması*, 4. b. , Ankara: Seçkin Yayınevi, 2016.
- DÖLEK Ali, *Serbest Bölge İşlemleri*, İstanbul: Umut Kitap Basım Yayın Dağıtım, 2013.
- DÖNMEZ Ömer, *Kavram-Teori ve Politikalar*, 4. b. , Ankara: Gazi Kitabevi, 2009.
- İSTANBUL TİCARET ODASI (İTO), *Türkiye’deki Serbest Bölgeler ve İlgili Mevzuat*, İstanbul, 1994
- MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, İstanbul, 2014.
- MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, *Vergi Dünyasında 500 Soru 500 Cevap*, 4.b., İstanbul, 2016.
- VERGİ MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ, *Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara, 2017.
- YÜCEL Fikret, *Cumhuriyet Türkiye’sinin Sanayileşme Öyküsü*, Ankara: TTGV, 2015.

MAKALELER

- ALTAY EBİRİ Kevser, “Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri Ve Vergisel Boyutu”, Ankara, *Vergi Raporu*, S. 47, 2000, ss. 45-51.
- BAKAN Sumru, GÖKMEN Seyit, “Serbest Bölgeler Ve Dış Ticaret İlişkisi: Gaziantep Serbest Bölgesi Örneği”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, C.13, S. 51, 2014, ss. 34-51.
- BOZKURT Cevdet, “Gümrük ve Serbest Bölgeler Mevzuatı Çerçevesinde Serbest Bölgede Fireye Uğrayan Eşyaya Ait Gümrük, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergilerinin Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 280, 2012, ss.159-164.
- ÇETİN İlhan, “Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Ücretlilerin Vergilendirilmesi”, Ankara, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 98, 2007, ss. 51-53.
- ÇETİN İlhan, KOCAKAYA Esranur, SEZER Sedat, “Serbest Bölgelere Yapılan Araç Teslimlerinde KDV İstisnası”, Ankara, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 192, 2015, ss. 161-167.
- DİKMEN Birgül, APAK Yavuz, “İştirak Kazançları İstisnasında Amaçlanan İstisnanın İstisnası mıdır?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 362, 2011, ss. 22-25.

- DİLBİR Emircan, BELGE Gökhan, "Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükellefler Tarafından Yapılan Katma Değer Vergisi Tevkifatı", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 360, 2011, ss. 126-131.
- ERDOĞAN Engin, "Serbest Bölgeler ve Türkiye", *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 3, S. 2, 1985, ss. 179-196.
- GÜMÜŞ Erhan, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi", *Erzurum Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 21, S. 1, 2007, ss. 47-60.
- HAYDAROĞLU Ceyhan, TATLISU Satı, "Turgut Özal Dönemi Yeni Sağ Devlet ve Ekonomik Liberalizm: Devlet ve Piyasa İlişkisinin Politik Ekonomisi", *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 1, 2016, ss. 27-41.
- KARADUMAN Naci, YILDIZ Zafer, "Serbest Bölge Uygulamalarının Dış Ticarete Ve Yabancı Sermayeye Katkıları", *Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 1, 2002, ss.133-152.
- KARTALOĞLU Emre, "Serbest Bölgelerde elde Edilen Faaliyet Dışı Kazançların İstisna Kapsamına Girip Girmeyeceği", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 203, 2005, s. 88-92.
- KOLOTOĞLU Olcay, "Serbest Bölgeler ve KDV", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 310, 2014, ss.9-16.
- MERCAN Salih, "İktisadi Program (1930)", *Avrasya Sosyal Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, C.6, S. 3 2019, ss. 324-335.
- OKTAY Cemali, "3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununda 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Yapılan Düzenlemeye İlişkin Bir Husus", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 201, 2005, ss. 72-78.
- ORHAN Ayhan, "Serbest Bölgelerin Sağladığı Avantajlar: KOŞBAŞ Örneği", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.5, 2003, ss.117-131.
- ÖCAL Metin, " KDV'de İhracat İstisnası ve İade Müessesine Yönelik Genel Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 462, 2020, ss. 49-55.
- PAKSOY Sadettin, GÜLLÜ Mehmet, "Serbest Bölgeler Üzerine Bir Araştırma: Gaziantep Örneği", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, C.10, S. 35, 2011, ss. 113-133.
- SÜRMEİLİ SARIGÜL Sevgi, ALTAY TOPÇU Betül, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Yeni Düzenlemeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, C.22, S. 1, 2019, ss. 133-142.
- TÜFEKÇİOĞLU Yusuf, "Son Düzenlemeler Işığında Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları", *Ankara Vergi Raporu*, S. 72, (2004), s. 35-54.

TÜMENBATUR ATİYE, "Serbest Bölgeler Ve Türkiye Ekonomisine Katkıları Üzerine Bir Değerlendirme", Adana, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 21, S. 3, 2012, ss. 339-356.

ÜÇİŞİK Süheyla, "Türkiye'de Serbest Bölgeler", *Marmara Coğrafya Dergisi*, S. 2, 1998, ss. 243-254.

VESKE KAZAN U. Şebnem, KARA Yusuf, OKAN KOCA Hülya, "Serbest Bölgelerde Müşterek Genel Giderlerle Amortismanların Dağılımı", Ankara, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 192, 2015, ss. 168-175.

Diğer Kaynaklar

ALTAY Feyzullah, "Dünyada Ve Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamaları", Konya Ticaret Odası-Ekonomik Araştırmalar ve Proje Müdürlüğü-Araştırma Raporu, Konya, 2016.

AKSOY Fahri, Serbest Bölgelerin Avantajları, Ülke Ekonomisine Etkileri: Kayseri Serbest Bölge Uygulaması, (Yüksek Lisans Tezi), Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 30.01.2012 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-KDV.ÖZG.2011.52-53 Sayılı Özelgesi

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 24.01.2013 Tarih Ve 76464994-155[2012/102]-15 Sayılı Özelgesi

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 24.01.2013 Tarih Ve 76464994-155[2012/112]-17 Sayılı Özelgesi

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 14.05.2013 Tarih Ve 49327596-125[KVK.2012.ÖZ.39]-115 Sayılı Özelgesi

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 19.08.2013 Tarih Ve 76464994-130[KDV.2012.151]-215 Sayılı Özelgesi

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 11.07.2013 Tarih Ve 45404237-130.12.18-187 Sayılı Özelgesi

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 03.03.2014 Tarih Ve 45404237-140[13-50]-37 Sayılı Özelgesi

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 02.04.2014 Tarih Ve 45404237-130[I-13-106]-89 Sayılı Özelgesi

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 02.11.2015 Tarih Ve 17192610-120[ÖZG-15/24]-230 Sayılı Özelgesi

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 25.07.2016 Tarih Ve 45404237-140[16-28]-186 Sayılı Özelgesi

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 20.03.2017 Tarih Ve 45404237-130[I-14-91]-10332 Sayılı Özelgesi

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 07.04.2017 Tarih Ve 17192610-125[ÖZG-15/45]-11382 Sayılı Özelgesi

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 03.05.2010 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-Harç (8) S.T-8 Sayılı Özelgesi

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 29.11.2012 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-155[9-2012]-237 Sayılı Özelgesi

ÇETİN Menderes, “ Biri Serbest Bölgede Olmak Üzere Birden Fazla İşverenden Ücret Alanlarda Vergilendirme ”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 191, (2019), https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2019-kasim-sayi191_mdergi_8738a-00_/06/06.html?query=B%C4%B0R%C4%B0+SERBEST+B%C3%96LGEDE+O LMAK+%C3%9CZERE+B%C4%B0RDEN+FAZLA+%C4%B0%C5%9EVEREND EN+%C3%9CCRET+ALANLARDA+VERG%C4%B0LEND%C4%B0RME (14.08.2020)

CILLI Ebru, Türkiye’de Serbest Bölgeler Ve Vergi Uygulamaları: Bursa Serbest Bölgesi Özelinde Bir Değerlendirme, (Yüksek Lisans Tezi), Uşak: Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.

Danıştay 4. Dairesi’nin, 24.11.2016 tarih ve E.2014/4599, K.2016/3654 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi’nin, 01.11.2007 tarih ve E.2005/3220, K.2007/4431 sayılı kararı.

Danıştay 9. Dairesi’nin 11.02.2009 tarih ve E.2008/1701, K.2009/736 sayılı kararı.

Danıştay 9. Dairesi’nin 09.10.2012 tarih ve E.2009/2878, K.2012/5355 sayılı kararı.

DOĞAN Mehmet, Büyük Türkçe Sözlük, 1. b., İstanbul: Bahar Yayınları, 1994.

DOĞRUSÖZ Bumin, “Serbest Bölgelerde Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi”, Dünya Gazetesi, 28 Şubat 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolgelerde-odenen-ucretlerin-vergilendirilmesi/351652> (10.12.2020)

ERÇAKAR Mehmet Emin, “Serbest Bölgeler: Teorik Yaklaşım”, *İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt 6, Sayı 1, <http://www.isguc.org/?p=article&id=206&cilt=6&sayi=1&yil=2004>, (30.03.2020)

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 30.04.2010 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-DMG-60-2-12 Sayılı Özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığının 10.02.2005 Tarih Ve B.07.0.GEL.0.63/6314-420 Sayılı Özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığının 14.09.2015 tarih ve 84098128-125[5-2014/17]-444 sayılı Özelgesi

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 31.08.1999 Tarih Ve B.07.0.GEL.0.60/6000-2181/036474 Sayılı Özelgesi

Gümrük Yönetmeliği

GENÇYÜREK Levent, "Şirket Devir ve Birleşmelerinin Serbest Bölge Kazanç İstisnasına Olan Etkisi", <https://www.alomaliye.com/2004/08/20/sirket-devir-ve-birlesmelerinin-serbest-bolge-kazanc-istisnasina-olan-etkisi/> (23.06.2021)

<https://www.gumruktv.com.tr/videolar/ellecleme-nedir-2> (03.04.2020)

https://ticaret.gov.tr/data/51dd2410487c8e23a00c4ea7/Serbest_Bolge_Mudurlukleri.pdf (05.04.2020)

https://ticaret.gov.tr/data/5b9b61fc13b8761cc09f9b92/genel_bilgi.pdf (05.04.2020)

https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Faaliyet_Ruhsatlarinin_Dagilimi.pdf (03.05.2021)

https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Sb_Ticaret_Hacminin_Dagilimi.pdf (05.04.2020, * 03.05.2021)

https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Toplam_Tic_Hacim_Degisimleri.pdf (06.04.2020, *04.05.2021)

https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Ulkeler_Ticaret_Hacmi.pdf (06.04.2020, *04.05.2021)

https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Sektorel_Ticaret_Hacmi.pdf (07.04.2020, *05.05.2021)

https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/SB_istihdam.pdf (05.05.2021)

https://ticaret.gov.tr/data/5b9b964513b8761cc09f9c21/Yeni_Serbest_Bolge_islem_Formu_Uygulamasina_iliskin_Genelge.pdf, (14.06.2020)

<https://www.vergidegundem.com/tr/customPaper?b=/serbest-bolge-ler&publicationFile=&id=666661753&headerId=200561&articleId1=666661751&articleId2=1823766&articleId3=666661753&articleId4=666661754&articleId5=666661755&articleId6=666661756&articleId7=666661757&articleId8=666661758&articleId9=666661759&articleId10=666661760&articleId11=666661761&articleId12=666661762&articleId13=666661762&articleId14=666661763&articleId15=666661764&articleId16=666661765&articleId17=666661766&articleId18=666661767&articleId19=666661768&articleId20=&articleId21=&articleId22=&articleId23=&articleId24=&articleId25=&articleId26=> (16.06.2021)

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04.03.2015 Tarih Ve 97895701-140[57-2014/178]-364 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 01.06.2010 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-41sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 16.07.2010 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-69 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 02.12.2010 Tarih Ve 4.35.17.01-35-02-118 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 02.12.2010 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-119 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 02.12.2010 Tarih Ve 4.35.17.01-35-02-122 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 29.04.2011 Tarih Ve 4.35.16.01-176300-111623 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 27.11.2011 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-623 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 23.01.2012 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-65 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 15.08.2012 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-772 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 21.02.2013 Tarih Ve 66813766-155[1-2012/50]-88 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 22.08.2013 Tarih Ve 84098128-125[5-2013/3]-526 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 20.09.2013 Tarih Ve 66813766-155[9-2013/44]-582 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 27.05.2014 Tarih Ve 21152195-130-324 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 29.12.2014 Tarih Ve 66813766-155[9-2013-80]-729 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 15.04.2015 Tarih Ve 66813766-155[1/2014/107]-197 Sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 18.05.2016 Tarih Ve 21152195-35-02-283 Sayılı Özelgesi

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 14.06.2016 Tarih Ve 66813766-140[123-2016-31]-330 Sayılı Özelgesi

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 31.10.2016 Tarih Ve 66813766-140[123-2016-45]-102763 Sayılı Özelgesi

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 25.04.2017 Tarih Ve 21152195-130-15330 Sayılı Özelgesi

OĞUZ İ. Burak, Serbest Bölgelerde Mali Yapı Sorunları: Ege Serbest Bölge Örneği, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği

Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği

Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği

ÖZER Yusuf, "Serbest Bölge Faaliyet Ruhsatı Süresinin Uzatılması Durumunda Gelir Vergisi/Kurumlar Vergisi İstisnası Durumu" <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yusufazer/008/> (23.06.2021)

PALA Orhan, "Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (I)", *Vergi Dünyası Dergisi*, (Mayıs-2009), <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/serbest-bolgelerin-vergi-kanunlari-karsisindaki-durumu-i-4973> (17.04.2021)

PALA Orhan, "Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (II)", *Vergi Dünyası Dergisi*, (Haziran-2009), <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/serbest-bolgenin-vergi-kanunlari-karsisindaki-durumu-ii-4998> (18.04.2021)

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği

SEZER Yılmaz, "Serbest Bölgelerde Demirbaş Satışı", Dünya Gazetesi, 02 Ağustos 2015, <https://www.dunya.com/gundem/serbest-bolgelerde-demirbas-satisi-haberi-287816> (23.06.2021)

TEKİN Cem, "5810 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler", https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-subat-sayi-62_mdergi_8867a-00_/serb.-bolgelerde-vergisel-tesvikler/serb.-bolgelerde-vergisel-tesvik-ler.html?query=5810+SAYILI+KANUNLA+YAPILAN+DE%4%9E%4%B0%4%9E%4%B0KL%4%B0KLER (14.08.2020)

Telekomünikasyon Sektöründe Kişisel Bilgilerin İşlenmesi ve Gizliliğinin Korunması
Hakkında Yönetmelik

TİRYAKİ Hamit, "Serbest Bölgeler Ve Serbest Bölgelerde Yabancı Personel Çalıştırma Esasları", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-aralik-sayi-132_mdergi_8797a-00_/serbest-bolgelerde-yabanci-personel-calistirma/serbest-bolgelerde-yabanci-personel-calistir-ma.html?query=SERBEST+B%C3%96LGELER+VE+SERBEST+B%C3%96LGE+LERDE+YABANCI+PERSONEL+%C3%87ALI%C5%9ETIRMA+ESASLARI (14.08.2020)

VURAL İrfan, "Serbest Bölgelerde Elde Edilen Mevduat Faizi Ve Repo Gelirlerinin İstisna Karşısındaki Durumu", https://www.bakis.com.tr/wp-content/uploads/2017/06/serbest_bolgelerde_elde_edilen_mevduat_ve_repo_gelirlerinin_istisna_karsisindaki_durumu.pdf (25.06.2021)

YAVUZASLAN Senem, Serbest Bölgelerde Karşılaşılan Muhasebe-Vergi Sorunları Ve Kayseri Serbest Bölgesi'nde Bir Uygulama, (Yüksek Lisans Tezi), Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde, 2010.

YİĞİT ŞAKAR Ayşe, , "Serbest Bölgelerde Özel İletişim Vergisi Uygulanabilir mi?", *Yaklaşım Dergisi*, (Aralık-2007), S. 180, https://www.academia.edu/12140245/Serbest_B%C3%B6lgelerde_%C3%96zel_%C4%B0leti%C5%9Fim_Vergisi_Uygulanabilir_mi (30.04.2021)

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

1 Seri No'lu Özel İletişim Vergisi Genel Tebliği

85 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

345 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

348 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

396 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

492 sayılı Harçlar Kanunu

703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

- 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 6761 sayılı Kamu Malı Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu
- 7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi Ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu