

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YUSUF ÖZÇELİK

**SERBEST BÖLGELERİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

TEZ YÖNETİCİSİ  
YRD.DOÇ.DR. YASİN POYRAZ

KIRIKKALE – 2011

## ÖZET

Serbest bölgeler, bir devletin siyasi sınırları içerisinde bulunmakla beraber, gümrük sınırları dışında sayılan, ülkede geçerli olan dış ticaret ile diğer mali ve iktisadi alanlara ilişkin devlet düzenlemelerinin ortadan tamamen kaldırıldığı veya kısmen uygulandığı özel alanlardır. Bu alanlarda üretim, ihracat ve yabancı sermaye yatırımlarının artırılması amacıyla ülkenin diğer kesimlerine kıyasla bazı sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşvikler ve muafiyetler uygulanmaktadır. Türkiye’de de özellikle 1980’lerde başlayan ihracata yönelik sanayileşme stratejisi ve dışa yönelik ekonomi modeli çerçevesinde ortaya çıkan serbest bölgelerde, yatırımcılara sınırsız vergi muafiyeti tanınmaktaydı. Ancak serbest bölgelerde zamanla üretim ve ihracat amaçlarından uzaklaşarak ticari faaliyetlere ağırlık verilmesi üzerine vergisel teşvikler tartışma konusu haline gelmiş ve 5084 sayılı Kanun ile vergileme rejiminde değişiklikler yapılmıştır. Bu çalışmanın hazırlanma gayesi günümüzde hızla gelişen ve yaygınlaşan serbest bölgeler ve bu bölgelere sağlanan teşviklerin dayanaklarının ve uygulamalarının vergi hukuku açısından analiz edilmesidir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci Bölümde, genel olarak serbest bölge kavramı üzerinde durularak, tanımı, amacı, türleri, genel özellikleri ve ülke ekonomisine olan olumlu ve olumsuz etkileri incelenmiştir. Ardından, Türkiye’deki serbest bölgeler ele alınmış, tarihsel gelişimi, yasal, idari altyapısı hakkında bilgi verilerek Türkiye’deki serbest bölgeler ele alınmıştır.

İkinci Bölümde, 5084 sayılı kanun öncesi ve sonrasında serbest bölgelerdeki vergisel durum, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve diğer vergiler açısından ele alınmış ve değişiklikler konusunda değerlendirmeler yapılmıştır.

Üçüncü Bölümde, vergilendirmede eşitlik ilkesi çerçevesinde Serbest Bölgeler Kanunu’nun değerlendirilmesini yapmaya çalışacağız. Bu kapsamda, vergileme ilkelerinin neler olduğunu, 1982 Anayasası’nda vergileme ilkeleri ve vergilemede eşitlik ilkesinin yerini, Anayasa Mahkemesi kararlarında vergilemede eşitlik ilkesinin ne anlama geldiğini açıklamaya çalışacağız. Son olarak da 3218 sayılı Kanun’da yapılan değişikliklerin vergilemede eşitlik ilkesi açısından değerlendirmesini yapacağız.

## ABSTRACT

Free zones are private areas located within the borders of a country but considered as outside the customs' border of country and where effective foreign trade and other financial and economical state regulations are completely abolished or partly applied. When considered with the other sections of the country wider incentives and exemptions are applied for some industrial and commercial activities in order to increase production, export and foreign capital investments in these areas. Tax-related incentives are the most important ones among those exemptions. Also in Turkey, unlimited tax exemptions were given to the investors in free zones emerged in the frame of economical model directed towards abroad and industrialization strategy directed towards export which started in 80's. However tax-related incentives fell into a controversial situation after production and export fell wide of the mark in the course of time and commercial activities had become widespread and changes had been made on taxation system with the Law no 5084. Purpose of this paper is rapidly developing free zones and analyzing supports of incentives provided to these zones from the point of tax law.

This study is formed of three sections. In the first section free zone concept is taken into consideration generally and its definition, purpose, types, general characteristics and positive and negative effects on country's economy are examined. Then free zones in Turkey are considered, the free zones in Turkey are considered by providing information on historical development, legal, administrative infrastructures.

In the second section tax-relation situation in free zones are evaluated before and after the Law no 5084 from the point of income tax, corporate tax, value added tax and other taxes view and evaluations are made about the changes.

In the third section, we will try to evaluate Free Zones Law in the frame of equality principles in taxation. In this scope we will try to explain what are the taxation principles, taxation principles in 1982 Constitution and position of equality principle in taxation. Finally, we will make evaluation of amendments in the Law no 3218 in terms of equality principle in taxation.

## KİŞİSEL KABUL

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “Serbest Bölgelerin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi” adlı çalışmamı, ilmi ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazdığımı ve faydalandığım eserlerin bibliyografyada gösterdiklerimden ibaret olduğunu, bunlara atıf yaparak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu şeref ve haysiyetimle doğrularım.

Tarih :

Ad- Soyad : Yusuf ÖZÇELİK

İmza :

## KISALTMALAR

AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	:	Araştırma Geliştirme
AÜHFD	:	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYMKD:		Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
A.Ş.	:	Anonim Şirket
C	:	Cilt
DTÖ	:	Dünya Ticaret Örgütü
DTM	:	Dış Ticaret Müsteşarlığı
E	:	Esas Numarası
ET	:	Erişim Tarihi
ESBAŞ	:	Ege Serbest Bölgesi Anonim Şirketi
GAP	:	Güney Doğu Anadolu Projesi
ILO	:	Uluslar arası Çalışma Örgütü
IMF	:	Uluslararası Para Fonu

İMKB	:	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
K	:	Karar Numarası
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KM	:	Kilometre
MÜ	:	Marmara Üniversitesi
Md	:	Madde
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
RG	:	Resmi Gazete
S	:	Sayı
S	:	Sayfa
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	:	Türkiye Cumhuriyeti
TDK	:	Türk Dil Kurumu
TÜBİTAK:		Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırmalar Kurumu
UNCTAD:		Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı
Vb.	:	Ve benzeri
VD	:	Ve Devamı
Y	:	Yıl

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	II
ABSTRACT .....	III
KİŞİSEL KABUL .....	IV
KISALTMALAR .....	V
İÇİNDEKİLER .....	VII
GİRİŞ .....	1
BİRİNCİ BÖLÜM .....	3
SERBEST BÖLGE KAVRAMI, SERBEST BÖLGELERİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE TÜRKİYE SERBEST BÖLGELERİ .....	3
I. SERBEST BÖLGE KAVRAMI.....	3
II. DÜNYADA SERBEST BÖLGE BENZERİ UYGULAMALAR .....	5
A. Serbest Ticaret Bölgesi (Free Trade Zone) .....	5
B. Serbest Üretim Bölgesi veya İhracat İşlem Bölgesi (Free Production Zones veya Export Processing Zone) .....	7
C. Serbest Liman (Free Ports).....	7
D. Serbest Bankacılık Bölgeleri (Free Banking Zone) ve Kıyı Bankacılığı (Off- Shore Banking) .....	8
E. Transit Bölge .....	8
F. Antrepo .....	9
G. Gümrüksüz Satış Mağazaları (Duty-Free Shop).....	9
H. İkiz Fabrikalar (Maquiladora).....	10
IV. SERBEST BÖLGELERİN KURULDUĞU ÜLKENİN EKONOMİSİ ÜZERİNDE YARATABİLECEĞİ ETKİLER .....	10
A. Genel Açıklama.....	10
B. Serbest Bölgelerin Olumlu Etkileri .....	10
1. Döviz Geliri Sağlaması .....	10

2. İhracatı Artırıcı Etkisi .....	11
3. İstihdama Etkisi.....	11
4. Yabancı Sermaye ve Teknoloji Etkisi.....	12
5. Yeni Politikaların Denenmesi .....	13
C. Serbest Bölgelerin Olumsuz Etkileri.....	13
1. Yurtiçi Sanayi İle Rekabet ve Yerli Sanayinin Olumsuz Yönde Etkilenmesi .....	13
2. İthalat Baskısı Yaratması .....	14
3. Yasadışı Faaliyetleri Artırma İhtimalinin Olması.....	14
4. İstihdam ve Çalışma Şartlarına Olan Etkisi .....	14
5. Vergi Kaybına Neden Olması .....	15
III. SERBEST BÖLGELERİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	15
A. Giriş.....	15
B. Dünyada Serbest Bölgelerin Tarihsel Gelişimi .....	16
C. Serbest Bölgeler ve WEPZA .....	18
D. Türkiye’de Serbest Bölgelerin Tarihsel Gelişimi .....	18
1. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Serbest Bölgelerin Gelişimi .....	19
2. Cumhuriyet Döneminde Serbest Bölgelerin Gelişimi.....	20
a. 1923-1980 Yılları Arasında Olan Gelişmeler .....	20
b. 1980 Sonrasındaki Gelişmeler .....	22
F. Türkiye’de Kurulan Serbest Bölgeler .....	28
1. Mersin Serbest Bölgesi .....	29
2. Antalya Serbest Bölgesi .....	29
3. İzmir Gaziemir Serbest Bölgesi (Ege Serbest Bölgesi) .....	30
4. İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi .....	30
5. Trabzon Serbest Bölgesi .....	31
6. İstanbul Deri Serbest Bölgesi.....	31
7. Mardin Serbest Bölgesi.....	31
8. Doğu Anadolu Serbest Bölgesi .....	32
9. İMKB Serbest Bölgesi .....	32
10. İzmir Menemen Deri Serbest Bölgesi .....	32
11. Rize Serbest Bölgesi .....	33
12. Samsun Serbest Bölgesi .....	33
13. Kayseri Serbest Bölgesi .....	33
14. İstanbul-Trakya Serbest Bölgesi .....	34



15. Adana-Yumurtalık Serbest Bölgesi.....	34
16. Avrupa Serbest Bölgesi.....	35
17. Gaziantep Serbest Bölgesi.....	35
18. Bursa Serbest Bölgesi .....	35
19. Denizli Serbest Bölgesi .....	36
20. Kocaeli Serbest Bölgesi .....	36
21. TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi .....	37
22. Bakanlar Kurulu Kararı İle Yer ve Sınırları Tespit Edilen Serbest Bölgeler	38
İKİNCİ BÖLÜM.....	39
3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNU ve TÜRKİYEDE SERBEST BÖLGELERİN VERGİLENDİRME KARŞISINDAKİ DURUMU.....	39
I. GENEL AÇIKLAMA.....	39
II. 3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNU.....	40
III. 5084 SAYILI KANUN VE 5810 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN GENEL DEĞERLENDİRMESİ.....	42
IV. TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGE FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRME KARŞISINDAKİ DURUMU.....	46
A. VERGİ TÜRLERİ AÇISINDAN SERBEST BÖLGELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	47
1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi .....	47
a. Genel Açıklama.....	47
b. 5084 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Girdiği 06.02.2004 Tarihinden Önce Ruhsat Almış Olan Mükelleflerin Durumu.....	47
c. 5084 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Girdiği 06.02.2004 Tarihinden Sonra Ruhsat Almış Olan Mükelleflerin Durumu.....	48
2. 5084 Sayılı Kanun Sonrası Serbest Bölgelerde İmalat Faaliyeti Bağımsızlığı..	50
3. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Ücretlerin Vergilendirilmesi .....	52
a. 06.02.2004 Tarihinden Önce Faaliyet Ruhsatı Almış Olan Mükelleflerin İstihdam Ettikleri Personele Ödedikleri Ücretlerin Durumu .....	52
b. 06.02.2004 Tarihinden Sonra Faaliyet Ruhsatı Almış Olan Mükelleflerin Yanlarında İstihdam Ettikleri Personele Ödedikleri Ücretlerin Durumu.....	52
4. Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması.....	53
a. Genel Açıklama.....	53
b. Katma Değer Vergisinin Konusu.....	53
b. 1. Türkiye’den Serbest Bölgelere Mal Teslimleri.....	54
b. 2. Serbest Bölgelerden Türkiye’ye Mal Teslimleri.....	55
b. 3. Serbest Bölge İçindeki Mal Teslimleri .....	55
b. 4. Yurt Dışından Serbest Bölgelere-Serbest Bölgelerden Yurt Dışına Mal Teslimi .....	56

b. 5. Türkiye’den Serbest Bölgelere Verilen Hizmetlerde Katma Değer Vergisi .....	57
b. 6. Serbest Bölgelerden Türkiye’nin Diğer Yerlerine Hizmet İfaları.....	57
b. 7. Serbest Bölge İçinde veya Bölgeler Arasında İfa Edilen Hizmetler...	58
c. Türkiye’nin Diğer Yerlerinden Serbest Bölgelere Verilen Taşımacılık Hizmetleri İstisnası.....	58
d. Serbest Bölgelere Fason İmalat İçin Mal Getirilmesi Durumunda Katma Değer Vergisi Uygulaması .....	61
5. Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması .....	61
6. Damga Vergisi ve Harçlar Kanunu Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi .....	63
7. Serbest Bölgelerde Gümrük Vergisi Uygulaması .....	64
8. Serbest Bölgelerde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Uygulaması .....	65
9. Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Uygulaması .....	65
B. SERBEST BÖLGELERDE VERGİ USUL KANUNU UYGULAMASI.....	66
C. SERBEST BÖLGELERİN AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN KARŞISINDAKİ DURUMU .....	68
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....	70
VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK İLKESİ ÇERÇEVESİNDE SERBEST BÖLGELER KANUNU’NUN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	70
I. GENEL AÇIKLAMA.....	70
II. VERGİLEME İLKELERİ .....	72
A. VERGİLEME İLKELERİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ .....	74
B. VERGİLEME İLKELERİNİN TARİHİ GELİŞİMİ.....	74
1. Adam Smith’in Vergileme İlkeleri.....	75
a. Vergilemede Adalet İlkesi.....	75
b. Belirlilik (Kesinlik) İlkesi .....	76
c. Uygunluk İlkesi .....	76
d. İktisadilik İlkesi.....	76
2. Adolf Wagner’in Vergileme İlkeleri .....	77
a. Ahlaki İlkeler.....	77
b. Mali İlkeler (Maliye Politikasına İlişkin Vergi İlkeleri) .....	77
c. İktisadi Vergi İlkeleri .....	78
d. Teknik ve İdari İlkeler.....	78
III. VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK İLKESİ.....	79
A. Vergilemede Yatay Eşitlik .....	79
B. Vergilemede Dikey Eşitlik .....	80
C. Vergilemede Eşitlik İlkesi ve Adalet İlkesi Arasındaki İlişki .....	80
D. Uluslararası Belgelerde Eşitlik ve Vergilemede Eşitlik İlkesi .....	81

IV. 1982 ANAYASASI'NDA VERGİLEME İLKELERİ VE VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİ .....	84
A. Anayasamızda Vergileme İlkeleri .....	84
B. 1982 Anayasası'nda Vergilendirmede Eşitlik İlkesi .....	86
V. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA EŞİTLİK VE VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK İLKESİ .....	89
VI. ANAYASA MAHKEMESİ'NİN 3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNU'NA İLİŞKİN KARARI.....	92
VII. VERGİ SİSTEMLERİNDEKİ MUAFİYET VE İSTİSNALARIN VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİNE ETKİLERİ .....	95
A. Vergi Muafiyeti, Vergi İstisnası ve Vergi İndirimi Kavramları .....	95
1. Vergi Muafiyeti .....	95
2. Vergi İstisnası .....	96
3. Vergi İndirimi.....	96
B. Muafiyet ve İstisnaların Türk Vergi Sistemindeki Yeri.....	97
C. Türk Vergi Sisteminde Geçici Maddelerle Getirilen Muafiyet Ve İstisnalar ....	98
VIII. 3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNU'NDA 5084 SAYILI KANUN VE DİĞER KANUNLARLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER .....	99
A. Genel Açıklama.....	99
B. 3218 Sayılı Kanun'a Eklenen Geçici 3'üncü Madde Hükümü Uyarınca İstisna Uygulaması .....	101
C. Serbest Bölgeler Kanunu'na Eklenen Geçici İstisna Hükümünün Vergilendirmede Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi .....	103
1. Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası .....	103
2. Ücretlere Yönelik İstisna.....	104
3. Serbest Bölgelerde İmal Edilen Ürünlerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın Vergilendirmede Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	104
SONUÇ .....	106
KAYNAKÇA.....	109

## GİRİŞ

Gelişen uluslararası ilişkilerin ekonomik alandaki etkisi sonucunda yurtiçi sanayinin sınırları da kaçınılmaz olarak uluslararası alana doğru kaymaya başlamıştır.

Böyle bir oluşum ile ortaya çıkan rekabet unsuru, yatırımcıları başta hammadde ve işçilik olmak üzere, üretim maliyetinin düşük olduğu, teşvik sistemlerinin yaygın olarak uygulandığı; ülke içindeki ve dışındaki cazip faaliyet merkezleri arayışına yöneltmiştir.

Bir ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanan serbest bölgeler, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin özellikle ihracat kapasitesinin arttırılması amacıyla büyük önemi haizdir. Serbest bölgelere tanınan teşvik ve imkanlarla ucuz işgücü ve ucuz girdi tedarik edilmek suretiyle ülke kalkınmasına çok önemli katkılar sağlamaktadır.

Türkiye’de özellikle 24 Ocak 1980 kararlarından sonra benimsenen ihracata dayalı büyüme modeli neticesinde serbest bölge kurma çalışmalarına hız verilmiştir. 1985 yılında, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve daha sonra bu Kanuna ilişkin Uygulama Yönetmeliği çıkarılmıştır. 1987 yılından bu yana serbest bölge kurma faaliyetleri hızla artmıştır. Türkiye genelinde 21 serbest bölge faaliyet göstermektedir.

1985 tarihli ve değişmeden önceki haliyle 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile serbest bölgelerde faaliyet gösterecek firmalara çok büyük avantajlar sağlanmış, serbest bölgeler Türkiye gümrük bölgesi dışında sayılarak buradaki faaliyetler her türlü vergi, resim ve harçtan müstesna tutulmuştur. Ayrıca, gümrük ve kambiyo mevzuatına ilişkin yükümlülükler de bu bölgede faaliyette bulunan firmalara uygulanmamıştır.

Ülkemizde serbest bölgelere ilişkin temel mevzuat 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve bu Kanuna ilişkin olarak çıkarılan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği

olmakla birlikte, serbest bölge faaliyetleri gümrük, ithalat, ihracat, kambiyo, KDV, bankacılık gibi konuları da ilgilendirdiğinden diğer kanunlarda da bu konuda düzenlemeler ve teşvikler yer almaktadır.

Devletler vatandaşları arasında ayrımcılık yapmamak, daha doğru bir ifadeyle aynı durumda olanlara eşit muamele etmek zorundadırlar. Vergilendirmede devlet, kişi hak ve özgürlüklerine müdahale ettiğinden her konuda dikkate almak zorunda olduğu eşit muamele ilkesini vergilendirme alanında daha da önemsemelidir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi tüm devletlerin dikkate alması gereken bir ilke olup vergi adaletinin sağlanması açısından önemlidir.

3218 sayılı Kanun, 06.02.2004 tarihli 5084 sayılı Kanun ile radikal değişikliklere uğramış, serbest bölgelere tanınan teşvik ve avantajlarda sınırlamalara gidilmiştir. Ancak bu sınırlamalar yapılırken 5084 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce ruhsat almış mükelleflere bir takım geçici avantajlar tanınmıştır. Geçiş döneminde sağlanan bu teşvikler her ne kadar kazanılmış hakları koruma amacı taşısa da 5084 yayımlandıktan sonra ruhsat almış mükellefler açısından bir eşitsizlik yarattığı gerçektir.

Çalışmamızın konusunu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda 5084 sayılı Kanunla getirilen geçici nitelikteki istisnaların vergilendirmede eşitlik ilkesi açısından değerlendirilmesi teşkil etmektedir.

Birinci Bölümde, serbest bölge kavramını açıklayıp, serbest bölgelerin dünya üzerindeki çeşitli uygulamaları, serbest bölgelerin dünyada ve ülkemizdeki tarihsel gelişimi ve ülkemizde kurulan serbest bölgeler hakkında kısaca bilgi vermeye çalışacağız.

İkinci Bölümde, ülkemizde serbest bölgelerin vergi mevzuatı karşısındaki durumu ve serbest bölge faaliyetlerinin Türk vergi sisteminde nasıl vergilendirildiğini açıklamaya çalışacağız.

Üçüncü Bölümde, vergileme ilkeleri ve vergilendirmede eşitlik ilkesi kavramını tanımlamaya, vergileme ilkelerinin tarihsel gelişimi ile 1982 Anayasası'nda vergileme ilkeleri, vergilendirmede eşitlik ilkesinin Anayasamızdaki anayasal

konumunu belirtmeye çalışacağız. Çalışmamızda son olarak 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunla getirilen geçici teşvikleri vergilendirme ilkeleri açısından inceleme konusu yapacağız.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### SERBEST BÖLGE KAVRAMI, SERBEST BÖLGELERİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE TÜRKİYE SERBEST BÖLGELERİ

#### I. SERBEST BÖLGE KAVRAMI

Serbest bölge kavramının mevzuatta nasıl tanımlandığına baktığımızda; ülkemizde kurulan serbest bölgelerle ilgili temel kanun niteliğinde olan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu<sup>1</sup> ve bu kanuna dayanılarak çıkarılan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nde<sup>2</sup> serbest bölgenin tanımına yer verilmediği görülmektedir. Ancak bu tanım eksikliğini, 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un<sup>3</sup> giderdiği söylenebilir.

5810 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle 3218 Sayılı Kanunun 6'ncı maddesi şu şekilde değiştirilmiştir:

“Serbest bölgeler, Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye

---

<sup>1</sup> 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir”.

Ülkemizde serbest bölge olarak adlandırılan özel bölgeleri, kurulduğu ülkedeki diğer ticaret bölgelerinden ayıran özelliklerinden hareketle tanımlamak kavramın anlaşılması bakımından daha yerinde olacaktır.

Serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük sınırları dışında sayılan, ülkede diğer ticari bölgelere uygulanan hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, bu alanlarda yapılan faaliyetler için daha geniş teşvik ve avantajların sağlandığı, kendine ait özel mevzuatı bulunan, kuruluş kanunları ile sınırları belirlenmiş ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanabilir<sup>4</sup>.

Yargı kararlarında da serbest bölgelerin benzer şekilde tanımlandığını görmekteyiz. Örnek vermek gerekirse; Anayasa Mahkemesi bir kararında “...genellikle ülkenin dış ticaret hacmini geliştirmek, ithalatı, ihracatı kolaylaştırmak, istihdam hacmini, döviz gelirlerini artırmak, sanayiye canlandırmak ve teknoloji transferini hızlandırmak gibi amaçlarla kurulan serbest bölgeler, milli sınırlar içinde ancak gümrük sınırları dışında kabul edilen ve dış pazara yönelik ekonomik faaliyetlerin gerçekleşmesini temin etmek amacıyla yeterli altyapı imkanlarının sağlandığı ve teşvik tedbirlerinin çoğu kez azami ölçüler içerisinde uygulandığı yerlerdir.” şeklinde bir serbest bölge tanımı yapmaktadır<sup>5</sup>.

Konuyla ilgili Danıştay Üçüncü Dairesi bir kararında “Serbest bölgelerin; ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış

---

<sup>4</sup> TAYLAR, Yıldırım, “Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler”, Maliye ve Hukuk Yayınları, İzmir-2008, s. 6-7; ŞEKER, Sakıp, “Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamaları”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 155, Ağustos-2001, s. 11.

<sup>5</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 06.10.1986 tarih ve E:1985/21, K:1986/23 sayılı kararı, (R.G. 14.03.1987-19400; AYMKD, S. 22, Ankara-1987, s. 197 vd.).

finansman ve ticaret imkanlarından yararlanmak amacıyla Türkiye’de kurulan özel bölgeler olduğu...” tanımına yer vermiştir<sup>6</sup>.

## II. DÜNYADA SERBEST BÖLGE BENZERİ UYGULAMALAR

Serbest bölge uygulamalarının temel hareket noktası aynı olmakla birlikte taşıdığı bir takım özellikler bakımından ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bu farklılık ise ülkelerin siyasi, ekonomik ve kültürel altyapılarından kaynaklanmaktadır. Serbest bölge uygulamaları arasındaki bu farklılıklar nedeniyle serbest bölge ile ilgili terminolojide büyük bir çeşitlilik bulunduğu söylenebilir<sup>7</sup>.

Ülkeler ekonomik ve siyasi karakterlerine uygun serbest bölge yapılanmaları oluşturabilir ve çeşitlilik gösteren bölgeleri aynı anda farklı yerlerde uygulayabilirler. Serbest bölgeler kuruluş amaçları, yasal yapıları, fonksiyonları ve kapsamlarına göre çeşitli biçimler alabilirler. Bu farklar, ülkelerin ekonomik ve coğrafi yapılarından, serbest bölgelerden ülkelerin beklentilerinin farklı oluşundan ve serbest bölgeyi düzenleyen hukuki yapının farklılığından kaynaklanmaktadır<sup>8</sup>.

Bu bölümde serbest bölge uygulamalarının dünyanın farklı ülkelerindeki benzer uygulamalarına değinmeye çalışacağız.

### A. Serbest Ticaret Bölgesi (Free Trade Zone)

Serbest ticaret bölgeleri uygulamasını incelediğimizde genellikle bir liman civarında ve sınırları belirlenmiş bir alanda ticari faaliyetleri kolaylaştırmak amacı ile kurulduğu görülmektedir. Buralardan dünyanın diğer ülkeleri ile serbest bir şekilde ticaret yapılabilir. Bu bölgelerde yapılmasına izin verilen işlemler sırasında gümrük vergisi ödenmemektedir.

---

<sup>6</sup> Danıştay Üçüncü Dairesinin 24.05.2010 tarih ve E:2008/3057, K:2010/1625 sayılı kararı.

<sup>7</sup> ÖZÇELİK, Meltem/YADİKAR, Bahadır, “Dünü, Bugünü ve Geleceği ile Serbest Bölgelerimiz”, DTM Dergisi, Özel Sayı, Ekim-2003, s. 1, (<http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/ozelsayiekim/meltem.htm>, ET: 14.09.2010).

<sup>8</sup> CEYHAN, Murat, “Serbest Bölgeler”, s. 2. ([http://www.alomaliye.com/murat\\_ceyhan\\_serbest\\_bolgeler.htm](http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_serbest_bolgeler.htm), ET: 14.09.2010).



Serbest ticaret bölgelerinde üretim kapsamında değerlendirilebilecek faaliyetlerin yer almadığı görülmektedir. Bu bölgelerin kurulma amaçları ve hedefleri:

- 1- Gümrük bağımsızlıklarından yararlanmak
- 2- Ülkelerin uyguladığı vergi teşviklerinden yararlanmak
- 3- Depolama, sergileme, ambalajlama kolaylıklarından yararlanmak.
- 4- Kota ve dış ticaret vergilerine uygulanan bağımsızlıklardan yararlanmak.
- 5- Transit ticareti teşvik etmek.
- 6- Ülkenin ithalatını kolaylaştırmak, olarak ön plana çıkmaktadır<sup>9</sup>.

Serbest Ticaret Bölgeleri Açık Serbest Bölgeler ve Kapalı Serbest Bölgeler olarak ikiye ayrılabilir;

- Açık Serbest Bölgeler (Open Free Zones): Adında anlaşılacağı gibi her türlü ticari ve sınai faaliyetin yapılabilirdiği ve ülkeye ait mevzuatın tamamen uygulanmadığı bölgelerdir.

- Kapalı Serbest Bölgeler (Closed Free Zones): Yapılabilecek faaliyetlerin sınırlı olduğu ve ülke mevzuatının sadece bir bölümünün uygulanmadığı bölgelerdir<sup>10</sup>.

Türkiye’de kurulan serbest bölgelerde Türk vergi mevzuatının bir kısmı uygulandığından kapalı serbest bölgeler, ülkemizde kurulan serbest bölgelerle bir benzerlik oluşturduğu söylenebilir.

Serbest ticaret bölgelerinde tanınan en belirgin mali avantajlar şöyle sıralanabilir:

- a) Bölgede mallar bekletildiği sürece gümrük vergilerinden istisna edilmeleri.

---

<sup>9</sup> KÖKVER, Muzaffer, “Serbest Bölgelerde Gerek Mevcut Yatırımcıyı, Gerekse Yeni Yatırımcıları Tedirgin Etmeyecek Nitelikli Bir Yapısal Düzenlemeye Acilen İhtiyaç Vardır”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 262, Haziran-2003, s. 1.

<sup>10</sup> KÖROĞLU, Ömer, “Serbest Bölge Türleri ve Ortak Özellikleri”, ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=1999021585.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1999021585.htm), ET: 2.4.2011).

b) Bozulan, zarar gören veya teknolojik eskimeye maruz kalan mallar için herhangi bir vergi vb. ödemenin olmaması.

c) Gümrük vergisiz yurtdışından gelen malların yeniden ihracının olası olması.

d) Herhangi bir vergi, harç gibi yükümlülük olmaksızın aynı veya diğer serbest bölge içinde faaliyette bulunanlar arasında malların transferine izin verilmesi<sup>11</sup>.

## B. Serbest Üretim Bölgesi veya İhracat İşlem Bölgesi (Free Production Zones veya Export Processing Zone)

İhracata yönelik, sınai üretimi ve sınai mal ihracatını arttırmak amacı ile kurulan, genellikle hafif sanayi ürünlerinin emek yoğun parçaları üretildiği veya emek yoğun montaj işlerinin yapıldığı alanlar olarak tanımlanabilir<sup>12</sup>.

Serbest üretim bölgelerinin ülke kalkınması açısından amaçları; istihdamı artırmak, ülkede yaratılan katma değeri artırmak, dış ticaret dengesini iyileştirici gelişmeler sağlamak, yabancı sermaye çekerek ülkede yapılan yatırım miktarını çoğaltmak, teknolojik gelişimi hızlandırmak, ülke ekonomisi ile iç bağlantılarını artırarak, çoğaltan etkilerinin yüksek olmasını sağlamak, ülkenin dış kararlara duyarlılığını azaltmak, şeklinde sıralanabilir<sup>13</sup>.

## C. Serbest Liman (Free Ports)

Ülkenin belli bir limanının ithalât, ihracat, transit ticaret, taşımacılık ve re-export açısından serbest hale getirilmesiyle kurulan bu tür serbest bölgelerinin, özellikle sanayileşmiş Avrupa ülkelerinde uygulamaları daha yoğun olduğu bilinmektedir<sup>14</sup>. Avusturya, Belçika, Macaristan, Lüksemburg, Litvanya, Slovakya ve İsveç'te serbest

<sup>11</sup> NOCERİNO, O./REALE, G., "Fiscal Advantage and Economic Impact of 'Tax Free Zones' On SME's", 2000:2, 4, 12: Aktaran: GİRAY, Filiz, "Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler", Vergi Dünyası Dergisi, S. 272, Nisan-2004.

<sup>12</sup> KÖROĞLU, "Türleri ve Ortak Özellikleri", (ET: 2.4.2011).

<sup>13</sup> ERÇAKAR, Mehmet, Emin, "Serbest Bölgeler: Teorik Yaklaşım", İş-Güç, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, C. 6, S. 1, s. 2, (<http://www.isucdergi.org/printout.php?id=206>, ET: 18.09.2010).

<sup>14</sup> ALPAR, Cem, "Dünya'da ve Türkiye'de Serbest Bölgeler", Dost Kitabevi Yayınları, Ankara-1985, s. 15.

bölge bulunmamaktadır. Bu bölgeler genellikle Birliğin kıyı kesimindeki büyük ve eski limanlarında veya Birliğe yakın adalarda daha çok serbest liman şeklinde faaliyet göstermektedirler<sup>15</sup>.

Serbest Limanlar, tüm limanı kapsayacak şekilde kurulabileceği gibi limanın sadece bir bölgesini içine alan yerler olarak da kurulabilirler. Gümrük vergileri ödenmeden veya en düşük tarifeye serbest limanlardan yararlanılmaktadır<sup>16</sup>.

#### D. Serbest Bankacılık Bölgeleri (Free Banking Zone) ve Kıyı Bankacılığı (Off-Shore Banking)

Serbest bankacılık bölgeleri, uluslararası piyasalarda dolaşan yabancı sermayeyi çekebilmek için oluşturulan ve yalnızca bankacılık faaliyetinin yapılabildiği bölgelerdir. Bu bölgelerde genellikle döviz kontrolleri, kredi kontrolleri, munzam karşılık oranları ya da tamamen ortadan kaldırılmaktadır. Vergiler konusunda da bu bölgelerde kurulan bankalara birçok avantajın sağlandığı görülmektedir<sup>17</sup>.

Off-shore bankacılığı olarak adlandırılan ve ‘Kıyı Bankacılığı’ anlamına gelen bu serbest bölge türünde, bir ülkede bankacılık sektörü için yapılan düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı serbest bankacılık olarak ifade edilmektedir<sup>18</sup>.

#### E. Transit Bölge

Transit bölge, denize kıyısı olan ülkelerin, denize yakın veya yeterli çıkışı olmayan komşu ülkelerin depolama ve dağıtım merkezleri şeklinde kullanılması için kurduğu ve komşu ülkenin dış ticaretini kolaylaştıran limanlardır<sup>19</sup>. Malların komşu ülkelere ev sahibi ülkeye transit olarak geçişinde gümrük vergileri, ithalat kontrolleri,

---

<sup>15</sup> DEMİREL, Gürhan, “Türkiye’de Serbest Bölgeler ve AB Uygulaması”, İzmir Ticaret Odası, Şubat-2009, s. 2, (<http://www.izto.org.tr/NR/rdonlyres/271E2928-83D9-49BD-AB014D1CF9767A75/11155/%C5%9Eubat20091.pdf>, ET: 19.07.2011).

<sup>16</sup> ÇARPAR, Fulya, Arzu, “Serbest Bölgelerin Vergilendirme Karşısındaki Durumu”, Uludağ Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, s. 7-8.

<sup>17</sup> KÖROĞLU, “Türleri ve Ortak Özellikleri”, (ET: 02.04.2011).

<sup>18</sup> ALPAR, s. 35.

<sup>19</sup> ERÇAKAR, “Teorik Yaklaşım”, s. 4, (19.09.2010).

birçok giriş çıkış formaliteleri uygulanmamakla birlikte genellikle bu tür bölgelerde imalat faaliyetlerine izin verilmemektedir<sup>20</sup>.

## F. Antrepo

Antrepolar yurt dışından gelen malların satılincaya kadar bekletildiği, gümrük kontrolü ve gümrük idaresinin denetiminde bulunan depolardır. Antrepoda bekletilen malların depolanması sırasında gümrük vergisi ödenmesi söz konusu değildir. Malların azami depolanma süresi ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Antrepolarda bulunan malların ancak satılmasından sonra ithalat vergilerini ödeme yükümlülüğü doğmaktadır<sup>21</sup>.

## G. Gümrüksüz Satış Mağazaları (Duty-Free Shop)

Gümrüksüz Satış Mağazaları, bu mağazaların bulunduğu ülkeye gelen veya giden yolcular ile bu ülkeden transit geçiş yapan yolculara, yabancı devletlerin veya uluslararası kuruluşların bu ülkedeki temsilciliklerine ve mensuplarına, yabancı ülkelere sefer yapan gemi ve uçaklara, yat limanlarına, gelip giden veya kışlayan yat ve tekne sahiplerine ve yabancı basın yayın organlarının yabancı uyruklu mensuplarına gümrük vergisi olmaksızın eşya satışı yapan mağazalardır.

Sigara, içki ve pek çok değerli eşyanın gümrüksüz satışının yapıldığı ve “free shop” olarak adlandırılan mağazalar ülkemizde genellikle uluslararası havaalanlarında, gümrük kapılarında ve turist yoğunluğu olan kıyı şehirlerindeki gümrük kapılarında kurulmuşlardır<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> ÇARPAR, s. 11; ERÇAKAR, “Teorik Yaklaşım”, s. 4, (ET: 20.09.2010).

<sup>21</sup> GÜNER, Sedat, “Serbest Bölgelerde Vergi Kanunlarının Yeri”, Gümrük Kontrolörleri Derneği, Ankara, Eylül-1999, s. 24.

<sup>22</sup> GENÇYÜREK, Levent, “Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazalarında (Duty Free Shop) Vergi Uygulaması”, ([http://www.alomaliye.com/levent\\_gencyurek\\_free\\_shop.htm](http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_free_shop.htm), ET: 14.11.2010, Yaklaşım Dergisi'nin Aralık-2004 sayısında yayımlanacak yazı, s. 4).

## H. İkiz Fabrikalar (Maquiladora)

Meksika'nın ABD sınırlarına yakın bölgede kurulan bu uygulamada, üretimde kullanılacak hammadde mallar ABD'den gümrüksüz olarak Meksika'ya ithal edilmekte, üretilen mallar tekrar ABD'ye ihraç edilmektedir. ABD gümrük vergilerini ithal edilen mal üzerinden değil, yalnızca Meksika'da yaratılan katma değer üzerinden almaktadır.

Meksika'dan ABD'ye insan göçü sorunu, ABD'nin önerisi ile Maquiladora üretim bölgeleri kurularak önlenmiş, bu sistemden her iki ülke açısından da farklı yararları olmuştur. ABD bir yandan ülkesine olan insan göçünü durdurmuş, diğer yandan ise, düşük maliyetli üretim malları üreterek üçüncü dünya ülkelerinde pazar gücünü artırmıştır. Meksika ise, yabancı sermaye girişini hızlandırarak vatandaşlarına istihdam imkanı sağlamış, ekonomik sorunlarının bir kısmına çare bulmuş ve buralarda çalışarak yetişen kalifiye insan gücüne kavuşmuştur<sup>23</sup>.

## IV. SERBEST BÖLGELERİN KURULDUĞU ÜLKENİN EKONOMİSİ ÜZERİNDE YARATABİLECEĞİ ETKİLER

### A. Genel Açıklama

Bir serbest bölge oluşumunun, kurulduğu ülke ekonomisi üzerinde olumlu etkilerinin yanında olumsuz etkileri de olabilmektedir. Bu bölümde serbest bölgenin kurulduğu ülke ekonomisi üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri üzerinde durmaya çalışacağız.

### B. Serbest Bölgelerin Olumlu Etkileri

#### 1. Döviz Geliri Sağlaması

Ülkemizde serbest bölge kurulmasındaki amaçlardan belki de en önemlisi döviz geliri sağlama isteğidir. Serbest bölgedeki faaliyetlerin birçoğu döviz kazandırıcı

---

<sup>23</sup> ERÇAKAR, "Teorik Yaklaşım", s. 5.

bir etki sağlamaktadır<sup>24</sup>. Ülkenin döviz kazançlarının artmasında serbest bölgelerin ülke ekonomisine önemli katkıları bulunmaktadır<sup>25</sup>.

## 2. İhracatı Artırıcı Etkisi

Türkiye’den serbest bölgeye mal ve hizmet sevkiyatı ihracat sayılmakta ve yabancı yatırımcı tarafından serbest bölgede yapılacak yatırım ve üretim, yerli ülkenin malları kullanılarak yapılacağından ihracata katkısı olmaktadır.

Bu bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin işgücü temini, su, elektrik gibi temel girdilerini de buldukları ülkeden temin etmeleri halinde, serbest bölgedeki faaliyetler nedeniyle ülke ekonomisine kalacak katma değer yükselecektir<sup>26</sup>.

Serbest bölgelerde üretilerek dünya pazarlarına arz edilen mal ve hizmetler fiyat bakımından büyük bir rekabet üstünlüğüne sahiptir. Çünkü diğer ülkelerden temin edilen aramalı, hammadde, yedek parça, ambalaj malzemesi ve diğer üretim girdilerinin bu bölgelere getirilmesi ithalat sayılmamakta ve gümrük vergisi ödenmemektedir. Bu da büyük bir maliyet düşüşü sağlamaktadır<sup>27</sup>.

## 3. İstihdama Etkisi

Serbest bölgelerin kuruluş amaçlarından biri de istihdam sorununa bir çözüm arayışıdır. Serbest bölgede ekonomik faaliyetlerin gelişmesi istihdam sorununun çözümüne olumlu katkı sağlamaktadır<sup>28</sup>.

Serbest bölgelerin istihdama olumlu etki etmesi için ihtiyaç duyulan işgücünün kurulduğu bölgenin işgücünden sağlanması gerekmektedir. Bunun için de kurulacak

---

<sup>24</sup> ERDOĞAN, Engin, “Serbest Bölgeler ve Türkiye’de Bir Model Denemesi”, Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Eskişehir-1985, s. 125.

<sup>25</sup> KÖROĞLU, Ömer, “Serbest Bölgelerin Ülke Ekonomilerine Katkıları” Yaklaşım Dergisi, S. 75, Mart- 1999, s. 69.

<sup>26</sup> ALPAR, s. 42.

<sup>27</sup> KÖROĞLU, “Ülke Ekonomilerine Katkıları”, s. 67.

<sup>28</sup> KÖROĞLU, “Ülke Ekonomilerine Katkıları”, s. 3.

serbest bölgelerde yerli iş gücünün kullanılmasının bir ön şart olarak getirilmesi ile olumlu etkisinin artacağı söylenebilir<sup>29</sup>.

#### 4. Yabancı Sermaye ve Teknoloji Etkisi

Serbest bölgelerin diğer bir işlevi de yabancı sermayeli yatırımlar için elverişli ortam oluşturmalarıdır. Serbest bölgeler sadece ithalat-ihracat işlemlerinde kullanılan bir araç olmakla kalmayıp, yatırım yeri tercihlerinde de önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır.

Serbest bölgelerde, bürokrasinin asgari seviyeye çekilmiş olması yabancı sermayeyi çekmekteki başarısının nedenlerinden biridir. Serbest bölgelerde gerek yatırım öncesi, gerekse yatırım sonrası tek noktadan ve en az belgeyle hizmet verilmektedir. Yabancı yatırımcılar, serbest bölgelere gelip kısa süre içinde yatırımına başlayabilmekte, yatırım sırasında ve sonrasında olabilecek her türlü para ve kar transferinde hiç bir şekilde kısıtlamaya, izne veya ücrete tabi tutulmamaktadır.

Serbest bölgelerde kapsamlı bir vergisel teşvik sistemi olması ve bu teşvik sisteminden yararlanmak için ayrıca teşvik belgesi alma zorunluluğunun bulunmaması yabancı sermayeyi cezbeden önemli sebeplerdendir. Bu vergisel teşviklerin kapsamı, ayrıca yatırım teşvik mevzuatı çerçevesindeki teşviklerden yararlanmak üzere başvuruda bulunulmasını gerektirmeyecek kadar geniştir.

Öte yandan, serbest bölgelerde dünya standartlarında altyapı, lojistik kavramının önemini ve değerini bilen, yüksek kalitede hizmet sunabilen birinci sınıf bölge işleticileri, tüm işlemlerin ve hizmetlerin dövizle yapılabilmesi nedeniyle elde edilen doğal enflasyon muhasebesi olanağı ile yabancı sermayeli yatırımcılar için risksiz bir ortam oluşturulmaktadır<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> ALPAR, s. 41.

<sup>30</sup> ÖZÇELİK/YADİKAR, s. 7-8.

## 5. Yeni Politikaların Denenmesi

Serbest bölgelerde, ülke ekonomisinin tamamı için aynı anda uygulamaya konulması pratik olmayan veya kullanılmasına cesaret edilemeyecek bazı yeni ekonomik politikaların uygulanması da mümkün olabilmektedir. Böylece uygulanacak politikanın olumsuz etkiler göstermesi halinde müdahale edilerek geniş ölçekli bir zararın oluşması engellenmekte ve bu politikaların uygulamadaki sakıncaları giderildikten sonra tüm ekonomiye uygulanabilmesi sağlanmaktadır ya da tamamen bu politikalarından vazgeçilmektedir. Bu anlamda serbest bölgeler, ekonomi politikalarının sonuçlarının gözlemlenebildiği bir laboratuvar rolü üstlenmektedir<sup>31</sup>.

### C. Serbest Bölgelerin Olumsuz Etkileri

Serbest bölge en uygun yerde kurulmuş, alt yapı donanımı elverişli ve idari sorunları olmadığı sürece, yararlarının zararlarına oranla daha fazla olduğu rahatlıkla söylenebilir. Ancak, hiç şüphesiz bütün yararlarına rağmen, ülkelerin bazı dezavantajlara katlanmak durumunda olduğuna da işaret etmek gerekir. Zararların büyüklüğü, şekil ve taşıdığı önem serbest bölgenin ülke ekonomisindeki ağırlığıyla, büyüklüğüyle ve hangi tür faaliyetlerin yoğunlaşmış bir serbest bölge olduğuyula yakından ilgilidir.

Söz konusu ortaya çıkabilecek zararlar, kurulan serbest bölgenin hangi tür faaliyetleri içeren bir bölge olduğuna bağlı olarak, farklı yoğunlukta ve nitelikte ortaya çıkabilmektedir.

#### 1. Yurtiçi Sanayi İle Rekabet ve Yerli Sanayinin Olumsuz Yönde Etkilenmesi

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar, üretimlerini gerçekleştirirken birtakım avantajlardan istifade ederler. Bölgenin sağladığı düşük maliyetli üretim imkanları, vergi kolaylıkları, kar transferi gibi unsurlardan istifade etme mümkün

---

<sup>31</sup> GÜRİSOY, Mustafa, Kemal, "Serbest Bölge Uygulamalarından Alınacak Dersler", Yaklaşım Dergisi, S. 68, Ağustos-1998, s. 135.



olmaktadır<sup>32</sup>. Serbest bölge firmaları, yararlandıkları avantajlar nedeniyle maliyetleri daha düşük olabilmekte ve ucuza maledilen ürünlerin iç ekonomide satılması sonucu iç pazarda çalışan firmalara göre daha avantajlı konuma gelebilmektedirler<sup>33</sup>.

## 2. İthalat Baskısı Yaratması

Gelişmiş ülkelerde yer alan serbest bölgeler, üretim açısından ucuz olan dünya girdilerini kullanmayı tercih etmektedirler. Genel olarak serbest bölgelere sağlanan vergi ve gümrük muafiyeti ileride ihraç edilmek amacıyla da olsa ithalatı çok cazip hale getirebilmektedir<sup>34</sup>. Diğer bir ifade ile serbest bölgenin ithalat eğilimi, tanımı gereği ülkenin ortalama ithalat eğiliminin üzerinde olmak durumundadır.

Yurt içindeki firmaların bu pazarlara yönelerek, serbest bölgenin ithalatta sunduğu avantajları da dikkate alarak, ithalatlarını gerçekleştirmelerini sağlayabilmektedir. Bu durum, özellikle yabancı sermaye firmalarının yoğun olarak bulunduğu ve girdilerinin tamamına yakın bölümünü üçüncü ülkelerden temin eden ve montaj üretimine dayalı bölgelerde söz konusu olmaktadır<sup>35</sup>.

## 3. Yasadışı Faaliyetleri Artırma İhtimalinin Olması

Serbest bölgeler, kaçakçılık ve benzeri zararlı faaliyetlerin bu bölgelerde yoğunluk kazanmasına da yol açabilir. Ancak bu olumsuz etkisi, doğrudan serbest bölge faaliyetlerinden kaynaklanmamakta, serbest bölgenin kuruluş aşamasında yaşanan bir takım aksaklıklar ya da kurulduktan sonra yönetim zafiyetinden kaynaklanmaktadır<sup>36</sup>.

## 4. İstihdam ve Çalışma Şartlarına Olan Etkisi

Serbest üretim bölgelerinde ucuz üretimi gerçekleştirebilmek için üretim faktörlerinin en önemlisi olan iş gücü bol miktarda kullanılmaktadır. İşçi ücretleri, yurt

---

<sup>32</sup> KÖROĞLU, "Olumsuz Etkileri", s. 1.

<sup>33</sup> ALPAR, s. 45.

<sup>34</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, Serbest Bölge Çalışmaları Hakkında Rapor, No: 1, Ankara-1985, s. 7.

<sup>35</sup> KÖROĞLU, "Olumsuz Etkileri", s. 2.

<sup>36</sup> ALPAR, s. 40.

içinde saptanan işçi ücretlerinden daha düşük düzeyde kalmaktadır. Her şeyden önce yabancı sermayeyi bölgelerde yatırım yapmaya özendiren en önemli neden, son derece düşük ücretlerle çalışmaya razı olan iş gücü bulunmasıdır<sup>37</sup>.

## 5. Vergi Kaybına Neden Olması

Bu bölgelerde faaliyet gösterecek müteşebbislere, ilk olarak vergi kolaylığı sağlanmakta ve bu teşviklere devam edilerek indirimli vergi tarifesi uygulanmaktadır. Ayrıca, bu teşviklerin yanında bazı serbest bölgelerde sürekli vergi muafiyeti de tanınmaktadır<sup>38</sup>.

## III. SERBEST BÖLGELERİN TARİHSEL GELİŞİMİ

### A. Giriş

Dünya ekonomisinin hızla küreselleştiği, küreselleşme olgusu ile birlikte dünya ticaretinde rekabetin gittikçe şiddetlendiği bir ortamda, ülkelerin uluslararası ticaretten daha fazla pay almak amacıyla bazı ekonomi ve dış politika araçları uygulamaya, işletmeleri de maliyetlerinin asgari düzeyde olduğu yerlerde yatırım yapmaya sevk etmektedir. İşte bu süreçte serbest bölgeler, ülkelerin ekonomik amaçları ile işletmelerin kârlarını en üst seviyeye çıkarma amaçlarının birleştiği yerler olarak ortaya çıkmışlardır<sup>39</sup>.

Gelişmekte olan ülkelerin endüstriyel kalkınmasında ve ihracatlarının artırılmasında serbest bölgelerin önemli katkısının olduğu fikrinin 1967 yılında Birleşmiş Milletlerce benimsenmesinden sonra dünyada serbest bölge sayısı hızla

---

<sup>37</sup> KÖROĞLU, "Olumsuz Etkileri", s. 2.

<sup>38</sup> KÖROĞLU, Ömer, "Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvikler", Yaklaşım Dergisi, S. 77, Mayıs-1999, s. 2.

<sup>39</sup> ORGAN, İbrahim, "Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması" (<http://www.vergidunyasi.com>, ET: 19.07.2011)

artmaya başlamıştır<sup>40</sup>. 1970 yılı başında, dünyada 131 olan serbest bölge sayısı 15 yılda 3,5 kat artmıştır.

Serbest bölgelerin kuruluşlarını belirli bir ekonomik rejime bağlamak mümkün değildir; kapitalist ülkelerde bulunduğu gibi sosyalist ülkelerde de kurulduğu görülmektedir.

Serbest bölgelerin Dünya ticaret hacmindeki önemi 1980'li yıllarda giderek artmıştır. 1980 yılı verilerine göre yıllık 1,6 trilyon ABD Doları olan Dünya ticaret hacminin % 9'u serbest bölgeler üzerinden gerçekleşirken 1984 yılında 3,6 trilyon ABD Doları civarında olan Dünya ticaret hacminin % 15'i serbest bölgeler kanalıyla gerçekleşmiştir. Beş yıl içerisinde belirlenen bu eğilim, serbest bölgelerin dünya ticaretindeki önemini en açık şekilde vurgulamaktadır.

Dünya ekonomisinde görülen bu gelişmelere paralel olarak ülkemizde de serbest bölge çalışmalarına özellikle 1980'li yıllardan sonra hız verildiği görülmektedir<sup>41</sup>.

## B. Dünyada Serbest Bölgelerin Tarihsel Gelişimi

Taşıdığı nitelik bakımından günümüz serbest bölgelerine benzer yapılar, ilk çağda ortaya çıkan serbest şehirlerdir. Çağdaş serbest bölgelerin, geçmişteki serbest şehirlerin zaman içinde değişerek gelişmesi sonucu meydana geldiği söylenebilir<sup>42</sup>. Bu çağda; Doğu Akdeniz kıyısında kurulan Sayda (Sidon) ve Sur ile Afrikanın kuzeyindeki Kartaca serbest şehirleri ön plana çıkmışlardır<sup>43</sup>.

Dünyada bir diğer serbest bölge benzeri oluşumlar, insanların yoğun olarak yaşadığı büyük tüketim merkezlerine yakın ticaret yolları üzerinde kurulan ticaret kolonilerinin “serbest alan” veya “gümrük dışı bölge” haline getirilmesiyle ortaya

---

<sup>40</sup> TAYLAR, s.25.

<sup>41</sup> YAVUZ, Ekrem, “Serbest Bölgelerin Başarılı Olma Açısından Yasal Altyapıları”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 48, Ağustos-1985, s. 1.

<sup>42</sup> ERDOĞAN, s. 9.

<sup>43</sup> ŞAKAR, Ayşe, Yiğit, “Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara-2008, s. 51.

çıkılmıştır. Daha sonraları ise ülkelerin ekonomilerini güçlendirmek amacıyla çeşitli model ve isimlerle serbest ticaret ve serbest üretim bölgeleri kurulmaya başlanmıştır. İthal edilen malların gümrük vergisinden muaf olduğu dünyanın ilk serbest limanı 1547 yılında Livorno (İtalya)'da kurulmuştur. Bu limandaki faaliyetler ticaret ve malların depolanması şeklinde yürütülmüştür. Bu model daha sonra başka ülkelere de benimsenmiş ve çok sayıda serbest liman ve serbest ticaret bölgesi kurulmuştur<sup>44</sup>.

Serbest bölgelere, ilk ve özellikle orta çağda oldukça önemli bir kurun nazarıyla bakılırken, Avrupa'da küçük devletlerin yerini büyük devletlerin alması üzerine serbest bölgeler önemini yitirmiştir .

Serbest bölgelerin tekrar itibar kazanması 1929 ekonomik buhranını izleyen yıllarda olmuş ve anılan bölgeler o dönemde ekonomik kalkınmanın bir aracı sayılmıştır<sup>45</sup>.

Birinci dünya savaşı sonrası yaşanan 1929-1930 dünya ekonomik buhranından sonra ekonomik bunalımı atlatmak amacıyla serbest bölgelere yönelme eğilimi ağırlık kazanmıştır. Gelişmekte olan ülkelerin kalkınmasında ve ihracatın artırılmasında serbest bölgelerin sağladığı katkının, 1960'lı yıllarda uluslararası kuruluşlarca da kabul edilmesinden sonra tüm dünyada bu uygulamaların sayısı hızla artmıştır<sup>46</sup>.

Serbest bölgeler, uygulama biçimi itibarıyla genelde gelişmekte olan ülkelerde üretim ağırlıklı "ihraç ürünleri işleme bölgeleri", gelişmiş ülkelerde ise daha ziyade ticari ağırlıklı "serbest ticaret bölgeleri" şeklinde ülkenin nispi olarak daha az gelişmiş kesimlerine istihdamı ve ticareti yaygınlaştırmak amacıyla kullanılmaktadır. Günümüzün serbest bölgeleri, bu klasik uygulamanın da ötesinde uzmanlaşma ve ihtisaslaşmaya yönelip, katma değeri yüksek ileri teknolojik ürünlerin üretilmesine öncülük etmeye başlamış ve daha da ileri giderek teknopark haline gelme çabasına girmişlerdir<sup>47</sup>.

---

<sup>44</sup> ÇARPAR, s. 21.

<sup>45</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 06.10.1986 tarih ve E:1985/21, K:1986/23 sayılı kararı, (14 Mart 1987 tarih ve 19400 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

<sup>46</sup> KARAKUZEY, Mustafa, "Serbest Bölgeler ve İlgili Mevzuat", Ünal Kitabevi, 1. Baskı, İstanbul 2003, s. 4.

<sup>47</sup> Antalya Serbest Bölgesi Resmi Web Sitesi, (<http://www.ant-free-zone.org.tr>, ET: 19.11.2010).

### C. Serbest Bölgeler ve WEPZA

WEPZA (World Export Processing Zones Association; Dünya Ekonomik İşleme Bölgeleri Birliği), uluslararası alanda ekonomik kalkınmayı ve sanayileşmeyi teşvik etmek üzere; üye devletler arasında işbirliğinin güçlendirilmesi, bilgi teatisinde bulunulması, işletme teknikleri konusunda eğitim verilmesi, uluslararası kuruluşlar nezdinde serbest bölgelerin temsili, tanıtım ve pazarlama etkinliklerinin düzenlenmesi, istatistiki belge ve döküman temini ve teknoloji transferinin desteklenmesi amaçlarıyla serbest bölgeler konusunda deneyimli 29 ülkenin katılımıyla 1978 yılında hükümetler arası bir kuruluş olarak faaliyete geçmiştir.

WEPZA, 1985 yılında hükümet dışı ve kar amacı gütmeyen özel bir statüye kavuşturulmuş ve icrai görevli olarak ABD'nin Arizona Eyaletinde bulunan Flagstaff Enstitüsü yetkilendirilerek daha etkin bir kuruluş haline dönüşmüştür. WEPZA, üyeleri adına, serbest bölgelerin yararlarını savunmak üzere uluslararası ve bölgesel örgütler nezdinde temaslarda bulunmakta ve gelişmeleri yakından takip etmektedir. Başta DTÖ, ILO ve UNCTAD olmak üzere pek çok uluslararası örgüt tarafından serbest bölgeler konusunda tanınan en yetkin kuruluş olan WEPZA, serbest bölgelerin ortak çıkarlarının dünya çapında anlatılması ve savunulması için bölgesel ve uluslararası ticaret örgütleri ile hükümetler nezdinde bir lobi olarak da görev yapmaktadır.

Türkiye'nin 1991 yılından beri üye olduğu WEPZA'nın çalışmalarına 1985 yılından bu yana 66 ülkeden 60 serbest bölge katılmış bulunmaktadır. Türkiye'nin 1995 yılından bu yana yönetiminde de yer almıştır<sup>48</sup>.

### D. Türkiye'de Serbest Bölgelerin Tarihsel Gelişimi

Türkiye'de serbest bölge çalışmalarına ilişkin ilk girişimler Cumhuriyet öncesi döneme yani Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemine kadar uzanmakla birlikte, serbest bölgelerin Türkiye'de geçirdiği gelişim aşamaları incelendiğinde, 1980 yılına kadar girişilen serbest bölge uygulamalarından beklenen yararın sağlanamadığı sonucuna ulaşılabilir. 1980 sonrasında ise, ekonomideki dışa dönük politikalara yönelme eğilimi kapsamında serbest bölge kavramı kapsamlı olarak ele alınarak

<sup>48</sup> ÖZÇELİK/YADIKAR, s. 10, (20.12.2010)

mevzuat yeniden düzenlenmiştir. 1980 sonrası dönemde geçmiş dönemlerin aksine geniş çaplı, araştırmaya ve bilimsel esaslara dayalı olarak serbest bölge uygulamalarına başlanılmış olup, uluslararası standartlara uygun serbest bölgelerin kurulması çabası hala devam etmektedir<sup>49</sup>.

1980 öncesi girişimler başarısız kabul edilmesine rağmen, Osmanlı İmparatorluğu'ndan 1980'lere kadar bir çok girişim mevcuttur. Bu yüzden serbest bölgelerin ülkemizdeki tarihi gelişimini, öncelikle Cumhuriyet öncesi yani Osmanlı İmparatorluğu döneminde ve Cumhuriyet sonrası dönem olmak üzere iki kısımda, Cumhuriyet sonrası dönemi de kendi içinde 1980 öncesi dönem ve 1980 sonrası dönem olmak üzere iki kısımda incelememiz serbest bölgelerin ülkemizde geçirdiği gelişim sürecinin anlaşılması bakımından yerinde olacaktır.

## 1. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Serbest Bölgelerin Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğunun son dönemlerinde serbest bölge kurma konusunda düşünceler ele alınmaya başlanmıştır. Bu dönemde Rusya ve Romanya'da serbest bölgelerin kurulması ile İstanbul uluslararası ticaretteki önemini yitirmeye başlamıştır. Bu nedenle o dönemde İstanbul'un ticaretteki konumunu koruyabilmesi ve devam ettirebilmesi için serbest bölgelerin gerekli olduğu düşünülmüştür<sup>50</sup>.

1870 yılında ilk olarak o zamanlar Osmanlı İmparatorluğu sınırları içerisinde yer alan ve Tuna nehrinin Karadeniz'e döküldüğü yerde bulunan Sulina şehrinin serbest liman haline getirildiğini görmekteyiz. Daha sonra yine 1908 Devrimi sonrasında İttihat ve Terakki bu amaçla Çekmece Gölü veya Yedi Kule sahillerinde kurulması düşünülen serbest bölge için bir komisyon kurmuş, ancak ortaya çıkacak maliyetten çekinilerek bu girişimden vazgeçilmiştir<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> ERDOĞAN, s. 151.

<sup>50</sup> TOROSLU, M. Vefa, "Türkiye'de Serbest Bölgelerin Tarihsel Gelişimi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 239, Ağustos-2008, s.1.

<sup>51</sup> ERÇAKAR,"Teorik Yaklaşım", s. 7, (ET: 04.12.2010).

## 2. Cumhuriyet Döneminde Serbest Bölgelerin Gelişimi

Cumhuriyetin ilanıyla birlikte, sosyal, kültürel ve siyasi alanda köklü değişiklikler gerçekleştirilirken ekonomik alanda da atılımlar yapılmaya çalışılmıştır. Konumuz açısından bakıldığında, ticaretin geliştirilmesi için serbest bölge kurma fikirleri bu dönemde de çeşitli zamanlarda ele alınmış, bu alanda raporlar hazırlanarak yasal düzenlemeler yapılmış ve bazı uygulama girişimlerinde bulunulmuştur. Ancak 24 Ocak 1980 Kararları öncesindeki dönemde genel olarak başarısız uygulamalardan söz edilebilir. Bugünkü anlamda serbest bölge denilebilecek ilk oluşumlar ise 1980 sonrasında gerçekleştirilmiştir<sup>52</sup>.

### a. 1923-1980 Yılları Arasında Olan Gelişmeler

Türkiye’de 1927 yılında başlayan serbest bölge kurma girişimleri çeşitli iktisadi ve siyasi nedenlerden dolayı 1980’li yıllara kadar uygulama alanı bulamamıştır. 1926 yılında mevcut hükümet tarafından İstanbul’da serbest bölge kurma ile ilgili araştırma yapmak üzere İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası tarafından oluşturulacak bir komisyonu görevlendirmiştir. Bu komisyon tarafından İstanbul’da serbest bölge kuruluşu ile ilgili iki adet rapor hazırlayarak hükümete sunmuş, bu raporlar doğrultusunda ilk serbest bölge uygulaması İstanbul Limanı’nda düşünülmüş ve bu amaçla 22.06.1927 tarihli ve 1132 sayılı Serbest Mıntıka Hakkında Kanun çıkarılmıştır. Cumhuriyet tarihimizde serbest bölgelerle ilgili çıkarılan ilk kanundur<sup>53</sup>. Ancak, altyapının yetersiz oluşu, bürokratik engeller ve dünyada görülen 1929 Büyük Buhran nedeniyle uygulamaya geçilememiştir. Bu yasal düzenlemenin tek uygulaması ve Türkiye’de ilk serbest bölge denemesi olarak 1928 yılında Ford Motor Company’ye Tophane Rıhtımı’nda otomobil, kamyon ve traktör montajı yapmak üzere sözleşme ile özel bir izin verilmiştir. Sınırları belirlenen bu alan Türkiye dışında sayılmakta, buraya

---

<sup>52</sup> ÇİÇEK, Serdar, “Serbest Bölgeler ve 5084 Sayılı Kanun Sonrası Kullanıcı Firma Faaliyetlerinde Değişiklik”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 213, Haziran-2006, s. 146.

<sup>53</sup> ERDOĞAN, s. 92.

getirilen mallardan gümrük vergisi alınmamaktaydı. Ancak bu uygulamadan beklenen ekonomik yarar sağlanamadığı ve bezdirici bürokrasi nedeniyle vazgeçilmiştir<sup>54</sup>.

Daha sonraları, 1946 yılında kabul edilen 4893 sayılı Şark Halı Kilimleriyle Benzerleri ve Hayvan Postları için Kurulacak Serbest Yer Hakkında Kanun ile doğrudan üretilen halı ve kilimler ile hayvan postlarının transit olarak Türkiye'ye ithal edilmesi ve gerek işlenerek gerekse işlenmeksizin ihraç edilebilmesi için "Serbest Yer" kurulması kararlaştırılmıştır. Yasaya işlerlik kazandırılmadığı için bu serbest bölge uygulaması da başarısızlıkla sonuçlanmıştır<sup>55</sup>.

1950'li yıllara gelindiğinde, Türkiye'de serbest bölge alanında atılan en önemli adım olarak sayılabilecek 1953 tarihli 6209 sayılı Serbest Bölge Kanunu kabul edilmiş, bu kanuna dayanılarak da 1956 tarihinde Serbest Bölge Nizamnamesi yayımlanmıştır.

Bu yasal düzenlemeler çerçevesinde iki ciddi serbest bölge denemesi yaşanmıştır. Bunlardan ilki; 1956 yılında İskenderun Limanında bir serbest bölge kurulması için Bakanlar Kurulu Kararı<sup>56</sup> yayımlanmış ve önce T.C. Devlet Demiryolları tarafından sonra da Gümrük Bakanlığı tarafından işletilmesine izin verildiği halde idari ve yerleşim koşullarının uygun olmaması, serbest bölge için yeterli tanıtımın yapılmaması gibi nedenlerle işlerlik kazanamamış ve ihraç edilmek üzere stoklanan 2000 ton krom madeninden başka bir mal serbest bölgeye girmemiştir. Bu nedenle İskenderun Limanı Serbest Bölgesi de uygulamadan kaldırılmıştır<sup>57</sup>.

İkinci serbest bölge denemesi ise; Bakanlar Kurulu Tuzla Serbest Bölge Sözleşmesi'ni<sup>58</sup> yayımlamış ve bu sözleşme uyarınca bu alanda serbest bölge kurulması ve işletilmesi, "Tuzla Serbest Bölge Sözleşmesi" ile Verdi Limited Ortaklığı'na bırakılmıştır. Burada bir süre faaliyet gösteren şirket başarısızlığa uğramış arazisi bir

---

<sup>54</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 06.10.1986 tarih ve E:1985/21, K:1986/23 sayılı kararı, (14 Mart 1987 tarih ve 19400 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.); ALPAR, s. 49.

<sup>55</sup> ALPAR, s. 49.

<sup>56</sup> 29.12.1956 tarih ve 1956 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>57</sup> ERÇAKAR, "Teorik Yaklaşım", s. 7, (ET: 09.12.2010).

<sup>58</sup> 02.06.1958 tarih ve 9921 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.



kamu kuruluşunca satın alınmış ve bundan sonra bu alandan da beklenen fayda sağlanamamıştır<sup>59</sup>.

1965, 1969, 1973 ve 1976 yıllarında 6209 sayılı ve Serbest Bölge Kanunu'nu değiştirme çalışmaları yapılmışsa da, TBMM'ne intikal ettirilen iki tasarıda kanunlaşmamıştır<sup>60</sup>. Bu kapsamda 1960 ve 1970'li yıllarda serbest bölge alanında ciddi adımların atılmadığı söylenebilir.

## b. 1980 Sonrasındaki Gelişmeler

Türkiye'de serbest bölge olgusu ancak ihracata yönelik politikaların izlenmeye başladığı 24 Ocak 1980 Kararları'nın alınmasından sonra uygulama alanı bulabilmiştir. Dünyadaki başarılı uygulamalardan hareketle bu tür bölgelerin yabancı yatırımcıları çekeceği ve ihracata katkı sağlayabileceği düşünülmüştür. Ayrıca serbest bölgelerin gerek ithalatı gerekse dış ödemeleri finanse edecek yeni bir döviz kazanma şekli olarak görülmesi bu bölgelere verilen önemi giderek artırmıştır<sup>61</sup>.

24 Ocak Kararları'ndan sonra Türk ekonomisinin, yaşanan bu değişiklik, 1980'lerin başlarında, serbest piyasa ilkelerine ve dışa dönük iktisadi politikalara dayanan geniş kapsamlı bir iktisadi istikrar ve yapısal değişim programı baz alınarak gerçekleştirilmiştir. 1980'li yılların başlarında yeni iktisat politikalarının ortaya konulmasında daha fazla serbesti, güvenli bir yatırım ortamı ve daha az bürokrasinin sağlanması amaçlanmaktadır<sup>62</sup>.

Serbest bölgelerin öneminin anlaşıldığı bu dönemde önemli adımlar atılmaya başlanmış, bu kapsamda 3 Kasım 1983 tarih ve 151 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Serbest Bölgeler Teşkilatı, önce Başbakanlığa bağlı bir genel müdürlük olarak

---

<sup>59</sup> ENGİN, Erdoğan/ENER, Meliha, “Küresel Pazarların Ekonomik Üsleri Serbest Bölgeler–Teori Uygulama ve Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türkiye'deki Gelişimi”, Nobel Yayınevi, Ankara-2005, s. 74.

<sup>60</sup> ATIK, A. Hakan, “Serbest Bölge ve Türkiye'de Serbest Bölgeler”, s. 1, ([http://www.kalkinma.com.tr/userfiles/pagefiles/genel-arastirmalar/GA-98-01-01\\_Serbest\\_Bolge\\_ve\\_Turkiyede\\_Serbest\\_Bolgeler.pdf](http://www.kalkinma.com.tr/userfiles/pagefiles/genel-arastirmalar/GA-98-01-01_Serbest_Bolge_ve_Turkiyede_Serbest_Bolgeler.pdf), ET: 17.11.2010).

<sup>61</sup> ALPAR, s. 56.

<sup>62</sup> ATIK, s. 10, (ET: 23.11.2010).

kurulmuş ve Serbest Bölgeler Yüksek Kurulu oluşturulmuştur<sup>63</sup>. 18 Haziran 1984 tarihinde yayımlanan 223 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Serbest Bölgeler Teşkilatı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'na bağlanmış ve Ağustos 1984'de Serbest Bölgeler Başkanlığı kurulmuştur. Anılan Başkanlığın çalışmaları neticesinde, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu 15 Haziran 1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Serbest Bölgeler Başkanlığı daha sonra 1992 yılında Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı ve bilahare bu Müsteşarlığın Hazine Müsteşarlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı olarak 1994 yılında ikiye ayrılması sonucu da Dış Ticaret Müsteşarlığı bünyesinde Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü olarak yerini almıştır.

Türkiye'de serbest bölgeler konusunda düzenleme getiren esas kanun 15.06.1985 tarih ve 3218 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu"dur. Söz konusu Kanun genel hükümleri ortaya koymakta, bu kanuna istinaden çıkarılan ve 10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği"nde uygulamaya dönük kurallar yer almaktadır.

Cumhuriyet tarihimizde 50 yılı aşkın süreden beri kurulması istenen fakat, çeşitli engeller ve politik çekişmeler yüzünden bir türlü gerçekleşemeyen serbest bölge kuruluşu amaçları; temelde dış pazarlara açılma ve döviz gelirlerini çeşitli yollarla arttırmak olarak ağırlık kazanmış olmakla birlikte, ülkemizdeki serbest bölge uygulamasını ifade eden 3218 sayılı Yasaya göre bu amaçlar Kanun'un 1'inci maddesinde; "Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere, serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarının tayini, yönetimi, faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsar" biçiminde ifade edilmektedir<sup>64</sup>.

## E. Serbest Bölgelerin Yönetim Yapısı

---

<sup>63</sup> YADİGAR/ÖZÇELİK, s. 3, (ET: 14.09.2010).

<sup>64</sup> ERÇAKAR, Mehmet, Emin, "Serbest Bölgelerin Ülkemiz Ekonomisindeki Yeri ve Önemi", s. 4 (<http://www.isguc.org/?p=article&id=229&cilt=6&sayi=2&yil=2004>; ET: 18.11.2010).

## 1. Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü

Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, 151 sayılı KHK ile 1983 yılında Başbakanlığa bağlı olarak kurulmuş, 1984 yılında 223 sayılı KHK ile DPT Müsteşarlığı'na, 1991 yılında 436 sayılı KHK ile Hazine Ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'na bağlanmıştır. 1994 yılında 534 sayılı KHK ile bu müsteşarlığın ikiye bölünmesi ile Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Dış Ticaret Müsteşarlığı'na bağlanmıştır. Son olarak 4059 Sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun<sup>65</sup> ile Dış Ticaret Müsteşarlığı bünyesine faaliyet göstermeye devam etmiştir<sup>66</sup>.

Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün görevleri, 4059 Sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/e maddesinde belirtilmiştir;

“Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğünün görevleri; kalkınma planları ve yıllık programlar çerçevesinde serbest bölgelerin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi ile ilgili ilke ve politikaların tespiti konusunda çalışmalar yapmak, araştırma, planlama ve koordinasyon faaliyetlerini yürütmek, 06.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve buna ilişkin mevzuat çerçevesinde düzenlemeler yapmak, serbest bölgelerde yapılabilecek üretim, alım-satım, depolama, kiralama, montaj-demontaj, bakım-onarım, kıyı (off-shore) bankacılığı, bankacılık, sigortacılık, finansal kiralama ve diğer faaliyet konularını belirlemek, serbest bölgelerde faaliyet gösterecek gerçek ve tüzel kişilere "Faaliyet Ruhsatı" vermek veya verilmiş belgeleri iptal etmek ve Müsteşarlıkça verilecek diğer görevleri yerine getirmektir<sup>67</sup>.” şeklinde belirlenmiştir.

## 2. Serbest Bölgeler Koordinasyon Kurulu<sup>68</sup>

---

<sup>65</sup> 20.12.1994 tarih ve 22147 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

<sup>66</sup> ARSLAN, Abdullah, "Serbest Bölgelerde Özellikli Muhasebe İşlemleri ve Vergi Boyutu", Marmara Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul-2009, s.45.

<sup>67</sup> 20.12.1994 tarih ve 22147 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4059 Sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3. maddesi.

<sup>68</sup> 22.04.2010 tarih ve 27560 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile getirilmiştir.

22.04.2010 tarih ve 27560 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile serbest bölgelerin idari yapısında bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda yeni bir idari birim olan Serbest Bölgeler Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur.

Yönetmelik değişikliğinin 4/A maddesinde Kurulun oluşum ve görevleri düzenlenmiştir:

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

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

Kurul; genel olarak bölgelerde yapılan faaliyetleri değerlendirir, bölgelerin geliştirilmesine ve sorunların çözümüne ilişkin stratejileri belirler ve önerilerde bulunur. Buna ilişkin kararlar toplantı tutanağı haline getirilerek kurul üyelerinin imzasına açılır ve Genel Müdürlüğe iletilir.<sup>69</sup>”.

### 3. Serbest Bölge Müdürlükleri

Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü’nün kurulmasından sonra 16.08.1985 tarih ve 85/9801 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ‘Serbest Bölge Müdürlüklerinin Kuruluş, Görev Yetki ve Çalışma Esasları’ belirlenmiş ve Bakanlar Kurulu Kararının 1’inci maddesiyle Valiliklere bağlı olarak Serbest Bölge Müdürlükleri kurulmuş daha sonra da

<sup>69</sup> 22.04.2010 tarih ve 27560 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik’in 4/A maddesi.

03.05.2005 tarih ve 25804 sayılı Resmi Gazete yayımlanan değişiklikle Dış Ticaret Müsteşarlığına bağlanmıştır<sup>70</sup>.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinde Serbest Bölge Müdürlüğünün görevleri düzenlenmiştir:

“Serbest Bölge Müdürlüklerinin görev ve yetkileri şunlardır:

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

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

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

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

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

f) Giriş izin belgeleri ile özel izin belgelerini vermek,

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

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

---

<sup>70</sup> ŞAKAR, s. 176.

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

j) Yönetmelikle belirlenen diğer görevleri yerine getirmektir.

Bölge Müdürü, Yönetmelikte belirtilen görevlerin yerine getirilmesi ve işlemlerin mevzuata uygun olarak yürütülmesi için gerekli her türlü tedbiri alır. Bu görevlerin yerine getirilmesiyle ilgili her türlü gözetim, denetim ve uygulamadan sorumludur.<sup>71</sup>”.

#### 4. Bölge İşleticisi

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 22.04.2010 tarihli<sup>72</sup> Yönetmelik ile değişik 4'üncü maddesine göre bölge işleticisi; serbest bölgenin yerli veya yabancı özel sektör tarafından işletilmesi halinde, bölgeyi işleten kuruluşu ifade etmektedir.

#### 5. Bölge Kurucu ve İşleticisi

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 22.04.2010 tarihli Yönetmelik ile değişik 4'üncü maddesine göre Bölge Kurucu ve İşleticisi; Serbest bölgenin özel sektör tarafından kurulması ve işletilmesi halinde, bölgeyi kuran ve işleten kuruluşu anlamına gelmektedir.

#### 5. Kullanıcılar

22.04.2010 tarih ve 27560 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'e göre faaliyet ruhsatı alan ve serbest bölgede belli bir işyeri bulunan gerçek veya tüzel kişiler kullanıcı olarak adlandırılır.

---

<sup>71</sup> Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 5. maddesi.

<sup>72</sup> 22.04.2010 tarih ve 27560 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

## F. Türkiye’de Kurulan Serbest Bölgeler

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu çerçevesinde 1985 yılından bugüne kadar ülkemizin çeşitli coğrafi bölgelerinde 21 adet serbest bölge faaliyete geçmiştir. Bunun dışında Bakanlar Kurulu Kararı ile yer ve sınırları tespit edilmiş 3 serbest bölge bulunmaktadır<sup>73</sup>.

Türkiye’de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 1985 yılında yürürlüğe girmesinin ardından devlet, serbest bölgelerin kurulmasına öncülük etmiş ve birinci model olarak, kamuya ait araziler üzerinde altyapı giderleri devletçe karşılanmak suretiyle Mersin ve Antalya serbest bölgeleri 1987 yılında kurulmuştur. Bu iki bölgemizdeki uygulamalarından kazanılan deneyimler neticesinde ve kamunun altyapı harcamaları için gerekli kaynaklarının kısıtlı olması nedeniyle, ikinci model olarak kamu arazileri üzerinde özel sektör tarafından yap-işlet-devret yöntemiyle serbest bölgeler kurulmasına karar verilmiş, 1990 yılında Ege, 1992 yılında da Trabzon Serbest Bölgeleri bu şekilde faaliyete geçirilmiştir.

Üçüncü ve son model olarak da, serbest bölgeler için genel bütçeden ayrılan yatırım ödeneklerinin yetersizliği, kamulaştırma bedellerinin yüksekliği ve özel sektörden gelen yoğun talepler karşısında İrlanda’da Shannon, Çin’de Shenzen ve ABD’deki birçok başarılı özel serbest bölge uygulamaları da göz önüne alınarak, mülkiyeti özel sektöre ait araziler üzerinde, alt ve üst yapı giderleri yine özel sektörce karşılanmak üzere, uygun görülen yerlerde serbest bölgeler kurulmasına başlanmıştır<sup>74</sup>.

Bu yöntemde, kamu kaynaklarından harcama yapılmaksızın, alt ve üst yapı yatırımlarının tamamı ve işletme giderleri özel sektörce karşılanmakta, denetim, gözetim ve yol göstericilik görevleri ise devletçe yerine getirilmektedir<sup>75</sup>.

Bu kısımda altında, faaliyete geçen ve geçmesi muhtemel serbest bölgeler ve faaliyet konuları değerlendirilmektedir.

<sup>73</sup> Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı Resmi Web Sitesi, (www.dtm.gov.tr, ET: 02.12.2010).

<sup>74</sup> ÖZÇELİK/YADIKAR, s. 4-5, (ET: 15.09.2010).

<sup>75</sup> Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Aylık Raporu, Ocak-2001, s. 3.

## 1. Mersin Serbest Bölgesi

Mersin Serbest Bölgesi, 06.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu gereğince, aynı yıl Türkiye'nin ilk serbest bölgesi olarak kurulmuş ve 03.01.1987'de faaliyete başlamıştır<sup>76</sup>.

Bölge, Akdeniz'in en önemli limanlarından biri olan Mersin Limanı'nın hemen yanında kurulmuş olup ayrıca özel rıhtımları da mevcuttur. Bölgede faaliyet gösterecek firmalar, yüzde yüz yerli firmalar olabilecekleri gibi aynı oranda yabancı veya joint-venture (ortak girişim) firma olabilirler. Yatırımcı-kullanıcılar, kurdukları tesisleri Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün izni ile başkasına devredebilirler. Bölgedeki para birimi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından kabul edilen konvertibl dövizlerdir. Serbest Bölgede üretilen veya Serbest Bölgeye getirilen malların yurt içine satış imkanı bulunmaktadır<sup>77</sup>.

## 2. Antalya Serbest Bölgesi

Antalya şehir merkezine 12 km, havalimanına 25 km mesafede ve Antalya liman sahasının hemen bitişiğinde 607,130 metrekarelik bir alana kurulu olan Antalya Serbest Bölgesi, 14 Kasım 1987 tarihinde hizmete girmiştir.

Arazi ve altyapı finansmanı devletçe karşılanan, üstyapısı ise yatırımcı firmalar tarafından gerçekleştirilen Antalya Serbest Bölgesi'nin işletimi ise Bakanlar Kurulu Kararı ile özel sektöre verilmiş ve bu amaçla hisselerinin % 36'sı kamuya, % 64'ü ise özel sektöre ait olan Antalya Serbest Bölge İşleticisi A.Ş. (ASBAŞ) kurulmuştur. Bölge, tamamlanmış bulunan elektrik, su, telekomünikasyon hizmetleri, yeşil alanları, yolları ve arıtma tesisi ile tüm gelişmiş serbest bölgelerle rekabet edebilecek düzeyde olup, 1998 yılından bu yana her türlü yükleme boşaltma hizmetlerinin yapılabildiği bir rıhtıma da sahiptir. Ayrıca 2000 yılı Şubat ayından itibaren Antalya Limanı'ndan

---

<sup>76</sup> TOROSLU, M. Vefa, "Serbest Bölgeler", Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul-2000, s. 74.

<sup>77</sup> Mersin Serbest Bölgesi Resmi Web Sitesi, (<http://www.mesbas.com.tr>, ET: 03.10.2010).



konteyner ticaretinin başlamış olması da Bölgenin ulaşım açısından avantajını artırmıştır<sup>78</sup>.

### 3. İzmir Gaziemir Serbest Bölgesi (Ege Serbest Bölgesi)

Ege Serbest Bölgesi, özellikle yüksek teknolojiye dayalı yatırımları çekmek üzere brüt 2,2 kilometrekarelik devlet arazisi üzerine 1990 yılında kurulmuştur. Adnan Menderes Havaalanına 4 km ve İzmir Limanına 14 km mesafede bulunmaktadır. Bölge'nin kurucusu ve işleticisi %96,4 yabancı sermayeli ESBAŞ firmasıdır.

Türkiye'de özel şirket tarafından kurulan ve işletilen ilk üretim serbest bölgesidir. Ege Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi ESBAŞ'ın sermayesinin %98'i Amerikan EAC International Firmasına, geri kalan hisseleri ise sırasıyla İzmir Büyükşehir Belediyesi, İzmir Ticaret Odası, Ege Bölgesi Sanayi Odası ve İzmir İl Özel İdaresine aittir<sup>79</sup>.

### 4. İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi

Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonundan alt ve üst yapı finansmanı için 2,9 milyon dolar harcanan ve iki kısımdan oluşan bölgede birinci kısım 1990, ikinci kısım ise 1991 yılında ticari faaliyete geçmiştir.

Bölgenin kurucu ve işleticiliğini 1 Temmuz 1996 tarihinden itibaren İSBİ A.Ş. üstlenmiştir. Bu tarihe kadar bölgede işletici şirket bulunmamakta ve bölge hizmetleri Bölge Müdürlüğü tarafından taşeron firmaya yaptırılmaktaydı. 40 bin metrekarelik bir alanda konuşlandırılmış olan serbest bölge, Atatürk Havalimanının hemen yanında, Haydarpaşa Limanı'na 22 km, Ambarlı Limanı'na 10 km, Halkalı Tren İstasyonu'na ise 10 km yakınlıktadır.

Bölgede ağırlıklı olarak alım-satım faaliyeti yanında elektronik, bankacılık ve diğer hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren firmalar da bulunmaktadır. Son yıllarda, ticarete konu olan mal gruplarında yükte hafif kıymette pahalı ürünlerin

<sup>78</sup> Antalya Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.ant-free-zone.org.tr>, ET: 03.10.2010).

<sup>79</sup> Ege Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.esbas.com.tr>, ET: 03.10.2010).

alınıp satıldığı ve bölgedeki ticaretin hızla elektronik, bankacılık, bilgi işlem sistem üretimi ve diğer hizmet sektörlerine doğru kaymakta olduğu gözlemlenmektedir<sup>80</sup>.

## 5. Trabzon Serbest Bölgesi

1992 yılında faaliyete başlayan serbest bölgenin kurucu ve işleticisi %94'ü yabancı sermayeli TRANSBAŞ firmasıdır. Ortakları arasında İngiliz Balli Group ile Japon Marubeni Corporation da bulunan işletici firma, Trabzon Limanında Türkiye Denizcilik İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nden kiraladığı 38000 metrekarelik alan üzerinde faaliyetini sürdürmektedir.

Bölgede Bakanlar Kurulu Kararıyla, hudutları belirlenmiş olan bölgede depolama, paketleme, ambalajlama, montaj, demontaj, alım, satım, bankacılık, sigortacılık ve Devlet Planlama Teşkilatı'nca uygun görülecek benzeri faaliyetlerin yapılmasına izin verilmiştir<sup>81</sup>.

## 6. İstanbul Deri Serbest Bölgesi

Bakanlar Kurulu'nun, 02.03.1992 tarihinde sınırlarını belirlediği serbest bölge, ülkemizin ihracatını artırmak, sermaye ve teknoloji transferini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını daha ucuza ve düzenli bir şekilde temin etmek ve ileri teknolojiyle yoğun üretim faaliyetlerinin artarak gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla kurulmuştur. 88.000 metrekarelik alan üzerinde kurulu serbest bölgenin kurucu ve işletici şirketi İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş. (DESBAŞ)'tır. Şirket 20.06.1994 tarihinden itibaren bölgede faaliyet göstermek isteyen firmaları kabul etmeye başlamıştır<sup>82</sup>.

## 7. Mardin Serbest Bölgesi

516.000 metrekarelik açık alan üzerinde Mardin Organize Sanayi Bölgesi'nde kurulmuştur. Türkiye'nin faaliyete geçen dokuzuncu serbest bölgesi olup tarihi İpek

---

<sup>80</sup> Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.isbi.com.tr>, ET: 03.10.2010).

<sup>81</sup> GÜNER, s. 221.

<sup>82</sup> GÜNER, s. 223.

yolu üzerinde Habur çıkış kapısına 220 km, Suriye'ye 60 km., GAP'ın üssü durumunda olan Şanlıurfa'ya 185 km uzaklıktadır. Sınırları Bakanlar Kurulu'nun 27.09.1994 tarih ve 94/6028 sayılı kararı ile belirlenmiştir. 1995 yılında işleticisi olan MASBAŞ-Mardin Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş., Mardin il Özel İdaresi, Mardin Belediyesi, Mardin Organize Bölgesi müteşebbis Heyeti ve diğer müteşebbislerle 21 ortakla faaliyete başlamıştır<sup>83</sup>.

## 8. Doğu Anadolu Serbest Bölgesi

1996 yılında faaliyete geçen, 210.000 metrekaresi kullanılabilir alan, 484.500 metrekaresi Erzurum Doğu Fuar alanı üzerinde kurulan bölgenin işleticisi, Doğu Anadolu Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi (DASBAŞ)'dir<sup>84</sup>.

## 9. İMKB Serbest Bölgesi

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası bünyesinde yabancı sermaye araçlarının alınıp satılması, saklanması ve bunlara ilişkin işlemleri yapmak üzere 1995 yılında Bakanlar Kurulu kararıyla kurulması kararlaştırılmıştır. Buna mukabil aynı yılın Ağustos ayında Dış Ticaret Müsteşarlığı ile İMKB arasında sözleşme imzalanmıştır. Bölgede Bakanlar Kurulu Kararı ile menkul kıymetlerin alım-satımı, takas-saklama ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak üzere, İMKB'ye ait binanın B Blok bodrum katında, Uluslararası İşlem Salonu ve Uluslararası Saklama Merkezi olarak kurulmuştur<sup>85</sup>.

## 10. İzmir Menemen Deri Serbest Bölgesi

İzmir-Menemen Deri Organize Bölgesi 28.08.1993 tarih ve 23094 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 97/9775 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Menemen Deri Serbest Bölgesi olarak ilan edilmiştir. Daha sonra bölge, Yüksek Planlama Kurulu'nun

---

<sup>83</sup> ATİK, s. 4. (ET: 17.11.2010).

<sup>84</sup> ÇİÇEK, s. 52.

<sup>85</sup> GÜNER, s. 225.

10.08.1998 tarihindeki kararı ile deri serbest bölgesinden çıkararak her türlü sektörün faaliyetlerinin sürdürebileceği bir serbest bölge konumuna gelmiştir.

Dünya standartlarında deri sanayisine yönelik her türlü ileri metodların uygulandığı ham deri işleme ve deri ürünleri üretiminde Türkiye'deki tek deri üretim ve ticaret serbest bölgesidir<sup>86</sup>.

## 11. Rize Serbest Bölgesi

Rize Limanında kendilerine ait arazi üzerinde Çaykur-Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nün bir serbest bölge kurma teklifi üzerine, Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü tarafından yapılan araştırmalar sonucunda, 20.000 metrekaresi kapalı olmak üzere toplam 85.000 metrekare alanın elverişli olduğunu belirlemiştir. Böylece bölge, Rize Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş. (RİSBAŞ)'ye 49 yıllığına kiralanmıştır<sup>87</sup>.

## 12. Samsun Serbest Bölgesi

Bakanlar Kurulu'nun 27.11.1995 tarih ve 95/7523 sayılı Kararı ile yer ve sınırları belirlenen Samsun Serbest Bölgesi'ni, yine aynı karar uyarınca, SASBAŞ-Bayındır Samsun Serbest Bölgesi A.Ş. kurup işletmekle yetkili kılınmıştır.

Bu çerçevede, DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü ile SASBAŞ arasında sözleşme 06.03.1996 tarihinde imzalanarak faaliyet ruhsatı alınmıştır<sup>88</sup>.

## 13. Kayseri Serbest Bölgesi

Kayseri Organize Sanayi Bölgesi'nin bitişiğinde 7 kilometrekarelik bir alan üzerinde bir serbest bölge kurulması konusunda Kayseri Valiliği'nin başvurusu üzerine Bakanlar Kurulu Kararı 26.06.1997 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Buna göre

---

<sup>86</sup> İzmir Menemen Deri Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.idesbas.com>, ET: 04.10.2010).

<sup>87</sup> ENGİN/ENER, s. 134.

<sup>88</sup> Samsun Sanayi ve Ticaret Odası Web Sitesi, (<http://www.samsuntso.org.tr>, ET: 05.10.2010).

kurucu ve işletici şirket olarak Kayseri Serbest bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş.(KAYSER)'ne yetki verilmiştir<sup>89</sup>.

#### 14. İstanbul-Trakya Serbest Bölgesi

İSBAŞ, 21.01.1991 tarihli, 91/1409 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla İstanbul Çatalca'da, sınırları tespit edilen 387.500 metrekarelik alana kurulmuştur. İstanbul-Trakya Serbest Bölgesi Şubat 1998 tarihi itibari ile faaliyete başlamıştır.

Türkiye'nin tapu mülkiyeti uygulamasını gerçekleştiren ilk serbest bölgesi İSBAŞ, halen geliştirilmesi devam eden proje tamamlandığında 387.500 metrekarelik alanda, 350.000 metrekarelik kapalı alanı, 2 büyük plazası, depoları ve açık alanları, çağdaş teknolojinin kullanıldığı alt ve üstyapısı ve sunduğu avantajlarla Türkiye ekonomisinin gelişiminde önemli bir rol oynaması beklenmektedir.

Kullanıcı firmalara müşteri odaklı ve kaliteli hizmet sunulan bu bölgede yapılabilecek faaliyetler üretim faaliyetleri, (tekstil sanayi, optik ve elektronik alet ve benzeri alet ve ekipmanların montajı ve üretimi, hazır gıda üretimi, altın işlemeciliği, halı üretimi, deri konfeksiyon ve ihracata faydası dokunan her türlü sınai faaliyetler) ticaret ve hizmet faaliyetleri ile bankacılık ve sigortacılıktır<sup>90</sup>.

#### 15. Adana-Yumurtalık Serbest Bölgesi

%25'i yabancı sermayeli bir özel sektör kuruluşu olan TAYSEB (Toros-Adana Yumurtalık Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş.) tarafından, Adana İli Yumurtalık İlçesi civarında, Ceyhan Demiryolu İstasyonu'na 32 km, uluslararası E-90 karayoluna 20 km mesafede devlet arazisi üzerine kurulmuştur.

Bölgenin altyapı çalışmalarına Şubat 1991 yılında başlanılmış ancak, Körfez Krizi bölgeye yönelik talebi olumsuz etkilemiş, bunu üzerine yatırımlar 1996 yılı sonuna kadar durmuştur. Bölgeye yönelik taleplerin canlanması ve bu süre içinde ortaya

---

<sup>89</sup> ENGİN/ENER, s. 129.

<sup>90</sup> GÜNER, s. 224.

çıkan gelişmeler sonrasında çalışmalar tekrar başlamıştır. Bölge 1999 yılında ticari faaliyete geçirilmiştir<sup>91</sup>.

## 16. Avrupa Serbest Bölgesi

Türkiye'nin en büyük özel serbest bölgelerinden biri olan Avrupa Serbest Bölgesi, sanayi merkezi Tekirdağ'ın Çorlu ilçesinde, 16.10.1996 gün ve 96/910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 16.03.1997 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmasının ardından, 1999 yılında faaliyetlerine başlamıştır. Stratejik konumu nedeniyle Türkiye'nin dış ticaretinde önemli bir rol oynayan ASB, 2008 başı itibarıyla 2 milyar dolara yaklaşan ticaret hacmi ile modern bir teknokent ve sanayi bölgesidir<sup>92</sup>.

## 17. Gaziantep Serbest Bölgesi

Gaziantep Serbest Bölgesi gerekli alt ve üst yapı çalışmaları tamamlanarak, GASBAŞ tarafından 05.07.1999 tarihinde işletmeye açılmıştır.

Gaziantep Serbest Bölgesi, arazisi ve kurulup işletilmesi tamamen özel sektöre ait olan modele göre kurulmuştur. Yer ve sınırları, 07.07.1998 tarih ve 98/11368 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen Gaziantep Serbest Bölgesi'nin kurulması ve işletilmesi için Anonim Şirket olan GASBAŞ yetkili kılınmıştır<sup>93</sup>.

## 18. Bursa Serbest Bölgesi

Bursa Serbest Bölgesi Bursa Sanayi ve Ticaret Odasının önderliğinde Bursa sanayici ve iş adamlarının ortaklığıyla Bursa Serbest Bölge Kurucu ve İşletici A.Ş. olarak 1998 yılında Serbest Bölge kurmak ve işletmek üzere kurulmuştur. Kuruluş amacı Bursa'nın ithalat-ihracat hayatını daha hızlı ve rekabet edilebilir düzeye getirmektir. Tamamen Sanayi Bölgesi planı ile kurulmuş olan Serbest bölgemiz bu doğrultuda 825 dönümlük bir arazide bakanlar kurulunun 2000/538 sayılı sınır

---

<sup>91</sup> Adana Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.tayseb.com>, ET: 07.10.2010).

<sup>92</sup> Avrupa Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.asb.com.tr>, ET: 06.10.2010).

<sup>93</sup> Gaziantep Serbest Bölgesi Resmi Web Sitesi, (<http://www.freezone-antep.gov.tr>, ET: 08.10.2010).

kararnamesinin onaylanmasıyla inşaat çalışmalarına başlanarak ve 11 ay gibi kısa sürede tüm altyapısı tamamlanarak Mayıs 2001'de ticari faaliyetine başlamıştır. Faaliyete girdiği günden bu yana Serbest Bölgeler içinde üretime yönelik faaliyet gösteren en büyük Serbest Bölgelerden biri olma hedefine gün ve gün yaklaşmaktadır<sup>94</sup>.

## 19. Denizli Serbest Bölgesi

1999 yılında projesine başlanan DENSER-Denizli Serbest Bölgesi, 2000/398 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 3 Mayıs 2000 tarih ve 24038 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmasının ardından hukuki varlığına kavuşarak faaliyetlerine başlamıştır.

Uluslararası statüye sahip Çardak Havaalanı ve Özdemir Sabancı Organize Sanayi Bölgesi bitişiğinde Denizli il merkezine 57 km, 1. Organize Sanayi Bölgesi'ne 40 km uzaklıkta, 540 dönüm alan üzerine kurulmuştur<sup>95</sup>.

## 20. Kocaeli Serbest Bölgesi

Kocaeli Sanayi Odası tarafından; Kocaeli'nin İstanbul'dan Bolu'ya kadar uzanan bir alanda kimya, petrokimya, otomotiv, lastik gibi ağır sanayinin merkezi durumunda olması, Türkiye ihracatının %10'unu, ithalatının %9,5'unu gerçekleştirmesi nedeniyle Kocaeli'nde en kısa süre içinde bir serbest bölge kurulması talebinde bulunulmuştur.

Kocaeli Serbest Bölgesinin yer ve sınırlarının belirlenmesine ve kuruluş ve işletme yetkisinin KOSBAŞ-Kocaeli Serbest Bölgesi Kurucu ve işleticisi A.Ş.'ye verilmesine ilişkin 2000/693 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 29.06.2000 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır<sup>96</sup>.

---

<sup>94</sup> Bursa Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.buseb.com.tr>, ET: 08.10.2010).

<sup>95</sup> Denizli Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.denser.com.tr>, ET: 09.10.2010).

<sup>96</sup> Kocaeli Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.kosbas.com.tr/tr/kurulusveamac>, ET: 12.10.2010).

## 21. TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi

Bakanlar Kurulu'nun 26.11.1999 tarih ve 99/13725 sayılı kararı ile yer ve sınırları belirlenen yine aynı karar uyarınca kurulup işletilmesi için TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi'nin (TÜBİTAK-MAM) yetkili kılındığı TÜBİTAK-MAM Teknoloji Serbest Bölgesi kurulmuştur. TÜBİTAK-MAM'a verilen Türkiye'nin ilk ve tek Teknoloji Serbest Bölgesi olan, TÜBİTAK-MAM Teknoloji Serbest Bölgesi 2001 yılında faaliyete geçmiştir.

TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi'nin kuruluş amaçları:

- Ar-Ge ve Ar-Ge'ye dayalı yüksek katma değer yaratabilecek teknoloji geliştirilmesine yardım etmek,
- Ülkeye ileri teknoloji girişini hızlandırmak ve transfer edilen teknolojinin özümsemekle daha da geliştirilmesine destek olmak,
- Bu bölgede faaliyette bulunacak firmaları Serbest Bölgeler Kanunu ile sağlanan teşvik ve avantajlardan yararlandırmaktır.

TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi büyük bölümüyle bir doğa parkı özelliği taşıyan 7.300 dönümlük TÜBİTAK Gebze Yerleşkesi içerisinde 360.000 metrekare bir alana sahiptir. TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi'nde hazır kapalı alanlar ve altyapısı tamamlanmış açık alanlar, teknoloji geliştirme ve uygulamayı amaçlayan kurum ve kuruluşlara 30 yıllığına kadar kiraya verilmektedir.

TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi, diğer Serbest Bölgelerden farklı olarak, sadece, Ar-Ge'ye dayalı ileri teknoloji alanlarında faaliyet gösteren kuruluşlara ev sahipliği yapmaktadır. Bu husus, başvuruların değerlendirilmesi ve firmaların seçiminde görev yapan, Marmara Araştırma



Merkezi'nin ilgili araştırma enstitülerinin de yer aldığı bir Teknik Değerlendirme Kurulu tarafından sağlanmaktadır<sup>97</sup>.

## 22. Bakanlar Kurulu Kararı İle Yer ve Sınırları Tespit Edilen Serbest Bölgeler

Bakanlar Kurulu Kararı ile yer ve sınırları tespit edilen 3 serbest bölge bulunmaktadır. Bunlar; İstanbul Kıyı Bankacılığı Serbest Bölgesi, Zonguldak-Filyos Serbest Bölgesi, İpek Yolu Vadisi Serbest Bölgesidir.

---

<sup>97</sup> Tübitak Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.marmarateknokent.com.tr>, ET: 18.7.2010).

## İKİNCİ BÖLÜM

### 3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNU ve TÜRKİYEDE SERBEST BÖLGELERİN VERGİLENDİRME KARŞISINDAKİ DURUMU

#### I. GENEL AÇIKLAMA

Türkiye’de, Osmanlı İmparatorluğu’nun son dönemlerinden itibaren başlayan serbest bölge kurma çalışmaları 1980’li yıllara kadar başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Bunun sebebi, ülkemizin dışa açılma sürecinin batı ülkelerine göre çok daha uzun zaman alması olarak açıklanabilir. Dış ticaret politikamızın, özellikle 1980’lerden sonra gelişmeye başlamasıyla serbest bölgelerin önemi anlaşılmaya başlanmıştır.

Bu kapsamda, ülkemiz serbest bölge girişimleri açısından dönüm niteliğinde olan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun kapsamında çağdaş anlamda serbest bölgeler kurulmaya başlanmıştır.

3218 sayılı Kanun ülkemiz serbest bölgeleri açısından dönüm noktası olmakla birlikte, eksik yönlerinin bulunduğu da tartışmasızdır. Uygulamada yaşanan sorunlar ve diğer sebepler nedeniyle 3218 sayılı Kanunda değişikliklere gidilmiş, bu kapsamda 5084 ve 5810 sayılı kanunlar çıkarılarak yürürlüğe konulmuştur.

Bu bölümde, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve bu kanunda yapılan değişiklikler çerçevesinde serbest bölge faaliyetlerinin vergilendirme karşısındaki durumunu inceleyeceğiz.

## II. 3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNU

Serbest Bölge kavramı; ülkelerin, gittikçe gelişen uluslararası ticaretten kendi dış ticaretlerini geliştirerek daha çok pay alma istekleri sonucu ülke sınırları içerisinde uluslararası ticareti artırıcı ve kolaylaştırıcı bir ekonomi aracı olarak ortaya çıkmıştır<sup>98</sup>.

Türkiye’de özellikle 24 Ocak 1980 kararlarından sonra benimsenen ihracata dayalı büyüme modeli neticesinde serbest bölge kurma çalışmalarına hız verilmiştir. 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile daha sonra bu Kanuna ilişkin 10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği çıkarılmıştır. 1987 yılından bu yana serbest bölge kurma faaliyetleri hızla artmıştır. Bu kapsamda Türkiye genelinde 21 serbest bölge faaliyet göstermektedir.

1985 tarihli ve değişmeden önceki haliyle 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile serbest bölgelerde faaliyet gösterecek firmalara çok büyük avantajlar sağlanmış, serbest bölgeler Türkiye Gümrük Bölgesi<sup>99</sup> dışında sayılarak buradaki faaliyetler her türlü vergi, resim ve harçtan müstesna tutulmuştur. Ayrıca, gümrük ve kambiyo mevzuatına<sup>100</sup> ilişkin yükümlülükler bu bölgede faaliyette bulunan firmalara uygulanmamıştır.

Serbest bölgelerde geçerli temel mevzuat 3218 sayılı Kanun ve Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmelik’inden ibaret olmakla birlikte, serbest bölge faaliyetleri gümrük, ithalat, ihracat, kambiyo, teşvik, KDV, bankacılık gibi konuları da ilgilendirdiğinden, Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği, İthalat ve İhracat Rejimi Kararları ve Yönetmelikleri, Dahilde ve Hariçte İşleme Kararları ve Tebliğleri, Türk Parası Kıymetini Koruma Mevzuatı, Katma Değer Vergisi Kanunu ve ilgili tebliğler, Bankalar

---

<sup>98</sup> TÜZMEN, Kürşad, “Türkiye Serbest Bölgeleri”, Yaklaşım Dergisi, S. 42, Haziran-1996, s. 40.

<sup>99</sup> Türkiye Gümrük Bölgesi; 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 2’nci maddesine göre; Türkiye Cumhuriyeti’nin topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir.

<sup>100</sup> İthal ve ihraç edilen mal ve hizmet bedellerinin nasıl ve ne şekilde tahsil veya tediye edileceğini düzenleyen mevzuattır.

Kanunu, Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun gibi diğer bazı mevzuatlar serbest bölge uygulamaları ile ilgili konularda düzenlemeler getirmiştir<sup>101</sup>.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun "amaç ve kapsam" başlığını taşıyan 1'inci maddesinde kanunun getiriliş amacı;

"Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere, serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarının tayini, yönetimi, faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsar." şeklinde ortaya konulmuştur.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun genel gerekçesinde de Türkiye'de serbest bölgelerin kurulmasının amacı daha geniş bir şekilde ifade edilmiştir.

Kanunun ilgili maddesinden ve kanun gerekçesinden, serbest bölgelerin kuruluşundaki temel amacın, ülkenin dış ticaretini geliştirmek olduğu sonucuna varılabilir. Dış ticaretin artmasıyla da ülkenin döviz gelirleri artacak, ülkedeki sanayi üretimine kolay girdi sağlanacak, ihracat ve ithalat artacaktır<sup>102</sup>.

Serbest bölgeler, ihracatı artırıcı yönü nedeniyle, hem döviz kazandıran, hem de ülkenin ihracat pazarının genişletilmesine katkıda bulunan yerlerdir. Serbest bölgelerin gelişmesi ve buralarda faaliyet gösteren firmaların artması istihdamı da artırıcı özellik göstermektedir. Yerli ve yabancı firmaların, anılan bölgelerde faaliyetlerinin artması ülke içinden serbest bölgeye hammadde ve üretim girdilerinin transferini artıracaktır.

Yabancı sermayenin ve yani teknolojinin bölgeye getirilmesi, üretimin artmasına neden olduğu gibi bu üretime bağlı olarak ülke içinden hammadde ve yardımcı madde ihracatını artırması nedeniyle ülke ekonomisinde bir katma değer yaratacaktır. Serbest bölgeye yurtdışından mal getirilmesi sırasında gümrük vergilerinin

---

<sup>101</sup> ÇİÇEK, Serdar, "Serbest Bölgelerde Vergilendirme: 5084 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Durum Analizi", Süleyman Demirel Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta-2005, s. 36.

<sup>102</sup> KARAKUZEY, s. 2.

alınmaması; yurtdışından girdi temin ederek üretim yapan firmalara ayrıca bir finans imkanı sağlamaktadır<sup>103</sup>.

### III. 5084 SAYILI KANUN VE 5810 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN GENEL DEĞERLENDİRMESİ

Türkiye’de uygulanmakta olan serbest bölge rejiminin en belirgin özelliği bölgede faaliyette bulunan mükelleflere hiçbir koşula bağlı olmaksızın tanınan, sınırsız ve süresiz vergisel teşviklerdir. Bu teşvikler 06.06.1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6’ncı maddesinde yer alan, bölgede vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair hükümlerin uygulanamayacağı ve bölgede elde edilen kazançların Türkiye’nin diğer yerlerine getirilmesi halinde gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağına ilişkin düzenlemelerde ifadesini bulmaktadır.

Serbest bölgeler, Türkiye sınırı içinde olmakla birlikte Kanunda yer alan istisna hükmüyle vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mevzuatının uygulanmadığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda mükelleflere yüklenen ödev ve sorumlulukların olmadığı, defter ve belge düzeni açısından kendine özgü sistemin olduğu, mali yükümlülüklerin azaltıldığı özgür ticaret ve sanayi alanlarıydı<sup>104</sup>.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun “Muafiyetler ve Teşvikler” başlıklı 6’ncı maddesi 5084 sayılı Kanun ile değişmeden önceki ilk şekli aşağıdaki gibidir:

“Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır.

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

İşletici kuruluşlar ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu’nca belirlenen teşviklerden yararlandırılabilir.

---

<sup>103</sup> PEHLİVAN, Yafes, “Serbest Bölgelerin Tanımı, Kurulma Amaçları, ve Buradan Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, S. 182, Haziran-2003, s. 160.

<sup>104</sup> KIRIKTAŞ, İlhan, “Serbest Bölgelerde Vergileme-Özellik Arz Eden Hususlar”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 278, Ekim-2004, s. 154-155.

Türkiye’deki tam ve dar mükellef gerçek 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.”

IMF ile yürütülen “6’ncı Gözden Geçirme” neticesinde gündeme gelen Türkiye’deki vergi teşviklerinin yeniden yapılandırılması programı kapsamında serbest bölgeleri de içeren 5084 sayılı “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” 29.01.2004 tarihinde kabul edilmiş ve 06.02.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir<sup>105</sup>. Bu kanunun 8’inci ve 9’uncu maddeleri ülkemiz serbest bölgelerinde uygulanan ana mevzuatta önemli değişiklikler yapmıştır.

3218 sayılı Kanun’un “Muafiyetler ve Teşvikler” başlıklı 6’ncı maddesinin 5084 sayılı Kanun’un 8’inci maddesi ile değişen şekli aşağıdaki gibidir:

“Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu’nca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.”

Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tâbi olmamaları ve aynı zamanda bu mükelleflerin bölgeden Türkiye’ye doğru herhangi bir sınırlama olmaksızın faaliyette bulunabilmelerinin aynı alanlarda serbest bölge dışında çalışan mükellefler açısından haksız rekabete neden olduğu düşüncesi ile 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 5084 sayılı Kanun ile değişik “Muafiyetler ve Teşvikler” başlıklı 6’ncı maddesinde 5084 sayılı Kanunun

---

<sup>105</sup> DİLAVER, Şükrü/YAMAN, Ayhan, “5084 Sayılı Kanun Sonrasında Serbest Bölgelerdeki Vergileme Rejimi ve Uygulamadan Yansıyan Sorunlar”, E-Yaklaşım Dergisi, S. 15, Ekim-2004, s. 8, ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_=2004104905.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_=2004104905.htm), ET: 03.01.2011).

8'inci maddesi ile yapılan değişlikle serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış olup bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilerek bu bölgelerde vergi mevzuatının geçerli olması sağlanmış ve tam ve dar mükelleflerin serbest bölgelerde elde ettiği kazançlar açısından gelir ve kurumlar vergisi istisnası uygulamasına son verilmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi açısından bu bölgede bulunan mükelleflerin Türkiye gümrük hattı içerisinde faaliyet gösteren mükelleflerden herhangi bir farkı kalmamıştır<sup>106</sup>.

5084 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa geçici 3'üncü madde eklenmiş; geçici maddenin 1'inci fıkrasıyla, 6 Şubat 2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilerek mevcut kazanılmış hakları korunmuştur<sup>107</sup>.

Ancak, 5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanun'a eklenen geçici 3'üncü maddenin 2'nci fıkrası<sup>108</sup> uyarınca, 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgede faaliyet göstermek için ruhsat almış olan mükelleflerden imalat işi ile uğraşanların elde etmiş oldukları kazançlar Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna sayılmıştır. Yani, 06.02.2004 tarihinden sonra bölgede imalat işiyle uğraşan yeni faaliyete geçen mükellefler ile bu tarihten önce bölgede faaliyette bulunan mükellefler bu istisnadan yararlanabilecektir.

2004 yılında, 5084 sayılı Kanun ile serbest bölgelere yönelik mali avantajların kapsamının çok daraltılması, firmalar açısından olumsuzluk yaratmasının yanında, serbest bölgelere yönelik talebi de azaltmıştır. Söz konusu olumsuzlukları asgariye indirmek amacıyla 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda

---

<sup>106</sup> GENÇYÜREK , Levent, "Serbest Bölgeler Gerçeği ve Vergilendirme", s. 3, ([http://www.alomaliye.com/levent\\_gencyurek\\_serbest\\_bolgeler.htm](http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolgeler.htm), ET: 15.01.2011).

<sup>107</sup> BOZKURT, Cevdet, "5084, 5810 ve 5911 Sayılı Kanunlar Kapsamında Serbest Bölgeler Mevzuatında Değişikliklerin Karşılaştırılması", s. 2, ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20090815100.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090815100.htm), ET: 03.04.2011).

<sup>108</sup> 12.11.2008 tarih ve 5810 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yürürlüğe girmiş olup, bu Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nda değişiklikler yapılmıştır.

5810 sayılı Kanun ile öncelikle, serbest bölgelerde yapılacak faaliyetlerin Ekonomik İşler Yüksek Kurulu yerine kurulan Yüksek Planlama Kurulu'na belirlenmesi ilkesi benimsenmiştir. Diğer taraftan Serbest Bölgeler Koordinasyon Kurulu oluşturularak, bölgelerin geliştirilmesi ve sorunların, Kurulu oluşturan kamu birimlerince ortaklaşa ele alınması planlanmıştır. Ayrıca, serbest bölgelerde, arazi kiralararak bina ve tesislerini inşa eden üretici kullanıcılar için azami 30 yıl, üretim dışında faaliyet gösteren diğer kullanıcılar için azami 20 yıl süre ile verilen faaliyet ruhsatlarının süresi azami 49 yıla çıkarılmıştır. Ayrıca, faaliyet izni verme yetkisi Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'ndan, Dış Ticaret Müsteşarlığı'na verilmiştir.

Yapılan değişiklikle, serbest bölgelere özellikle günlük ihtiyaçların ve sarf malzemelerinin girişini kolaylaştırılması amacıyla ihracat işlemine tabi tutulacak Türkiye mahreçli mallar için esas alınan tutarın 500 ABD Dolarından 5000 ABD Dolarına yükseltilmesi suretiyle mükelleflere kolaylık sağlanmıştır. Ayrıca bu kapsamda, 18.02.2009 tarih ve 5838 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde yapılan değişiklikler ışığında, serbest bölgeye getirilen Türkiye mahreçli malların, ihracat işlemine tabi tutulup tutulmadığına bakılmaksızın KDV istisnasından faydalanabileceği Maliye Bakanlığı'na kararlaştırılmıştır.

Öte yandan, 5084 sayılı Kanun ile serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan muafiyetin 2008 yılı sonu itibarıyla bittiği dikkate alınarak, bu kapsamda yapılan değişiklikle, özellikle üretici firmalardan yaşanan sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firma çekilmesi amacıyla, bu muafiyetlerin üreticiler için AB tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır. Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar da damga vergisi ve harçlardan müstesna tutulmuştur<sup>109</sup>.

---

<sup>109</sup> BOZKURT, s. 3, (ET: 04.04.2011).



#### IV. TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGE FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRME KARŞISINDAKİ DURUMU

Belli bir ülkede belli bir dönemde uygulanan vergilerin ve vergi benzeri kamu gelirlerinin tümü vergi sistemi olarak ifade edilmektedir. Aynı ülkenin vergi sistemi zaman içinde değişiklik gösterebileceği gibi, belli bir dönemde çeşitli ülkelerin vergi sistemleri arasında farklılıklar bulunması mümkündür.

Çağdaş vergi sistemleri çeşitli vergilerden oluşmaktadır. Vergi sistemi, izlenen amaca ve ayrı ayrı esas alınabilecek dört ölçüte göre şu bölümler kapsamında analiz edilebilir:

Yükümlünün kişisel durumuna göre; objektif ve subjektif vergiler, vergiyi ödeyen ile vergi yükünü taşıyan kişiye göre; dolaylı ve dolaysız vergiler, verginin kapsamına göre; genel vergi ve özel vergi, vergilendirilen ekonomik kaynağa göre ise harcamalardan alınan vergiler, servetten alınan vergiler ve harcamalardan alınan vergiler olmak üzere gruplandırılır<sup>110</sup>.

Bu çalışma konumuzda esas tutacağımız ayırım kaynağına göre vergilendirmedi. Türk vergi sisteminde alınan vergileri bu kapsamda bir ayrıma tabi tuttuğumuzda, gelirden alınan vergiler; gelir ve kurumlar vergisi, servetten alınan vergiler; emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, harcamalardan alınan vergiler; katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel tüketim vergisi olarak ayrılabilir.

Kuşkusuz yukarıda sayılanlar, Türk Vergi Sisteminin tüm vergi türlerini kapsamamaktadır. Hukuki işlemlerde damga vergisi, Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında alınan vergilerin, yurt dışı harcamalar karşılı alınmış gümrük vergisinin, yerel yönetimlerin diğer vergi gelirleri de dikkate alınması gerekir<sup>111</sup>.

Bu değişiklikler çerçevesinde serbest bölge faaliyetlerinin Türk Vergi Sistemi karşısındaki durumu üzerinde durmaya çalışacağız.

<sup>110</sup> ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, "Vergi Hukuku", Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş 12. Bası, Eylül-2004, s. 225-226.

<sup>111</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 227.

## A. VERGİ TÜRLERİ AÇISINDAN SERBEST BÖLGELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi

#### a. Genel Açıklama

Dünyadaki serbest bölge uygulamalarına bakıldığında, bu bölgelere dış dünyadan getirilen her türlü yatırım ve üretim mallarının gümrük tarifeleri ve ithalde alınan diğer vergilerden muaf olduğu görülmektedir. Yine, bu bölgelerde sağlanan ticari kazançlar, gelir ve kurumlar vergisinden kısmen veya tamamen istisna tutulabilmektedir<sup>112</sup>.

#### b. 5084 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Girdiği 06.02.2004 Tarihinden Önce Ruhsat Almış Olan Mükelleflerin Durumu

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar Türk vergi mevzuatı kapsamına alınmasına karşın, kazanılmış haklara saygı prensibi çerçevesinde mevcut yatırımcıların haklarının korunmasına yönelik olarak, halen faydalandıkları vergi avantajları belirli bir süreyle sınırlandırılmıştır.

5084 sayılı Kanunun geçici 3'üncü maddesine göre; bu maddenin yürürlüğe girdiği 6 Şubat 2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda elde ettikleri

---

<sup>112</sup> GÜNER, s. 69.

kazançları, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilerek kazanılmış hakları korunmaya çalışılmıştır.

Serbest bölgelerde istihdam edilen personele ödenen ücretler, 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna kılınmıştır. Ancak, ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınacaktır.

Yine bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla, faaliyet ruhsatı bulunan mükelleflerin serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemlerin 31.12.2008 tarihine kadar damga vergisi, harç veya başka bir işlem vergisine tabi olmadıkları belirtilmiştir.

Bahsedilmekte olan istisna, sadece serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında bulunmamaktadır.

### c. 5084 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Girdiği 06.02.2004 Tarihinden Sonra Ruhsat Almış Olan Mükelleflerin Durumu

Bu değişiklikle serbest bölgelerin yine gümrük hattı dışında sayılacağı vurgulanmış, ancak bu bölgelerde sadece gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Serbest Bölgeler Kanunu'nun altıncı maddesindeki “vergi, resim, harç mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz” ibaresi ise kaldırılmıştır. Böylece, bu bölgelerde vergi mevzuatının geçerli olması sağlanmış ve tam ve dar mükelleflerin serbest bölgelerdeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyetine son verilmiştir.

Yapılan düzenleme ile 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgelerde faaliyet göstermek amacıyla ruhsat alarak serbest bölgelerde kurulan şirketler veya Türkiye'nin diğer yerlerinde kurulup da serbest bölgede şube açan mükellefler serbest bölgelerde elde ettikleri kazançlar için vergi ödeme mükellefiyeti altına girmişlerdir.

5084 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yapılan değişiklik ile ilgili olarak Kanun'un madde gerekçelerinde şu açıklamalara yer verilmiştir:

“Türkiye'de uygulanmakta olan serbest bölge rejiminin en belirgin özelliği bölgede faaliyette bulunan kullanıcılara (mükelleflere) hiçbir koşula bağlı olmaksızın tanınan, sınırsız ve süresiz vergisel teşviklerdir. Bu teşvikler 06.06.1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yer alan, bölgede vergi resim ve harç mükellefiyetlerine dair hükümlerin uygulanamayacağı ve bölgede elde edilen kazançların Türkiye'nin diğer yerlerine getirilmesi halinde gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağına ilişkin düzenlemelerde ifadesini bulmaktadır.

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

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

Yapılan değişiklikle bölgede Türk vergi kanunlarının geçerli olması sağlanmaktadır. Ancak, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin uluslararası açılımları dikkate alınarak kayıt ve belge düzeni konusunda esneklik sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığına bölgede yer alacak firmalar ile ilgili özel düzenlemeler yapılabilmesi konusunda yetki verilmiştir.

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

## 2. 5084 Sayılı Kanun Sonrası Serbest Bölgelerde İmalat Faaliyeti Bağışıklığı

5084 sayılı Kanunun geçici 3'üncü maddesi ile getirilen düzenleme uyarınca, 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflere uygulanacak kazanç istisnasının uygulama süresi faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınırlıdır. Ancak bu maddenin son fıkrasında serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olduğu ifade edilmiştir. Bu tür mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre daha önce sona ermiş olsa bile AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar bu istisnadan yararlanmaya devam etmeleri mümkün olmaktadır<sup>113</sup>.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları AB'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesna kılınmıştır. Ancak, bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun<sup>114</sup> 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak gelir vergisi tevkifatına etkisi bulunmamaktadır. Bu durumda kurumların, serbest bölgedeki faaliyetlerinden sağlanan kazanç ve iratlarının ortaklarına kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurumun kazancının tamamen veya kısmen serbest bölgedeki faaliyetlerinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, bu kar paylarının elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir<sup>115</sup>.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin (c) bendi uyarınca; serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır ve bu istisnanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'ncü

---

<sup>113</sup> DİLAVER/YAMAN, s. 7, (ET: 04.01.2011).

<sup>114</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>115</sup> DİLAVER/YAMAN, s. 8, (ET: 04.01.2011).

maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen yükümlüler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olan yükümlüler yararlanacaktır

Bu istisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurtdışına ya da yurtiçine satılmasının önemi bulunmamaktadır

85 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği<sup>116</sup>, nde yapılan açıklamadan da anlaşılacağı üzere serbest bölgelerde faaliyet gösteren yükümlülerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için;

Bölgelerde imalat faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsat ile sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini ve imalat faaliyetlerinde kullanılacak araç parkını gösteren listeyi vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Yeni mükellefiyet oluşturanlar, mükellefiyet tesisinde, halen serbest bölgelerde faaliyete devam edenler ise, 2004 yılı sonuna kadar, değişikliği müteakip verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde bu belgeleri sunmalıdırlar<sup>117</sup>.

Bu istisna sonucu, serbest bölgelerdeki firma faaliyetlerinin alım-satım, kiralama ve hizmet sektöründen üretim ve ihracat yönüne doğru kaymasına yol açmıştır. Diğer taraftan bu gelişme serbest bölgelerin ülke ekonomisinin gelişmesi ve ihracatın hedeflenen rakamlara ulaşması sonucunu doğurmaktadır.

5084 sayılı Kanun sonrasında serbest bölgelerimizde üretim amaçlı yabancı sermayenin arttığı söylenebilir. Türkiye'de serbest bölge uygulamasının hayata geçtiği 1987 yılından 5084 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği zamana kadar yabancılar 101 adet

---

<sup>116</sup> 04.09.2004 tarih ve 25573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

<sup>117</sup> 04.09.2004 Tarih ve 25573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 85 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

üretim ruhsatı almışken sadece Kanundan sonraki iki yıl içinde 51 adet üretim ruhsatı almıştır<sup>118</sup>.

### 3. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Ücretlerin Vergilendirilmesi

#### a. 06.02.2004 Tarihinden Önce Faaliyet Ruhsatı Almış Olan Mükelleflerin İstihdam Ettikleri Personele Ödedikleri Ücretlerin Durumu

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendine göre, bu bölgelerde faaliyet göstermek amacıyla 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat almış olan mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır.

Ancak bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınacaktır<sup>119</sup>.

Serbest bölgede görev yapan serbest bölge müdürlükleri, gümrük ve gümrük muhafaza müdürlükleri ile diğer kamu kurumlarında çalışan personelin, maaşlarınının 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre tahakkuklarının merkez birimleri tarafından serbest bölge dışında yapılması nedeniyle bu personelin, serbest bölge içinde fiilen görev yapan diğer ücretliler gibi kabul edilerek, ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

#### b. 06.02.2004 Tarihinden Sonra Faaliyet Ruhsatı Almış Olan Mükelleflerin Yanlarında İstihdam Ettikleri Personele Ödedikleri Ücretlerin Durumu

Serbest bölgelerde 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı almış veya bu tarihten sonra süre uzatımı almış mükelleflerin yanlarında istihdam ettikleri personele

---

<sup>118</sup> ÇİÇEK, "5084 Sayılı Kanun Öncesi Ve Sonrası Durum Analizi" s. 150-151.

<sup>119</sup> 04.09.2004 tarih ve 25573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 85 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

ödedikleri ücretler gelir vergisine tabi bulunmaktadır. Bu mükellefler yanlarında çalıştırdıkları personele ödedikleri ücretlerden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekir.

#### 4. Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması

##### a. Genel Açıklama

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, üretilen satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulmakta; geliri veya serveti elde edildikleri zaman değil, harcadıkları aşamada, mal veya hizmetlerin fiyatları içerisine gizlenmiş olarak vergilendirilmektedir<sup>120</sup>. Katma değer vergisi harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür<sup>121</sup>.

Katma değer vergisi, kanuni yükümlülüklerin çeşitli aşamalardan geçerek ödedikleri vergiyi kendisinden sonra gelen ve son olarak da nihai tüketiciye aktarması nedeniyle dolaylı vergiler içinde değerlendirilmektedir<sup>122</sup>.

Serbest bölgelere ya da serbest bölgelerden yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarında katma değer vergisi uygulamasının nasıl olması gerektiği konusunda 3218 sayılı Kanunun yanında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun istisna hükümlerinde ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

Bu kısımda, 3218 sayılı Kanun ve 3065 sayılı Kanun'daki istisna hükümleri çerçevesinde serbest bölgelerde katma değer vergisi uygulaması üzerinde durmaya çalışacağız.

##### b. Katma Değer Vergisinin Konusu

Öncelikle katma değer vergisinin uygulandığı yer bakımından kapsamını açıklamak konunun anlaşılması bakımından daha iyi olacaktır.

---

<sup>120</sup> AKDOĞAN, Abdurrahman, "Kamu Maliyesi", 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara-1999, s. 249.

<sup>121</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 401.

<sup>122</sup> AKDOĞAN, "Kamu Maliyesi", s. 249.



Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithali katma değer vergisinin konusuna alınmıştır.

Serbest Bölgeler Türkiye gümrük bölgesinin dışında sayılır. Türkiye Gümrük Bölgesi; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun ikinci maddesine göre; Türkiye Cumhuriyetinin topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir. Serbest bölgeler değişiklik öncesinde de sonrası mevzuat hükümlerine göre de gümrük hattı dışı olduğundan bu bölgelere ülkemizden mal ya da hizmet teslimi ihracat, ülkemize teslimler ise ithalat sayılmaktadır.

### b. 1. Türkiye'den Serbest Bölgelere Mal Teslimleri

3218 sayılı Kanun 8'nci maddesi ile "Serbest Bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Serbest Bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz." denilmektedir.

Bu düzenlemeye göre Türkiye'nin diğer yerlerinden serbest bölgelere yapılan mal ve hizmet teslimleri ihracat kapsamındadır. Bu bölgeler gümrük hattı dışı olduğundan ülkemiz siyasi sınırları içinde kalmakla birlikte mal ve hizmet giriş-çıkışları açısından bir başka ülke gibi muamele görmektedir.

Serbest bölgelere yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin olarak 39 Seri No'lu KDV Kanunu Genel Tebliği'nde<sup>123</sup> şu açıklamalara yer verilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ihracat istisnasını düzenleyen 11'inci maddesinde, ihracat teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu belirtilmiş, aynı Kanun'un 12'nci maddesinde de bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için;

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın T.C. gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

---

<sup>123</sup> 12.3.1992 tarih ve 21169 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 4 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>124</sup> ise, "Dış ülkeye vasıl olma" ifadesinden, malın gümrük hattını geçmesinin anlaşılacağı belirtilmiştir.

Bu açıklamalar ışığında, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları, yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara uygun olarak gerçekleştirildiği takdirde, ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem görecektir.

Kısacası, Türkiye'den serbest bölgeye yapılan mal teslimlerinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci ve 12'nci maddelerine göre ihracat istisnası hükümleri uygulanmaktadır.

## b. 2. Serbest Bölgelerden Türkiye'ye Mal Teslimleri

3218 sayılı Kanun'un 8'nci maddesinde, serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret dış ticaret rejimine tabi olduğu belirtilmektedir. Serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer yerlerine yapılacak mal teslimleri de ithalat rejimine tabi tutulmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesine göre her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisine tabidir. Serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer yerlerine yapılacak mal teslimlerinde ithalat rejimine tabi olduğundan, aynen diğer ülkelerden gelen mallar gibi bu mallar da ithal aşamasında katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

Bununla birlikte, ithal edilen eşyanın 3065 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesinde yer alan ithalat istisnalarından yararlanan bir mal olup olmaması durumunun da göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

İthalde ödenen katma değer vergisi ise, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirim konusu yapılabilecektir.

## b. 3. Serbest Bölge İçindeki Mal Teslimleri

---

<sup>124</sup> 8.12.1984 tarih ve 18599 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre Türkiye'de yapılan işlemler katma değer vergisine tabidir. Türkiye dışında yapılan işlemler katma değer vergisinin konusunu oluşturmamaktadır.

Serbest Bölge içindeki mal teslimleri 5084 sayılı Kanun öncesinde verginin konusuna girmezken, 5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası vergi mevzuatının uygulandığı yerler olmuştur. Ancak Katma değer vergisi kanununun 1'inci maddesine göre Türkiye'de yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları verginin konusunu oluşturduğu göz önüne alındığında, serbest bölgeler ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte gümrük hattı dışında kaldıklarından bölge içinde yapılan mal teslimleri KDV'ye tabi değildir<sup>125</sup>.

Bununla birlikte Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendi ile serbest bölgelerdeki mal teslimlerini vergiden istisna tutulmuştur. Bu nedenle, serbest bölgelerde yapılan mal teslimleri neticesinde katma değer vergisi hesaplanmamakla birlikte, bu teslimler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin indirim ve iadesi söz konusu değildir.

#### b. 4. Yurt Dışından Serbest Bölgelere-Serbest Bölgelerden Yurt Dışına Mal Teslimi

Diğer ülkelerden serbest bölgelere, serbest bölgelerden diğer ülkelere mal teslimlerinde 3218 sayılı Kanun'un 8'nci maddesi ile dış ticaret rejimi uygulanmamaktadır. Bu tür teslimler transit ticaret ya da aktarma rejimi olarak işlem görmektedir. Yani, yurt dışından serbest bölgeye mal teslimi ithalat, serbest bölgeden yurt dışına mal teslimi ise ihracat sayılmayacaktır. Bu tür teslimler transit ticaret olarak işlem görmektedir<sup>126</sup>.

---

<sup>125</sup> COŞKUNER, Güllü, "Serbest Bölgelerde KDV Uygulaması", E-Yaklaşım Dergisi, Aralık-2006, S. 41, s. 3 ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2006128766.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128766.htm), ET: 18.03.2011).

<sup>126</sup> KÖSE, Nurettin, "Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II", E-Yaklaşım, Mart-2005, S. 20, s. 5. ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2005036346.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005036346.htm), ET: 13.2.2011).

Serbest bölgeden serbest bölgeye yani gümrük hattı dışına olan iki yer arasındaki mal teslimleri transit ticaret rejimine tabi olup, KDV hesaplanmamaktadır.

## b. 5. Türkiye'den Serbest Bölgelere Verilen Hizmetlerde Katma Değer Vergisi

Serbest bölge içinde yapılan hizmetler, katma değer vergisi açısından kısmi istisna niteliğinde olup, bu hizmet bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Ancak, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarının, katma değer vergisinden istisna olduğuna ilişkin, anılan kanunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu bakımdan, Türkiye'nin serbest bölge dışındaki yerlerinden, serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarının, hizmet ihracatı olarak kabul edilmesi ve istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 39 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin<sup>127</sup> III. Bölümünde serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları, yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara göre gerçekleştiği takdirde, ihracat istisnası çerçevesinde işlem göreceği belirtilmişti. 4842 sayılı Kanun'la, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde yapılan değişiklikle, Tebliğ'de yer alan bu düzenleme Kanun metninde yer almış, ancak Türkiye'den serbest bölgelere hizmet ihracına ilişkin herhangi bir hüküm konulmamıştır. Bu durumda Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler katma değer vergisine tabi olacaktır

Sonuç olarak Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmet ifaları, hizmet ihracat istisnası kapsamına girmemekte ve katma değer vergisine tabi olmaktadır.

## b. 6. Serbest Bölgelerden Türkiye'nin Diğer Yerlerine Hizmet İfaları

Serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer yerlerine yapılacak hizmet ifalarının yurtdumuz sınırları içindeki herhangi bir yerde yapılacak hizmet ifalarından farkı

---

<sup>127</sup> 12.03.1992 tarih ve 21169 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olmamaktadır. Dolayısıyla bu tür hizmet ifalarında katma değer vergisi yükümlülüğü doğacaktır.

## b. 7. Serbest Bölge İçinde veya Bölgeler Arasında İfa Edilen Hizmetler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (1) bendinde, serbest bölgelerde verilen hizmetler vergiden müstesna kılınmıştır. 5035 sayılı Kanun değişikliğinden önce serbest bölge hükümlerinin uygulandığı hizmetlere ilişkin istisna, 16'ncı maddede ithalat istisnası olarak yer alıyordu. "Gümrük Bölgesi"nin mal giriş ve çıkışlarıyla ilgili bir terim olması ve ülkeler arasındaki hizmet ifalarında hizmetin gümrük işlemlerine tabi tutulmasının söz konusu olmaması dolayısıyla hizmetlere ilişkin istisna düzenlemesi Kanun'un adı geçen maddesine aktarılmıştır.

Ayrıca, hizmeti ifa eden ve hizmetten yararlananın aynı serbest bölgede mukim olması ile ilgili istisna uygulaması, söz konusu hizmetin bir başka serbest bölge mukimi tarafından ifa edilmesinde de aynen geçerli olmak durumundadır.

Kanun'un 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (1) bendinde yer alan bu istisna, kısmi istisna niteliğinde olduğundan serbest bölge içinde verdikleri hizmetler nedeniyle katma değer vergisi tahsil etmeyenlerin bu teslimler nedeniyle yükledikleri katma değer vergisi diğer vergiye tabi işlemleri nedeniyle hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecek ve iadeye konu edilemeyecektir. İndirim ve iade konusu yapılamayan vergi tutarları gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir<sup>128</sup>.

## c. Türkiye'nin Diğer Yerlerinden Serbest Bölgelere Verilen Taşımacılık Hizmetleri İstisnası

Katma değer vergisinde uygulanan taşımacılık istisnası KDV Kanunu'nun 14'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma

---

<sup>128</sup> KÖSE, s. 8, (ET: 13.02.2011).

işleri vergiden müstesnadır. Bu istisna, ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır.

Bakanlar Kurulu’nun söz konusu belirlemeye ilişkin 84/8889 sayılı Kararı’na<sup>129</sup> göre transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri katma değer vergisi istisnası kapsamına girmektedir.

Taşımacılık işinin katma değer vergisinden istisna olabilmesi için uluslararası nitelikte olması gerekir. Bir taşıma işinin uluslararası nitelikte olabilmesi için gerekli koşullar şunlardır<sup>130</sup>:

- Yabancı bir ülkeden başlayıp Türkiye’den geçerek yabancı bir ülkede sona ermesi,
- Yabancı bir ülkeden başlayıp Türkiye’de sona ermesi,
- Türkiye’de başlayıp yabancı bir ülkede sona ermesi.

Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6’ncı maddesine göre serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmakla beraber Türkiye siyasi sınırları içerisinde yer almakta olup, bu bölgeler yabancı ülke niteliği taşımamaktadır. Bu nedenle, Türkiye’de başlayıp serbest bölgelerden birinde sona eren, serbest bölgede başlayıp Türkiye’de sona eren taşımacılık işlerinin uluslararası taşımacılık faaliyeti olarak kabul edilmesi söz konusu olmamaktadır. Bunun sonucunda da serbest bölgeler ile yapılan taşımacılık faaliyetleri Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 14’üncü maddesinde düzenlenen taşımacılık istisnasının kapsamına girmemektedir.

11 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’ne<sup>131</sup> göre taşımacılık istisnası kapsamına; yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’den geçerek yabancı bir ülkede sona eren, yabancı

---

<sup>129</sup> 28.12.1984 tarih ve 18619 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>130</sup> GÜNEŞ, İsmail, Hakkı, “Türkiye’den Serbest Bölgelere Yapılan Taşımacılık Faaliyetinin KDV Karşısındaki Durumu”, Lebib Yalkın Dergisi, S. 59, Kasım-2008, s. 91.

<sup>131</sup> 09.01.1985 tarih ve 18630 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

bir ülkede başlayıp Türkiye’de sona eren ve Türkiye’de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren taşıma işleri girmektedir.

Taşımacılık hizmeti, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11 ve 12’nci maddelerinde yer alan hizmet ihracından ayrı tutularak, 14’üncü madde ile düzenlenmiştir. Bu sebeple uluslararası taşımacılık faaliyeti hizmet ihracı içinde değerlendirilmemelidir. Çünkü Türkiye’den serbest bölgelere ve serbest bölgelerden Türkiye’ye yapılan taşımacılık işleri, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 14’üncü maddesindeki şartları taşımamaktadır. Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11’inci ve 12’nci maddelerine göre ihracat istisnası şeklinde düşünüldüğünde, taşımacılık hizmetinin Türkiye siyasi sınırları içinde yapılması, hizmetten Türkiye’de yararlanılması ve taşımacılık hizmetinin yurt dışındaki müşteriye yapılmaması nedeniyle ihracat istisnasından ve ayrıca taşımacılık istisnasından yararlanması mümkün değildir. Yani, Türkiye’nin diğer yerlerinden serbest bölgeye verilen taşımacılık hizmetleri katma değer vergisine tabidir<sup>132</sup>.

Gümrük bölgesi dışında olmakla birlikte Türkiye’nin siyasi sınırları içerisinde bulunan serbest bölgelerin yabancı bir ülke olarak kabulü ve Türkiye’nin diğer bölgeleri ile serbest bölgeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımacılığının uluslararası taşımacılık olarak değerlendirilmesi mevcut düzenlemeye göre mümkün bulunmadığından, bu taşımacılık işlerinin katma değer vergisinden istisna tutulması söz konusu değildir. Anılan taşımacılık işleri katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Ayrıca, yabancı ülkelere serbest bölgelere ve serbest bölgelerden yabancı ülkelere yapılan taşımacılık işlemleri Kanun’un 14’üncü maddesine göre katma değer vergisinden istisna, sadece serbest bölge sınırları içerisinde yapılan taşımacılık işlemi Kanun’un 17’nci maddesinin 4’üncü fıkrasının (1) bendi uyarınca katma değer vergisinden istisna, Türkiye sınırları içerisinde bir serbest bölgeden başka bir serbest bölgeye yapılan taşımacılık işlemi ise katma değer vergisine tabi bulunmaktadır<sup>133</sup>.

---

<sup>132</sup> ŞAKAR, s. 293.

<sup>133</sup> ÖZEL, Durmuş, Yener, “Serbest Bölgelere Yapılan Taşımacılıkta KDV İstisnası” E-Yaklaşım Dergisi, S. 198, Haziran-2009, ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20090614700.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090614700.htm), ET: 04.06.2011).

#### d. Serbest Bölgelere Fason İmalat İçin Mal Getirilmesi Durumunda Katma Değer Vergisi Uygulaması

Fason imalat, bir yan firmanın ilişkide bulunduğu bir ana firmaya bir mal ya da hizmetin tümünü ya da bir bölümünü üretmesini ifade eder. Fason imalat yapan veya yaptıran firmaların, fason imalat işinin gerçekleşmesi bakımından, ana kuruluş-yan kuruluş gibi bir ilişki içerisinde olması zorunlu değildir.

5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un<sup>134</sup> 12/e maddesi ile KDV Kanunu'nun 11'inci ve 12'inci maddelerinde değişiklikler yapılarak serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerde katma değer vergisi istisnası kapsamına alınmıştır. Buna göre serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılan fason hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır. Fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için; fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması ve fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması gerekmektedir.

110 Seri No'lu KDV Genel Tebliği<sup>135</sup> ile uygulamaya yön verilmiştir. Buna göre; serbest bölgelerde fason hizmetlere ilişkin istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade etmektedir. Bu çerçevede, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurt içinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilecektir.

#### 5. Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması

01.08.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde, yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkan malların, özel tüketim vergisinden istisna

<sup>134</sup> 06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>135</sup> 11.07.2008 tarih ve 26933 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



olduğu, ihraċ edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisinin ihracatçuya iade edileceği ve ihraċ edilen mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye, Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği üzere, zel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde, ihracat istisnası hükümleri düzenlenmiş olup, yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkan mallar özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, serbest bölgelere yapılan teslimlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesinin şartlarından biri teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılmasıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir. Bu göre, serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler yurt dışındaki müşteri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bu bölgelere yapılan mal teslimlerinin zel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesi kapsamında ihracat istisnası olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta ve söz konusu teslimlerde zel Tüketim Vergisi uygulanması gerekmektedir.

Ayrıca, anılan Kanun'un 7'nci maddesinin 7'nci bendi ile de, serbest bölgelerde gerçekleşen mal teslimleri, özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, serbest bölgelerde faaliyette bulunan firmaların serbest bölge içerisinde gerçekleştirmiş oldukları mal teslimleri özel tüketim vergisine tabi tutulmamaktadır. Ancak, Türkiye'nin diğer yerlerinden serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara yapılan ihracatlar, serbest bölgelerin Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olmasına rağmen yurt dışı sayılmaması nedeniyle istisna kapsamına girmemektedir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan zel Tüketim Vergisi Kanunu 1 No'lu Genel Tebliğ ile yapılan açıklamalar çerçevesinde özel tüketim vergisi mükelleflerince bu vergi kapsamına giren malların ihracat teslimleri de yukarıdaki hükümler çerçevesinde vergiden müstesna edilmiştir. Bu bağlamda da Yurtdışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkan mallar özel tüketim vergisine tabi olmayacaktır.

Serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer bölgelerine mal gönderilmesi ya da bölgelerden yapılan alışlar ithalat sayılmaktadır. Dolayısı ile serbest bölgedeki satıcılar

tarafından Türkiye'deki bir firmaya mal satışı veya bölgeye ihraç edilen malların satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı ithalat kapsamında 4760 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi gereğince özel tüketim vergisine tabidir<sup>136</sup>.

## 6. Damga Vergisi ve Harçlar Kanunu Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na, 2004 tarihli 5084 sayılı Kanun ile eklenen geçici 3'üncü maddesine göre, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 06.02.2004 tarihi itibarıyla, yine bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesna tutulmuştur.

3218 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, 12.11.2008 tarih ve 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 7'nci maddesi ile yapılan değişiklik sonucu;

"Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır" hükmü eklenmiş olup, 5810 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinde de; "Bu Kanun'un;

a) 7'nci maddesi 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

b) Diğer maddeleri ise yayımı tarihinde,

yürürlüğe girer" şeklinde düzenleme yapılmıştır.

---

<sup>136</sup> TURAN, Süleyman, "Özel Tüketim Vergisine Tabi Malların Serbest Bölgelere İhracında ÖTV Uygulaması", E-Yaklaşım Dergisi, S. 43, Şubat-2007, ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2007028967.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007028967.htm), ET: 17.03.2011).

Bu hükümlerle, 01.01.2009 tarihinden Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleşeceği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan istisna edilmiştir<sup>137</sup>

12.11.2008 tarihli 5810 sayılı Kanunla 3218 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddede yapılan değişiklikle, damga vergisi ve harçlara getirilen istisna süresi Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergileme döneminin sonuna kadar uzatılmıştır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için serbest bölgede, "üretim faaliyetinde bulunma zorunluluğu" ile "06 Şubat 2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış olma zorunluluğu" bulunmamaktadır<sup>138</sup>.

## 7. Serbest Bölgelerde Gümrük Vergisi Uygulaması

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 152'nci maddesinde, serbest bölgeler Türkiye gümrük bölgesinin bir parçası olmasına karşın, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemleri ve kambiyo mevzuatının uygulanması açısından Türkiye gümrük bölgesinin dışında kabul edilmektedir. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde ise, serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış ve bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 28'inci maddesinde, serbest bölgeye giriş-çıkış noktalarında gümrük kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri uygulanmakla beraber, bölgeye giren ve bölgeden yurt dışına çıkan mallar için gümrük vergisi, harç ve diğer mali yükümlülükler, serbest bölgeleri tesis ve geliştirme fonu hariç, uygulanmaz denilmektedir.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinde serbest bölgelerde gümrük vergisi uygulanmayacağı sonucuna varılmaktadır. Serbest bölgede yer alan firmalar yurt dışından aldıkları mal için gümrük vergisi ödememektedirler. Türkiye'nin 01.01.1996 tarihinde AB ile Gümrük Birliği'ne girmiş olması nedeniyle, bu avantaj sadece AB

---

<sup>137</sup> 25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

<sup>138</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan, "Serbest Bölgelerde Damga Vergisi ve Harç Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, S. 336, Ağustos-2009. s. 26.

üyesi olmayan ülkelerden yapılan ithalat için geçerlidir. AB ile Türkiye arasındaki Gümrük Birliği anlaşması sadece sanayi ürünlerini kapsamaktadır. Bu nedenle Avrupa Birliği üyesi ülkelerden Türkiye'ye ithal edilen sanayi ürünlerinde gümrük vergisi uygulamasına son verilmesine rağmen, diğer ürünlerde gümrük vergisi devam etmektedir<sup>139</sup>.

## 8. Serbest Bölgelerde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Uygulaması

5084 sayılı Kanun öncesi, Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinin metninde yer alan, "vergi resim ve harç mükellefiyetlerine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmamasına" ilişkin hüküm gereği bu bölgelerde yapılan işlemlere ilişkin Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi uygulanmamaktaydı. 5084 Sayılı Kanun ile söz konusu hüküm kaldırıldığından ve 5810 sayılı Kanunda da bu yönde bir değişiklik yapılmadığından 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyete başlayan mükelleflerin Gider Vergileri Kanununun konusuna giren işlemleri üzerinden Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi hesaplanmak durumundadır<sup>140</sup>.

## 9. Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Uygulaması

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre Türkiye sınırları içinde bulunan binalar ile arazi ve arsalar emlak vergisinin konusu oluşturmaktadır.

Serbest bölgeler Türkiye sınırları içinde olmakla birlikte gümrük bölgesi dışında sayılmaktadır. Ayrıca Emlak Vergisi Kanunu'nda serbest bölgelerdeki gayrimenkullerin emlak vergisinden muaf olduğuna ilişkin bir düzenleme de mevcut değildir.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesi uyarınca 06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış

---

<sup>139</sup> ORGAN, "Avrupa Birliği", (ET: 12.03.2011).

<sup>140</sup> KAYA, Mehmet, "5084 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları", Nisan-2009, s. 3, (<http://www.vergidegundem.com/files/makale1nisan2004.doc>, ET: 18.04.2011).

mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.

Sonuç olarak, bu düzenlemeler göz önüne alındığında serbest bölgelerde 06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflere ait gayrimenkuller 31.12.2008 tarihine kadar emlak vergisinden muaf olacaktır<sup>141</sup>.

## B. SERBEST BÖLGELERDE VERGİ USUL KANUNU UYGULAMASI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci maddesinde gümrük ve tekelle idareleri tarafından alınan vergi resimler dışında genel bütçeye giren vergi resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi resim ve harçlar hakkında uygulanacağı belirtilmiştir.

5084 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce, Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesi ile serbest bölgelerde vergi, resim, harç mükellefiyetine ilişkin mevzuat hükümleri uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştı. Bu hüküm gereğince serbest bölgede yapılan faaliyetler vergi mevzuatı kapsamındaki yükümlülüklerle tabi değildi. Bu durum, serbest bölgede faaliyet gösteren işletmelerin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerini uygulama zorunluluklarının bulunup bulunmadığı konusunda tereddüt yaşanmaktaydı. Bu dönemde serbest bölgelerde, 213 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin olarak çıkarılan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği ve Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün çeşitli tarihlerde yayımladığı genelgeler yoluyla sağlanmıştır.

5084 sayılı Kanun'un 8'nci maddesi ile, Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yapılan değişiklikle, Maliye Bakanlığı'na serbest bölge kullanıcılarının tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak

---

<sup>141</sup> ARSLAN, Abdullah, "Serbest Bölgelerde Özellikli Muhasebe İşlemleri ve Vergi Boyutu", Marmara Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul-2009, s.122.

düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Bu mevzuat değişikliğiyle yukarıda belirttiğimiz tereddüt giderilmeye çalışmıştır<sup>142</sup>.

Ayrıca bu değişiklikle, Maliye Bakanlığı serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmaların özelliklerini göz önüne alarak bu bölgelere münhasır belge kullandırmaya ve defter tutulması ile ilgili Vergi Usul Kanunu hükümlerinden bağımsız olarak farklı düzenlemeler yapmaya yetkili kılınmıştır<sup>143</sup>.

Maliye Bakanlığı, Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesiyle verilen bu yetkisini 345 ve 348 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kullanmıştır.

345 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "B-Serbest Bölgelerde Defter Tutma" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalara göre 2005 hesap döneminden itibaren serbest bölgelerde ticari faaliyette bulunan bütün gerçek ve tüzel kişiler herhangi bir hadde bağlı kalınmaksızın, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak bilanço esasına göre defter tutacaklardır.

Diğer taraftan, serbest bölgede ticari faaliyette bulunan ve daha önce işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, bu tebliğin yayımı tarihinden itibaren bilanço esasına göre defter tutacağından, söz konusu mükellefler defterlerini tebliğin yayımını izleyen on beş gün içinde noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlara tasdik ettireceklerdir.

Buna göre, belirlenen sürede defterlerini tasdik ettiren mükellefler adına, Vergi Usul Kanununun 352'nci maddesine göre usulsüzlük cezası kesilmeyecektir<sup>144</sup>.

348 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "4. Serbest Bölgelerde Defter Tutma" başlıklı bölümünde ise defterlerin hangi para birimi ile tutulacağına dair açıklamalar yapılmıştır. Buna göre; tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler dahil) serbest

---

<sup>142</sup> ORGAN, İbrahim, "5084 Sayılı Kanunla Getirilen Yeni Düzenleme Bazı Kesimleri Cezalandırıyor", Yaklaşım Dergisi, S. 136, Nisan-2004, s. 3.

<sup>143</sup> BAŞAK, Levent, "5084 Sayılı Kanun Hükümleri Uyarınca Tam Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilme Esasları", E-Yaklaşım, S. 9, Nisan-2004, s. 9, ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2004044401.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004044401.htm) ET: 04.01.2011)

<sup>144</sup> 28.02.2005 tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 345 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

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 isteyenlerin, defter kayıtlarını Türk para birimi dışında (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca, kuru günlük olarak belirlenen) herhangi bir yabancı para birimi ile de yapabilmeleri mümkündür. Serbest bölgede faaliyet gösteren söz konusu mükellefler, Türk para birimiyle veya başka bir yabancı para birimiyle yapılan işlemlerini, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevirecekler, iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin değerleri ile vergi matrahlarını kayıt yapılan para birimine göre tespit edecekler, ancak 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. Öte yandan serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, istemeleri halinde defterlerini Türk para birimine göre tutabilecekleri ise tabiidir<sup>145</sup>.

5084 Sayılı Kanun'la Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yapılan değişiklikle, serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulanmamasına yönelik hüküm yürürlükten kaldırılmış olduğundan, bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir<sup>146</sup>.

### C. SERBEST BÖLGELERİN AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN KARŞISINDAKİ DURUMU

Serbest bölgeler, gümrük ve kambiyo mevzuatlarının uygulama alanı dışındadır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmayacağına ilişkin ne 5084 sayılı Kanun'dan önce, ne de sonra herhangi bir

---

<sup>145</sup> 12.05.2005 tarih ve 25813 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 348 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

<sup>146</sup> PALA, Orhan, "Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu-I", Vergi Dünyası Dergisi, S. 333, 2009-Mayıs, s.2.

hüküm yer almamıştır. Dolayısıyla 5084 sayılı Kanun öncesinde de bugünkü mevzuat hükümlerine göre de anılan kanunun uygulanmasına engel bir durum yoktur.

Faaliyetlerine ilişkin vergi, resim, harç gibi mali yükümlülüklerle ait ödevlerini eksiksiz yerine getirmek zorunda olan serbest bölgede faaliyet gösteren şirketlerin, bu ödevlerini yerine getirmemeleri durumunda 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır<sup>147</sup>.

Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmalarına rağmen esas olarak Türkiye siyasi sınırları içerisinde yer almaktadırlar. 5810 Sayılı Kanun'un 7'nci maddesiyle değişen Geçici 3'üncü maddenin ikinci fıkrasının (c) bendi, yalnızca damga vergisi ve harçlar yönünden istisna getirmektedir. Dolayısıyla 01.01.2009 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu hariç diğer vergi kanunlarının uygulanması bakımından, serbest bölgeler dışında olup Türkiye siyasi sınırları içinde faaliyette bulunan diğer mükelleflerden farkı kalmamıştır<sup>148</sup>.

---

<sup>147</sup> TAYLAR, s. 175.

<sup>148</sup> PALA, Orhan, "Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu-II", Vergi Dünyası Dergisi, S. 334, 2009-Haziran, s. 9.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK İLKESİ ÇERÇEVESİNDE SERBEST BÖLGELER KANUNU'NUN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### I.GENEL AÇIKLAMA

Devletler, üstlendikleri kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayacak gelirlerini arttırmak için başvurdukları en etkili yol vergilendirmedir. Bu yolla kişiler, yararlandıkları kamu hizmetlerinin finansmanına ödedikleri vergilerle katılmaktadırlar.

Kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere özel kesimden kamu kesimine, devletin yaptırım gücüne dayanarak ve belirli bir karşılığı olmaksızın alınan vergilerle kaynak aktarımı yapılmaktadır. Devlet ülkesindeki egemenlik yetkisine dayanarak bunu gerçekleştirir. Sahip olduğu bu güce vergileme yetkisi denir. Bu yetki devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin en önemlilerinden biridir<sup>149</sup>.

Vergilendirmede devlet, kişi hak ve özgürlüklerine önemli ölçüde müdahale ettiği gerçeği karşısında, devletin vergilendirme yetkisinin bir takım ölçülere

---

<sup>149</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 33.

dayanması, geçmişten günümüze tartışılan bir konu olmuştur<sup>150</sup>. Devletler vergilendirme yetkisini kullanırlarken bir takım ilkelere göre hareket etmek zorundadırlar. Bu ilkeler Devletlerin Anayasalarında yer alabileceği gibi diğer düzenleyici işlemlerde de yer alabilmektedir.

Kuşkusuz devlet vergilendirme yetkisini kullanırken vatandaşları arasında hakkaniyeti gözetmek zorunda, aynı durumda olanlara aynı muameleyi yapmak zorundadır. Aksi bir durum toplumda adalet ilkesini zedeleyeceği gibi vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı olacaktır.

5084 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na geçici 3'üncü madde eklenmiş, geçici maddenin 1'inci fıkrasıyla, 6 Şubat 2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilerek mevcut kazanılmış hakları korunmuştur<sup>151</sup>.

5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanun'a eklenen geçici 3'üncü maddenin 2'nci fıkrası<sup>152</sup> uyarınca, 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgede faaliyet göstermek için ruhsat almış olan mükelleflerden imalat işi ile uğraşanların elde etmiş oldukları kazançlar Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna sayılmıştır. Yani, 06.02.2004 tarihinden sonra bölgede imalat işiyle uğraşan yeni faaliyete geçen mükellefler ile bu tarihten önce bölgede faaliyette bulunan mükellefler bu istisnadan yararlanabilecektir.

Çalışmamızın bu bölümünde 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na 5084 sayılı Kanunla eklenen geçici maddelerin vergilendirmede eşitlik ilkesi açısından değerlendirmesini yapmaya çalışacağız. Ancak bu değerlendirmeleri yapmadan önce öncelikle vergileme ilkeleri ve vergilendirmede eşitlik ilkesini açıklamaya çalışacağız.

---

<sup>150</sup> KUMRULU, Ahmet, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", AÜHFD, C. XXXVI, S. 1-4, 1979, s. 147-162.

<sup>151</sup> BOZKURT, s. 2, (ET: 03.04.2011)

<sup>152</sup> 12.11.2008 tarih ve 5810 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Bu açıklamayı yaparken de vergilendirmede eşitlik ilkesinin hukuk sistemimizdeki yerini belirtmeye çalışacağız.

## II. VERGİLEME İLKELERİ

Vergileme ilkeleri, vergi ile beklenen amaçlara ulaşılabilmesi için vergilerin uygulamasında dikkate alınması gereken kriterleri ifade eder<sup>153</sup>. Vergileme ilkeleri değişmez ilkeler değildir. Bunlar bir ülkede uygulanacak vergilerin gerek içeriği, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlardır.

Geçmişten günümüze, vergileme ilkeleri bir yandan ekonomik ve sosyal düzen ve ideolojilerin gelişmesine, diğer yandan vergilemenin nitelik ve amaçlarında meydana gelen değişikliklere paralel olarak önemli değişimlere uğramıştır. Vergileme ilkeleri olandan çok, olması gerekeni amaçlayan, ideal ilkelerdir. Bu nedenle vergileme ilkeleri, ülkelerin içinde bulunduğu kültürel, ekonomik ve teknik koşullarla yükümlülerin ruh hali ve zihniyeti, hukuk ve yurttaşlık bilinci ile ilişkili olup, bu etkenlerle birlikte değişebilmektedirler<sup>154</sup>.

Anayasal gelişmeler sonucunda başta vergilerin kanuniliği ilkesi olmak üzere, pek çok vergilendirme ilkesi benimsenmiştir. Bu vergilendirme ilkeleri, vergi hukukunun anayasal temellerini ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, temelini Anayasa'da bulan bu ilkelerin getirmiş olduğu sınırlamalar aşılmadan bir vergi politikası izlenmesi gerekmektedir. Anayasal gelişmelerde önemli bir yeri olan “kanunsuz vergi olmaz” ilkesi, vergi hukukunun olduğu kadar, anayasa hukukunun da temel bir kuralı olarak gerek temsili demokrasi, gerek hukuk devleti ilkesinin gelişmesinde ve kurumsallaşmasında önemli bir yere sahiptir<sup>155</sup>.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, demokratik rejimlerde kuvvetler ayrılığı veya kuvvetler dengesi ilkeleri çerçevesinde yasama organının vergilendirme yetkisine sahip olması demektir. Yasama organı, cebirlik unsuru içeren malî yükümlülükleri veya vergi muaflık ve istisnalarını kanunla düzenlemek zorundadır. Verginin ana unsurları ile ilgili

---

<sup>153</sup> NADAROĞLU, Halil, “Kamu Maliyesi Teorisi”, Sermet Matbaası, Kırklareli-1981, s. 311.

<sup>154</sup> TURHAN, Salih, “Vergi Teorisi ve Politikası”, Filiz Kitabevi, İstanbul-1993, s. 190.

<sup>155</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 3.

yapılacak düzenlemeler, Anayasa'nın istisna hükümleri dikkate alınmak kaydıyla kanun ile konulabilir. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayların kanunlarda açıkça gösterilmesi gerekmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergi idaresinin işlemlerinin de kanunlara uygun ve doğru olarak yapılması gerektiği tartışmasıdır<sup>156</sup>.

Vergi adaleti ilkesi , bir toplumda yaşayan ve ödeme gücü olan herkesin, ödeme gücü oranında vergi yüküne katılmasını ifade etmektedir. Ancak, adalet kavramının soyut, kişiden kişiye değişen ve subjektif niteliği, vergi adaleti ilkesinin içeriğinin belirlenmesinde de kendini göstermektedir<sup>157</sup>.

Öğretide vergileme ilkelerinin farklı tanımları yapılmaktadır. Kısaca bu tanımlardan bahsetmeye çalışalım.

- Vergileme ilkeleri, çeşitli vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlardır<sup>158</sup>.

- Vergileme ilkeleri, bir vergi sisteminin gelişmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan ve vergileme ilkeleri olarak adlandırılan bir takım ölçülerdir<sup>159</sup>.

- Vergileme ilkeleri, başarılı bir vergi uygulamasının sağlanabilmesi için vergilemede uyulması gereken kuralları göstermektedir<sup>160</sup>.

- Vergileme ilkeleri, vergiyle gerçekleştirilmeğe çalışılan amaçların gerçekleştirilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında dikkate alınması gereken hususları belirtmektedirler<sup>161</sup>.

---

<sup>156</sup> KUMRULU, s. 145 vd.

<sup>157</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 40 vd. ; SOYDAN, Billur, Yaltı, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak", Vergi Sorunları Dergisi, S. 119, s. 101 vd.

<sup>158</sup> TURHAN, s. 190; SABAN, Nihal, "Vergi Hukuku", Beta Yayınevi, 5. Basım, İstanbul-2009, s. 48.

<sup>159</sup> AKDOĞAN, "Kamu Maliyesi", s. 192.

<sup>160</sup> ORHANER, S. 148.

<sup>161</sup> AKSOY, s. 221.

## A. VERGİLEME İLKELERİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

- Vergileme ilkeleri, uyulması gereken, normatif ilkeler niteliğindedir. Bu nedenle bu ilkeler “olan”dan çok olması gerekeni ifade etmektedirler.

- Vergileme ilkeleri ülkelerin ekonomik ve sosyal şartları, teknolojik imkanları, toplumun dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ve kamu hukukunun durumu ile yakından ilgili olup bunlarla birlikte değişebilmektedir<sup>162</sup>.

- Vergilemede belirli bir amaç için geçerli olabilecek bir ilke, başka bir amaç için geçerli olmayabileceğinden farklı amaçların gözetilmesi durumunda “ilkeler arası çatışma” ya yol açılabilecektir. Bütün bunlara rağmen, günümüzde aşırılıklara kaçmayı engelleyen ilkeler vergilemenin anayasal normları halini almıştır<sup>163</sup>.

## B. VERGİLEME İLKELERİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Vergilemenin mali, iktisadi ve sosyal amaçlarının gerçekleştirilebilmesi, rasyonel ve etkin bir vergi sisteminin oluşturulması için vergi sistemlerinin sahip olması gereken niteliklerin, yani bir önceki başlık altında tanımına yer verdiğimiz vergileme ilkelerinin belirlenmesi gerekmektedir<sup>164</sup>.

Vergileme ilkelerinin gelişimi tarihsel süreç içerisinde yaşanan olaylarla paralellik göstererek geliştirilmiştir. Örneğin “temsilsiz vergileme olmaz” yani vergilerin yasallığı ilkesi, uzun mücadeleler sonrasında, İngiltere’de 1215 tarihinde İngiltere Kralı Yurtsuz John’a karşı bazı derebeylerinin ilan ettiği Manga Carta Bildirgesiyle başlayarak, 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689

---

<sup>162</sup> TURHAN, s. 190; AKSOY, s. 221.

<sup>163</sup> ŞENYÜZ, Doğan, “Vergilemede İstikrar İlkesi Ve Türk Vergi Mevzuatı”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No: 542/3694/77, 35. Seri, Yıl: 1991/1992, İstanbul-1993, S. 208.

<sup>164</sup> AKSOY, s.221; TURAN, s.190.

tarihinde ilan edilen İngiliz Haklar Bildirgesiyle (Bill of Rights) devam eden gelişmeler, kralın bazı vergileme yetkilerinin parlamentoya devredilmesiyle hayata geçmiştir<sup>165</sup>.

1789 Fransız Devrimi'nden sonra ilan edilen İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nin 13'üncü ve 14'üncü maddelerinde vergilendirmede genellik, eşitlik ve vergilerin yasallığı ilkelerine yer verildiği görülmektedir<sup>166</sup>.

10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 17. maddesinde Hiç kimsenin keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılamayacağı belirtilmiş, 20 Mart 1952 tarihinde İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek Protokol'ün 1'inci maddesinde de hiç kimse mülkiyetinden yoksun bırakılamaz. Ancak....vergiler ile diğer harç veya cezaların ödenmesini sağlamak için Devletin gerekli gördüğü yasaları yürürlüğe koyma yetkisini ortadan kaldırmaz" ibaresine yer verilmiştir<sup>167</sup>.

17. yüzyıldan itibaren birçok iktisatçı tarafından vergileme ilkeleri konusunda bugün dahi vergilemeye hakim olan ilkelerin ilk fikirleri olarak nitelendirilebilecek türden çeşitli görüşler ortaya atılmıştır<sup>168</sup>. Bu görüşlerden en önemlilerini bu kısımda incelemeye çalışacağız.

## 1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

İlk belirlemeye göre; "vergileme ilkeleri" ile ilgili araştırmalar İngiliz İktisatçı Adam Smith tarafından 1776'da yayımlanan "Milletlerin Zenginliği" adlı eseriyle başlamaktadır<sup>169</sup>.

### a. Vergilemede Adalet İlkesi

---

<sup>165</sup> GÖKBUNAR, Ali Rıza, "Vergileme İlkeleri Ve Küreselleşme", Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Yıl: 1998. S. 4 s.12; ÖNCEL/ KUMRULU/ÇAĞAN, s. 7.

<sup>166</sup> ÖNCEL/ KUMRULU/ÇAĞAN, s. 7-8.

<sup>167</sup> GEMALMAZ, Mehmet, Semih, "İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş", 4. Baskı, İstanbul-2003 s.25-30.

<sup>168</sup> TURHAN, s.190; GÖKBUNAR, s. 15.

<sup>169</sup> TUNCER, s.126.

Bu ilkeye göre toplumu oluşturan kişiler, mali güçleri ile orantılı olarak, kamu harcamalarını karşılamak üzere vergi ödemesi gerekmektedir. Toplumdaki kişilerin mali güçlerinin göstergesi ise elde etmiş oldukları gelirleridir.

Adam Smith, fertlerin devletin himayesi altında elde ettikleri gelirleriyle orantılı olarak vergi ödemelerini önermektedir<sup>170</sup>.

### b. Belirlilik (Kesinlik) İlkesi

Bu ilkeye göre, toplumdaki kişilerin ödeyecekleri verginin ödeme zamanını, ödeme usulünü ve miktarını açık ve kesin olarak bilmelidirler.

### c. Uygunluk İlkesi

Vergi mükelleflerden en uygun zamanda ve en uygun usulde alınmalıdır.

### d. İktisadilik İlkesi

Bu ilkenin yorumunda, bazı yazarlar, dar manada, yani tarh ve tahsil masraflarının mümkün olduğu kadar düşük olması gerektiği şeklinde anlamaktadırlar. Bir kısım yazarlar ise bu anlayışı çok dar bulmakta, Smith'in bu ilke ile aynı zamanda, verginin tesirleri bakımından ekonomik hayata mümkün olduğu kadar az müdahale etmesinin ve zarar vermesinin de kastedilmiş bulunduğu şeklinde geniş bir yapmaktadırlar<sup>171</sup>.

---

<sup>170</sup> GENÇ, Yıldırım/YAŞAR, Recep, "Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi", Vergi Dünyası Dergisi, S. 338, Ekim-2009, s. 36 vd.

<sup>171</sup> AKSOY, Şerafettin, "Kamu Maliyesi", Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul-1998, s. 222-223.

## 2. Adolf Wagner'in Vergileme İlkeleri

Yaşadığı döneme hakim olan tarafsız devlet ve tarafsız vergi görüşüne göre ileri sayılabilecek vergilemenin bazı sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için, bir araç olarak kullanılabileceğini ileri sürmüştür<sup>172</sup>. Tarihsel gelişmeyi izleyecek olursak, vergileme ilkeleri üzerinde ilk sistematik ayırım Alman Maliyecisi Adolf Wagner tarafından yapıldığı söylenebilir<sup>173</sup>. Wagner, kısmen Adam Smith'in savunduğu ilke ve kurallardan da yararlanarak vergileme ilkelerini tamamlamaya ve sistematik bir şekilde açıklamaya çalışmıştır<sup>174</sup>. Bu kapsamda, önemini günümüze kadar muhafaza eden vergi ilkelerini dört altında toplamaya çalışmıştır<sup>175</sup>.

### a. Ahlaki İlkeler

Adaletin sağlanmasına ilişkin ilkeler de denilmekte olan ahlaki ilkeler, vergi yükünün toplumdaki kişiler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılması ile ilgili bulunmaktadır<sup>176</sup>. Ahlaki ilkeler olarak belirlediği ilkeler genellik ve eşitlik ilkeleridir. Vergilemede ahlaki ilkelere bağlı kalınması, genellik ve eşitlik ilkelerine uyulmasını gerekli kılmaktadır.

Vergi, toplumu oluşturan herkesten alınmalı, bu konuda vatandaşlar arasında bir ayrıcalık yapılmayarak genellik ilkesine bağlı kalınmalıdır. Vergiler kişilerin iktisadi gücü ile orantılı olarak alınmalıdır. Geliri ve serveti yüksek olanlar daha fazla ve yüksek oranda, geliri ve serveti az olanlar da daha düşük oranda ve daha az vergi vermelidirler. Ayrıca emek gelirleri daha düşük, sermaye gelirleri ise daha yüksek oranda vergilendirilmelidirler.

### b. Mali İlkeler (Maliye Politikasına İlişkin Vergi İlkeleri)

---

<sup>172</sup> TURHAN, s.195; AKSOY, s. 224.

<sup>173</sup> TUNCER, s. 126.

<sup>174</sup> TURHAN, s. 195.

<sup>175</sup> TURHAN, 195 , AKSOY, s. 224.

<sup>176</sup> TURHAN, s. 206; AKSOY, s. 225; GÖKBUNAR, s. 18.



Wagner'e göre mali ilkeler, bütün diğer ilkelerden hatta vergilemede adalet ilkesinden bile önce gelen, çok önemli ilkelerdir<sup>177</sup>. Mali ilkeler, yeterlilik ve esneklik olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Yeterlilik ilkesine göre, devletin belirli bir dönemdeki kamu harcamalarını başka kamu gelirleri ile karşılayamadığı veya diğer kamu gelirleri ile karşılanması arzu edilmediği nispette vergileme yoluyla karşılanması öngörülmektedir. Esneklik ilkesine göre ise, vergileme devletin mali ihtiyaçlarındaki değişimlere uygun bir şekilde değişim göstermek suretiyle kamu ihtiyaçlarını karşılayabilmelidir.

### c. İktisadi Vergi İlkeleri

Verginin sermaye birikimi, kaynak dağılımı, gelir dağılımı, iktisadi kalkınma ve yükümlülerin üretim ve tüketim gibi konulardaki davranışları üzerinde bazı etkiler meydana getirmemesi mümkün değildir. Burada önemli olan, Wagner'in yaşadığı dönemdeki şartlar içinde kamu kesiminin ekonomik ve sosyal yönünü, milli ekonomi ve toplum hayatı içinde kamu kesiminin önemi ve rolünü kavramaya başlamasıdır<sup>178</sup>. Wagner'e göre bu ilkedan her şeyden önce ekonomik açıdan en uygun gelir kaynaklarının seçimi ile üretim ve bölüşüm şartları ve mükelleflerin davranışları üzerindeki etkileri bakımından en uygun vergi çeşitlerinin seçiminin anlaşılması gerekir.

### d. Teknik ve İdari İlkeler

Bu ilkeler vergi tekniği ve vergi idaresi ile ilgilidirler. Wagner'in vergi idaresinin en yüksek ilkeleri olarak nitelendirdiği bu ilkeler üç tanedir. Bu ilkeleri belirlilik, uygunluk ve ucuzluktur. Belirlilik ilkesi, verginin açık ve kesin olmasını ifade etmektedir. Uygunluk ilkesi, verginin mükellef tarafından, en uygun zaman ve mekanda, en uygun araç ve şartlarla, gerektiğinde taksitler halinde ödenmesi anlamını taşımaktadır. Ucuzluk ilkesi, verginin tarh ve tahsil masraflarını mümkün olduğu kadar azaltma anlamına gelmektedir<sup>179</sup>.

---

<sup>177</sup> AKSOY, s. 224.

<sup>178</sup> TURHAN, s.204.

<sup>179</sup> AKSOY, s. 224-226; TURHAN, s. 207.

### III. VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK İLKESİ

Vergilerin tarihi gelişimi boyunca en önemli konulardan biri adil bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır.

Hukuk alanında eşitlik, çoğu kez “eşit durumda olanlara eşit veya benzer durumlara benzer işlem yapılması” olarak anlaşılmaktadır<sup>180</sup>. Bu anlayışa göre eşitlik ilkesi, herkese tamamen aynı davranılmasını, yapılan işlemin, muamelenin aynı olmasını gerektirmemekte; ilişkili veya uygun farkların varlığı halinde eşitsiz ya da farklı işlemle bağdaşabilmekte, yani eşitsiz veya farklı işleme izin vermeyi ifade etmektedir<sup>181</sup>. Eşitlik kuralı, farklı olanların farklı, farklı olmayanların da aynı muameleye tabi tutulması olarak ifade etmek yerinde olacaktır<sup>182</sup>.

Eşitlik ilkesi yatay ve dikey eşitliği gerçekleştirmek amacıyla kendi içinde ayrılmaktadır. Vergilendirme açısından benzer durumda olanların aynı hükümlere tabi tutulmaları ile yatay eşitlik, farklı durumda olanların farklı hükümlere tabi tutulmaları ile dikey eşitlik gerçekleştirilmektedir. Dikey eşitlik kavramında ön plana çıkan hususun sosyal devlet anlayışı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır<sup>183</sup>.

#### A. Vergilemede Yatay Eşitlik

Bu ilkeye göre, aynı düzeyde gelir elde eden vergi mükellefler, eşit vergi ödemelidirler. Ancak, bu ilkenin başarı ile uygulanabilmesi için, gelirin ekonomik anlamda tanımı yapılarak, vergi matrahının gelirin bütün öğelerini içermesi sağlanmalıdır. Yani, parasal ve parasal olmayan, maddi ve maddi olmayan, gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş ayrımı yapılmadan, her tür gelir ögesi vergi

---

<sup>180</sup> EVANS, Gareth, “Bening Discrimination and the Right to Equality”, Federal Law Review, V.6, 1974, s.38: Aktaran: ÖDEN, Merih, “Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi”, Yetkin Yayınları, Ankara-2003, s. 25.

<sup>181</sup> ÖDEN, s. 26.

<sup>182</sup> SOYDAN, s. 84.

<sup>183</sup> ÖNCEL, Mualla, “Vergi Hukuku”, Ankara-2001, s. 41.

beyannameesinde yer almalıdır. Ülkemizde çok sayıdaki muafiyet ve istisnalar ve diğer vergisel teşvikler nedeniyle yatay eşitlik kuralı uygulama alanı bulamamaktadır<sup>184</sup>.

## B. Vergilemede Dikey Eşitlik

Bu ilkeye göre vergilemede adaletin sağlanabilmesi için, farklı gelir düzeyindeki vergi mükelleflerinin farklı vergi ödemeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, yüksek gelir elde eden bir mükellef, düşük gelirlili bir mükellefe göre daha fazla vergi ödemelidir. Ancak, vergi teşviklerinden yararlanan bir çok mükellef, kendilerinden daha az gelir elde eden mükelleflere göre daha az vergi ödediği görülmektedir<sup>185</sup>.

## C. Vergilendirmede Eşitlik İlkesi ve Adalet İlkesi Arasındaki İlişki

Vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkelerinin aynı anlama geldiği anlaşılrsa da, eşitlik ilkesi adalet ilkesinin tamamlayıcısı olarak ön plana çıkmaktadır. Eşitlik ilkesinin yer almadığı bir vergi sisteminde vergi adaletinin bulunmadığı da bir gerçektir. Aynı koşullara ve aynı gelire sahip iki mükellefin birisinin diğerinden daha az vergi ödemesi kadar, farklı koşullara ve farklı gelire sahip iki mükellefin aynı tutarda vergi ödemeleri de vergi eşitliği ilkesine ters düşerek vatandaşlar arasında vergi adaletini zedeleyecektir<sup>186</sup>.

Eşitlik ilkesi, 1982 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde: "Herkes, dil, ırk, renk cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerden kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar<sup>187</sup>." şeklinde ifade edilmiştir.

Öte yandan, bir kanunun her zaman herkes için aynı hükümler taşıması mümkün değildir. Kanun yapma, daima, kişilerin veya durumların bazı özellikleri yönünden benzerlikleri veya farklılıklarına dayanan sınıflandırmaları içerir. Şu halde

<sup>184</sup> ŞENER, Orhan, "Kamu Ekonomisi", Alkım Yayınları, İstanbul-1998, s. 209.

<sup>185</sup> ŞENER, s. 210.

<sup>186</sup> ÇELİK, Binnur, Tüzün, "Vergilemede Müdahale İlkesi", Gazi Kitabevi, Ankara-2001, s. 18.

<sup>187</sup> T.C. Anayasası, Seçkin Yayınevi, Ankara-2002, s. 58.

kanunların, maddi hukuki eşitlik normu açısından denetlenmelerinde sorun, hangi sınıflandırma veya farklılaştırma türlerinin eşitlik ilkesine aykırı düşeceği. Anayasa Mahkemesine göre kanun önünde eşitlik ilkesi<sup>188</sup>, “herkesin her yönden aynı hükümlere tabi olduğu anlamına gelmez. Bu ilke ile güdülen amaç, benzer koşullar içinde olan, özdeş nitelikte bulunan durumların yasalarca aynı işleme uyruk tutulmasını sağlamaktır”<sup>189</sup>.

Aynı yönde başka bir kararda da şöyle denilmiştir: “Anayasada öngörülen eşitlik ... herkesin aynı hak ve yükümlülükler sahip olması anlamında değildir. Eşitlik her yönüyle aynı hukuki durumda olanlar arasında söz konusudur. Hukuk felsefesine girmiş bir deyimle ‘eşitlerin eşitliği’ anlamındadır. Farklı durumda olanlara, yani eşit olmayanlara, farklı kurallar uygulanması, yani ‘eşit olmayanların eşitsizliği’ eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz”<sup>190</sup>. Özürlü bir kişi de özürlü olmayanlardan (bedensel zihinsel ve duygusal yönden) farklı olduğu için bunlara yapılacak vergi kolaylıkları Anayasa’nın 10’uncu maddesinde belirtilen eşitlik ilkesine ters düşmez.

Yukarıda vergilerle ilgili hükümler açısından baktığımızda, herkes ibaresi ile getirilen genellik ilkesinin yanında vergi adaletinin gerçekleştirilmesi amacıyla eşitlik ilkesi de dikkate alınmaktadır<sup>191</sup>.

#### D. Uluslararası Belgelerde Eşitlik ve Vergilemede Eşitlik İlkesi

İnsan hakları ve özgürlüklerinin korunması amacıyla ilk uluslararası anlaşma 26 Haziran 1945 tarihinde imzalanan Birleşmiş Milletler Şartı’dır<sup>192</sup>. Birleşmiş Milletler’in kuruluşunu da düzenleyen bu Şartın 1’inci maddesinde “Ekonomik, sosyal, fikrî ve insanî mahiyetteki milletlerarası davaları çözerek ve ırk, cins, dil veya din farkı gözetmeksizin herkesin insan haklarına ve ana hürriyetlerine karşı saygıyı geliştirerek ve teşvik ederek, milletlerarası işbirliğini gerçekleştirmek” hükmü yer almıştır.

---

<sup>188</sup> ÖZBUDUN, Ergun, “Türk Anayasa Hukuku”, Yetkin Yayınları, Ankara-1992, s. 113.

<sup>189</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 13.04.1976 gün ve E:1976/3, K:1976/23 sayılı kararı; AYMKD, S.14, s.166.

<sup>190</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 27.09.1988 gün ve E:1988/7, K:1988/23 sayılı kararı; AYMKD, S.14, s.166.

<sup>191</sup> ÖNCEL, s. 41.

<sup>192</sup> Türkiye bu şartı, Uluslararası Adalet Divanı Statüsü ile birlikte 24.8.1945 tarihli 6902 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4801 sayılı Kanunla onaylamıştır.

10 Aralık 1948 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından ilan edilen İnsan Hakları Evrensel Bildirisi'nin 7'nci maddesi yasa önünde eşitliği vurgulamaktadır. Bu maddeye göre; “Kanun önünde herkes eşittir ve farksız olarak kanunun eşit korunmasından istifade hakkını haizdir. Herkesin işbu beyannameye aykırı her türlü ayırt edici muameleye karşı ve böyle bir ayırt edici muamele için yapılacak her türlü kışkırtmaya karşı eşit korunma hakkı vardır”.

İnsan Hakları Evrensel Bildirisi'nde vergiye ilişkin özel bir maddeye yer verilmemiştir. Ancak beyannamenin mülkiyet hakkına ilişkin 7/2'nci maddesinde “Hiç kimse keyfi olarak mal ve mülkünden mahrum edilemez.” Bu hükümlerle eşit olmayan vergi muameleleri dahil, her türlü keyfi vergilendirmeyi yasaklayan bir kural öngörülmüştür<sup>193</sup>.

Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 16 Aralık 1966 tarihli toplantısında klasik hak ve özgürlüklerin düzenlendiği “Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme” 23 Mart 1976 tarihinde yürürlüğe giren Sözleşmeyi Türkiye 4 Haziran 2003 tarih ve 4868 sayılı Kanun<sup>194</sup> ile uygun bulmuş ve 7 Temmuz 2003 tarih ve 2003/5851 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>195</sup> ile onaylanmıştır.

Ayrıca Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun aynı toplantısında, ekonomik, sosyal ve kültürel hakların düzenlendiği “Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme” kabul edilmiştir. Türkiye 3 Ocak 1976 tarihinde yürürlüğe giren bu Sözleşmeyi 4 Haziran 2003 tarih ve 4867 sayılı Kanun<sup>196</sup> ile uygun bulmuş ve 10 Temmuz 2003 tarih ve 2003/5923 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>197</sup> ile onaylamıştır.

Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin 26'ncı maddesinde; “Herkes, yasalar önünde eşittir ve hiçbir ayırım gözetilmeksizin yasalarca

---

<sup>193</sup> YATLI SOYDAN, Billur, “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne göre Mülkiyet Hakkına Müdahelenin Sınırları”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 227, Temmuz-2000, s. 105: Aktaran: ÜYÜMEZ, Mustafa, Erkan, “Yüksek Mahkeme Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi”, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, Yayın No: 214, Eskişehir-2010, s. 51.

<sup>194</sup> 18.06.2003 tarih ve 25142 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>195</sup> 21.07.2003 tarih ve 25175 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>196</sup> 18.06.2003 tarih ve 25142 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>197</sup> 11.08.2003 tarih ve 25196 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

eşit derecede korunur. Bu bakımdan, yasalar her türlü ayrımı yasaklayacak ve ırk, renk, cinsiyet, dil, din, siyasi ya da başka fikir, ulusal ya da toplumsal köken, mülkiyet, doğum veya iğer statüler gibi, her bağlamda ayrımcılığa karşı eşit ve etkili korumayı temin edecektir” hükmüne yer verilerek, İnsan Hakları Evrensel Bildirisi’nin 7’nci maddesine benzer bir yasa önünde eşitlik hükmü getirilmiştir. İnsan haklarının korunmasına dair iki Sözleşmenin de bu paralel hükümlerinin vergi alanında uygulanmasına bir engel bulunmamaktadır<sup>198</sup>.

Avrupa Konseyi bünyesinde hazırlanan, 4 Kasım 1950’de Roma’da imzalanan, klasik hak ve özgürlükleri kapsamına alan “İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi”(AİHS) 3 Eylül 1953’te yürürlüğe girmiş ve Türkiye bu Sözleşmeyi 10 Mart 1954 tarih ve 6366 sayılı Kanun<sup>199</sup> ile onaylamıştır. Bu sözleşmenin eki olarak 14 protokol kabul edilmiştir.

Sözleşmenin 14’üncü maddesinde, “ bu sözleşmede herhangi herhangi bir hak veya özgürlükten yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, din, dil, siyasi ya da başka bir görüş, ulusal azınlıktan olma, mülkiyet, doğum veya başka bir statü gibi herhangi bir nedenle ayrımcılık yapılmaksızın güvence altına alınır”. Bu hükme göre ayrımcılık yasağı bağımsız bir ilke olmayıp, Sözleşme’nin diğer maddeleri ve ek protokolleriyle yorumlanmalıdır. Ayrıca bu maddede “eşit durumda olanlara eşit muamele” yapılmasını öngörmektedir.

Avrupa Konseyi üyesi devletlerce 18 Ekim 1961 tarihinde, Avrupa Sosyal Şartı ekonomik, sosyal ve kültürel hakların korunması bakımından İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi’nin sosyal alanda tamamlayıcısı olmuştur<sup>200</sup>.

---

<sup>198</sup> ÜYÜMEZ, s. 52-53.

<sup>199</sup> 19.03.1954 tarih ve 8662 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>200</sup> ÜYÜMEZ, s.53-55.

## IV. 1982 ANAYASASI'NDA VERGİLEME İLKELERİ VE VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİ

### A. Anayasamızda Vergileme İlkeleri

1982 Anayasası'nın 11'inci maddesi "Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır." Bu maddenin yorumundan, Türk vergi hukukuna egemen olan ilkelerin temel kaynağının 1982 Anayasası olduğunu söylemek yerinde olacaktır.

Vergilendirmeye yönelik ilkeler, 1982 Anayasası'nın siyasi haklar ve ödevler bölümünün vergi ödevi başlıklı 73'üncü maddesinde ifade edilen ilkeler olup<sup>201</sup>, vergileme ilkeleri, vergiden beklenen amaçların gerçekleşebilmesi için vergilerin gerek kapsamı gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normları ifade eder<sup>202</sup>. Bu bağlamda anayasal vergilendirme ilkeleri olarak verginin yasallığı ilkesi ve eşitlik ilkesi olmak üzere iki ilkenin ön plana çıktığı görülmektedir<sup>203</sup>.

1982 tarihli T.C. Anayasası'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlığını taşıyan ikinci kısmının, "Siyasi Haklar ve Ödevler" olarak ayrılan dördüncü bölümünde yer alan ve "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73'üncü maddesinde:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

---

<sup>201</sup> SABAN, s. 48; BUDAK, Tamer, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti; Anayasal Vergilendirme İlkeleri", Vergi Dünyası Dergisi, S. 308, 2007-Nisan, s. 54.

<sup>202</sup> SABAN, s. 48; SOYDAN, s.101.

<sup>203</sup> SABAN, s. 49; BUDAK, s. 55.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kamunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

hükmüne yer verilmek suretiyle sosyal hukuk devleti ilkesi doğrultusunda vergi ödevine egemen olan temel anayasal kurallar belirlenmiştir.

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesi irdelendiğinde vergileme ile ilgili şu ilkelere yer verdiği görülür:

- Herkes vergi ödemekle yükümlüdür.
- Herkes mali gücüne göre vergi öder.
- Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere toplanır.
- Vergi yükü adaleti ve dengeli dağıtılmalıdır.
- Vergiler kanunla düzenlenir.

Ülkemizde, mevcut 1982 Anayasası'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmının, "Siyasi Haklar ve Ödevler" ile ilgili dördüncü bölümünün "Vergi Ödevi" başlığı altındaki 73'üncü maddesi aynen şu şekildedir:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir".

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde vergilerin adil olması gerektiğini vergi adaletinin sağlanmasına yönelik olarak genellik, kanunilik ve ödeme gücü ilkelerinin benimsendiği görülmektedir. Anayasa'da yer alan herkesin kamu finansmanına katılacağı ilkesi genel niteliktedir; sadece kamu hizmetlerinden istifade edenleri değil, vatandaşların tümü vergi ödemekle yükümlüdür. Ama bu katılımın mali güç ile orantılı olması gerekmektedir. 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde geçen



“herkes” kelimesi ülkedeki bütün kişileri kapsamamaktadır. Herkes kelimesi “mali güç” kavramıyla birlikte ele alındığında sadece vergi ödeyebilecek mali gücü olanların vergilendirilmesini ifade etmektedir. Ayrıca, sadece belirli kesimleri kapsayacak vergi konulması ve vergi yükünün belirli kesimler üzerinde yoğunlaştırılması Anayasa’ya aykırılık sonucunu doğuracaktır. Ödeme gücü ilkesinin Türk vergi sisteminde yer alan bütün vergilere uygulanması imkanı bulamayacağı için vergi sistemimizde yer alan ve şahsileştirilmeye elverişli olan özellikle gelirden elde edilen vergiler için öngörülmektedir<sup>204</sup>.

Vergide kanunilik ilkesi de, yani vergilerin kanunla konulup kanunla kaldırılacağı ve değiştirileceği ilkesi de Anayasada garanti altına alınmıştır. Fakat, 1982 Anayasası’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrasında Bakanlar Kurulu’na verilen yetki devri, vergide kanunilik ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır. Kanunilik ilkesinin istisnası olan ve Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetkinin keyfi ve verginin sosyal amacını göz ardı ederek sadece mali amaçlı olarak uygulanması durumunda vergi adaletinin bozulmasına neden olacağını söyleyebiliriz.

## B. 1982 Anayasası’nda Vergilendirmede Eşitlik İlkesi

1982 Anayasası’nın “Kanun Önünde Eşitlik” başlıklı 10’uncu maddesi 5170 sayılı Kanunla<sup>205</sup> yapılan değişiklikle aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir;

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

Türk Medeni Kanunu’nun 8’inci maddesi ile “...bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler”<sup>206</sup> kişilerarası eşitlik benimsenmiştir.

<sup>204</sup> BUDAK, 23.

<sup>205</sup> 22.05.2004 tarih ve 25469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Anayasa ilgili maddesi ile eşitlik ilkesi güvence altına alınmıştır. Bir başka anlatımla kanunların eşit şekilde uygulanması hüküm altına alınmış olup, herkes, kanunların getirdiği yükümlülükler ve sağladığı haklar açısından eşit statüdedirler<sup>207</sup>.

Anayasa hukukunun bu temel ilkesi, vergi hukukunun da temel prensibini teşkil etmektedir. Verginin karşılıksız bir mali yükümlülük olması nedeniyle, vergilendirme yetkisine dayanarak çıkarılan düzenlemelerin, herkese aynı şekilde uygulanması gereklidir. Vergi, kişilerden veya kurumlardan kamuya aktarılan en önemli kaynak sağlanan araç olup, vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü ifade etmektedir<sup>208</sup>. Çağdaş ve modern devlet anlayışı, vergilendirme yetkisini devlet egemenliği temeline dayandırmaktadır<sup>209</sup>. Devlet bu gücüne dayanarak anayasal ilkeler doğrultusunda vergiye yönelik uygulamalar yapar.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, ayrımcılık yasağı ve kanun önünde eşitlik ilkesi ile birlikte düşünülmesi gerekmektedir<sup>210</sup>. Dolayısıyla Anayasamızın 10'uncu maddesinde eşitlik ilkesi yerini bulmaktadır.

1982 Anayasasının 73'üncü maddesinde ifade edilen herkes kavramı bize eşitlikten, “vergi yasaları önünde eşit olan herkes”e götürmektedir. Vergi kanunları önünde eşit olan, farklı veya benzer durumda bulunan herkesin eşit olarak vergilendirilmesi için Anayasa'nın Kanun Koyucuya verdiği tek ölçüt mali güçtür.

Anayasasının 73'üncü maddesinde vergilendirmede eşitlik ile ilgili bir ilke bulunmamaktadır. Vergilendirmede eşitlik ilkesi Anayasamızın 10'uncu maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesinin doğal bir sonucudur<sup>211</sup>. Ölçüt, bir şeyi ölçmeye yarayan kriter olduğuna göre,<sup>212</sup> “herkes”in mali gücünü belirli kriterlerle ölçmek<sup>213</sup> aracılığıyla

---

<sup>206</sup> ZEVKLİLER, Aydın/HAVUTÇU, Ayşe, “Medeni Hukuk”, Seçkin Yayıncılık, Ankara-2005, s. 12.

<sup>207</sup> ÇAĞAN, Nami, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul-1982, s. 147; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 40; KIRBAŞ, Sadık, “Vergi Hukuku”, Siyasal Kitabevi, Ankara-2006, s. 12.

<sup>208</sup> Ernst Blumenstein, “System des Steuerrechts, Dritte von Irene Blumenstein neu Bearbeitete Auflage, Schulthess”, Polygraphischer Verlag AG, Zürich-1971, s.32: Aktaran: ÇAĞAN, s. 3.

<sup>209</sup> ÇAĞAN, s. 4; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 33.

<sup>210</sup> SABAN, s. 53-54.

<sup>211</sup> SABAN, s. 56; ATEŞ, s. 3.

<sup>212</sup> Türk Dil Kurumu , Türkçe Sözlük, 10. Bölüm, TDK Yayınları, No:549, Ankara-2005, s.1537.

yapılan vergilendirme işlemi adil bir vergi sistemi için olmazsa olmaz nitelikte bir konudur denilebilir.

1982 Anayasası'nda vergilendirme ile ilgili olarak 73'üncü madde vergilendirmede ölçü norm niteliğindedir<sup>214</sup>. Ayrıca, “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” ifadesi ile vergi yükünün dengeli dağılımını eşitlik ve mali güç kapsamında değerlendirilebilir<sup>215</sup>. Anayasamızın 73'üncü maddesinde yer alan “mali gücüne göre” ifadesinin eşitlik ile birlikte okunabilmesi, mali gücü aynı olanların eşit, farklı olanların ise farklı vergi ödemesi anlamına gelmektedir. Verginin mali güçle orantılı olması eşitlik ilkesi ve vergi adaletinin temel prensibi haline gelmiştir. Mali güç, devletin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı kamu giderlerini karşılamak için vergilendirme yetkisini kullanırken gözeceği anayasal eşitlik ilkesinin, bu alanda yorumlanmasında karşılaşılan temel güçlüğün aşılmasını sağlar. Buna göre, mali gücüne göre, vergi ödeyen yükümlüler Anayasal anlamda eşittir<sup>216</sup>.

Bununla birlikte, 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde ölçütü verirken mali gücün tanımını yapmamıştır<sup>217</sup>. Anayasa Mahkemesi, vergide eşitlik ilkesini, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ayrı oranda vergilendirilmesi şeklinde tanımlamaktadır<sup>218</sup>. 1995 yılında Anayasa Mahkemesi'nin 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası Hakkında Yasanın<sup>219</sup> 2'nci maddesinin (e) bendine<sup>220</sup> yönelik verdiği kararda<sup>221</sup>, verginin mali güce göre alınmasının, aynı

---

<sup>213</sup> TDK, “Ölçmek”; En, boy, hacim, süre gibi nicelikleri kendi cinslerinden seçilmiş bir birimle karşılaştırıp kaç birim geldiklerini belirtmek anlamına gelmektedir. s. 1535.

<sup>214</sup> SOYDAN, s. 83.

<sup>215</sup> ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, “Vergi ve Hukuk”, Bilanço Dergisi, S. 3, Kasım-1991, s. 15.

<sup>216</sup> ATEŞ, s. 93-94.

<sup>217</sup> İZGİ, Ömer/GÖREN, Zafer, “03.10.2001 Tarihli Değişiklikleri İle Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Yorumu, C. 1, Madde: 1-78”, Ankara-2002, s. 749; AYAZ, Garip, “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 191, Temmuz-1997, s. 79.

<sup>218</sup> SABAN, s. 57.

<sup>219</sup> 07.05.1994 tarih ve 21927 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>220</sup> 3986 sayılı yasanın 2'nci maddesinin (e) bendi “ücret geliri elde eden ve 1993 yılında elde ettikleri ücretlerinin vergi matrahı toplamı 600 milyon lirayı aşan ücretliler (yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler dahil) 1993 takvim yılında elde ettikleri ücret gelirlerinin gelir vergisi matrahı toplamı üzerinden % 10 ekonomik denge vergisi alınacaktır. Bu vergiden (d) bendine göre hesaplanan vergi

zamanda eşitlik ilkesinin vergilemede uygulama aracı olduğunu ifade etmiştir<sup>222</sup>, amaç-araç ilişkisinde mali gücü ölçüt olarak değerlendirmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin diğer bir kararında<sup>223</sup> aynı hukuksal durumda olmayı mali güç ölçütüne dayandırmıştır<sup>224</sup>. O halde “mali güç” vergilemede bir eşitsizlik veya eşitlik ölçütüdür. Ölçülü bir vergileme, ancak mali gücü gözetme temelinde kurulmalıdır<sup>225</sup>.

## V. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA EŞİTLİK VE VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK İLKESİ

Anayasa Mahkemesi, kararları ile Anayasa'da yer alan eşitliğin açılımını yapmış olup, eşitliği, aynı hukuksal durumda olanların aynı kurallara, farklı hukuksal durumda olanların farklı kurallara tabi tutulması şeklinde ifade ederken, aynı durumda olanların haklı nedene dayanarak farklı kurallara tabi tutulmasını da eşitliğe aykırı olmaması şeklinde açıklamıştır. Burada önemli olan, “aynı”lığın ya da “farklı”lığın ölçüsü “hukuksal durum” iken “farklı hukuksal durum”un ölçüsü “haklı neden” olmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, 17.12.1968 tarih ve E:1968/12, K:1968/65 sayılı kararında<sup>226</sup> “...Anayasanın mutlak yasakladığı, yurttaşların kanun karşısında dillerine, ırklarına, cinsiyetlerine, siyasî düşüncelerine, felsefî İnançlarına dinlerine ve mezheplerine göre farklı muamele görmeleridir. Bunların dışında kanun önünde eşitlik, ancak niteliklerde benzerlik halinde söz konusu olabilir”.

---

mahsup edilecektir. Ekonomik Denge Vergisi'nin matrahının hesabında, ücret gelirinin 600 milyon lirayı aşan kısmı değil ücretin tamamı esas alınacaktır.”

<sup>221</sup> Anayasa Mahkemesinin 06.07.1995 tarih ve E.1995/4, K.1995/28 sayılı kararı (02.02.1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.).

<sup>222</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 13.07.1995 tarih ve E.1994/85, K.1995/032 sayılı kararı ile (28.09.1996 tarih ve 22771 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.), Anayasa Mahkemesi'nin 06.06.1972 tarih ve E.1971/44, K.1972/29 sayılı kararları (03.03.1973 tarih ve 14465 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.): Aktaran: SOYDAN, s. 104.

<sup>223</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 16.01.2003 tarih ve E.2001/36, K.2003/3 sayılı kararı (21.11.2003 tarih ve 25296 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.).

<sup>224</sup> YALTI, Billur/ÖZGENÇ, Selçuk, “Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı”, Beta Yayınları, İstanbul-2005, s. 84.

<sup>225</sup> YALTI/ÖZGENÇ, s. 65.

<sup>226</sup> 10.07.1969 tarih ve 13245 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yüksek Mahkeme, 21.06.1991 tarih ve E:1991/25, K:1991/18 sayılı diğer bir kararında<sup>227</sup> “...yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülemez...Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş alanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz.” şeklindeki yorumlarıyla eşitlik ilkesine bakış açısını yansıtmıştır.

Anayasa Mahkemesi, yapılan yasal düzenlemelerde haklı nedenin “anlaşılabilir”, “amaçla ilgili”, “makul ve adil” olmasını ön planda tutmakta ve bu üç ölçütten birine aykırılık söz konusu ise eşitlik ilkesinin ihlal edildiğini kabul etmektedir<sup>228</sup>.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, demokratik siyasal düzen içerisinde adalet düşüncesinden kaynaklanmakta<sup>229</sup> olup, vergi kanunları önünde eşitlik ilkesi, benzer durumda olanların benzer vergi yükümlülüğüne tabi olmalarını ifade etmektedir<sup>230</sup>.

Yasa önünde eşitlikten vergide eşitliğe geçildiğinde Anayasa Mahkemesi, “...vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür...Anayasa’da öngörülen verginin ‘malî güce göre

---

<sup>227</sup> 27.10.1994 tarih ve 22094 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>228</sup> SABAN, s. 54.

<sup>229</sup> ÇAĞAN, s. 147.

<sup>230</sup> KIRBAŞ, s. 12.

ödenmesi', 'herkesin vergi ödemesi' ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur...Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir...<sup>231</sup> vergilendirmede eşitlik ilkesini tanımlayarak mali gücü aynı olanların aynı şekilde vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Buna göre, mali gücü aynı olanların aynı vergi yüküne tabi olması ve ya mali gücü farklı olanların farklı vergi yüküne tabi olması vergilendirmede eşitlik ilkesinin gereği olup, mali güç eşitliğin vergilendirmedeki görünümü şeklinde değerlendirilmiştir.

Vergilendirme de eşitlik ilkesi, adalet düşüncesinden hareketle ortaya çıkmış bir kavram olup vergi kanunu önünde eşit olan kişilerin fiil ve maddi durumlarındaki farklılıkların dikkate alınarak somut durumlarına göre vergilendirilmelerini ifade etmektedir.

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinden hareketle eşitlik kavramının temel unsuru ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine dayandırılmıştır. Ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi mali gücü daha fazla olanın daha az olana göre daha fazla vergi ödemesini ifade etmektedir. Anayasa Mahkemesinin vergilendirmede eşitlik ilkesine bakış açısını özetle aşağıdaki gibi değerlendirebiliriz.

- Mali güce göre vergilendirme ilkesi eşitlik ilkesinin vergilendirmedeki yansımasıdır.
- Vergilendirmede eşitlik ilkesi mali gücü aynı olanların aynı farklı olanların farklı oranda vergilendirilmelerini öngörür.
- Vergilendirmede eşitlik ilkesi herkesin aynı kurallara göre vergilendirileceği anlamına gelmemektedir.
- Aynı durumda olmayanların farklı usullerde ve oranlarda vergilendirilmeleri eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir..

---

<sup>231</sup> Anayasa Mahkemesinin 06.07.1995 tarih ve E.1994/80, K.1995/27 sayılı kararı, (02.02.1996 tarih ve 22542 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.).

- Devlet tarafından sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleşmesi düşüncesiyle vergilendirmede farklılıklara gidilmesi eşitlik ilkesini zedelememektedir.

Vergilendirme de eşitlik ilkesi, adalet düşüncesinden hareketle ortaya çıkmış bir kavram olup vergi kanunu önünde eşit olan kişilerin fiil ve maddi durumlarındaki farklılıkların dikkate alınarak somut durumlarına göre vergilendirilmelerini gerektirir<sup>232</sup>.

## VI. ANAYASA MAHKEMESİ'NİN 3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNU'NA İLİŞKİN KARARI

15 Haziran 1985 günlü ve 18785 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış bulunan 06.06.1985 günlü, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13'üncü maddeleri ile, Geçici madde 1 ve Geçici madde 2, hükümlerinin Anayasanın 10, 54, 123, 125, 126, 127, 128, 160, 161, 163, 166, 167, 172 ve 173'üncü maddelerine aykırı olduğundan bahisle Türkiye Büyük Millet Meclisinin 92 üyesi tarafından açılan iptal davası açılmıştır. Konumuzla ilgili olarak 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 5084 sayılı Kanun ile değişmeden önceki muafiyet ve istisnalara ilişkin 6'ncı maddesinin Anayasa'nın 10'uncu maddesi ve 73'üncü maddesine aykırı olduğu iddia edilmiştir.

İptali istenen hüküm şu şekildedir:

“MADDE: 6 - Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır .

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

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar kurulunca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir .

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine

---

<sup>232</sup> ÇAĞAN, s. 147; ATEŞ, Leyla, “Vergilendirmede Eşitlik”, Der'in Yayınları, İstanbul-2006, s. 103; ACAR, Fatih, “Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 176, Mayıs-2003, s. 49 vd.

getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergilerinden muafkellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar kurulunca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzelkişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergilerinden muaftır."

Söz konusu kararda, yürürlük ve yürütmeye ilişkin iki maddesi dışında kalan hükümlerinin iptali istenilmiş olan Kanunun, dava dilekçesinde sadece 6'ncı maddesi ile geçici 1'inci maddesinin iptal gerekçelerine yer verilmekle yetinilmiş, diğer hükümlerin iptal istemleri, anılan iki madde ile olan ilişkiye, bu Yasa ile kurulmak istenilen serbest bölgelerin diğer niteliklerine dayandırılmış olduğundan yasa hükümlerinin Anayasa kuralları karşısındaki durumlarının incelenmesine geçmeden önce Serbest Bölgelerin kuruluş amaçları ve kimi nitelikleri üzerinde kısaca durulmuştur.

Yasanın 6'ncı maddesinde yer alan "Bu bölgelerde vergi , resim, harç , gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz." hükmünün Anayasa'nın 10'uncu ve 73'üncü maddelerine aykırılık iddiasıdır .

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren müteşebbislerin yararlanabilecekleri teşvikler ile haklarına uygulanacak muafiyet hükümlerini düzenleyen ve dava dilekçesinde Anayasa'nın 10'uncu ve 73'üncü maddelerine aykırı olduğu öne sürülerek iptali istenilen 6'ncı maddede serbest bölgelerin gümrük hudutları dışında olduğu bu bölgelerde vergi resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı, işleticiler ve kullanıcıların yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek kimi teşviklerden yararlandırılacakları ve son olarak da Türkiye'deki tam ve dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzelkişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde gelir ve kurumlar vergilerinden muaf olacaklarına ilişkin hükümler getirilmiştir. Düzenlemenin amacı, maddeye ait gerekçede, ülkemizde kurulacak serbest bölgelerin



diğer ülke serbest bölgeleriyle rekabet edebilecek bir yapıya kavuşmasını sağlamak için bazı muafiyetlerden, ayrıca bölgede faaliyette bulunacak işletici kuruluşlar ile kullanıcıların, dünya deneyiminde çok yaygın olup, müteşebbislerin daha çok önem verdikleri yatırım ve üretime yönelik kimi teşviklerden istifade olarak açıklanmıştır.

Maddenin Anayasa'ya aykırılığı konusunda ise, dava dilekçesinde, bilhassa ikinci fıkra hükmüyle Devletin hükümlerlik haklarının ihlal edildiği, serbest bölgelerde kazanç saklayanlara vergi bağışıklığı tanınmak suretiyle Anayasanın 10'uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkesine ve herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutan 73'üncü maddesine aykırı olduğu öne sürülmüştür.

Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmakla beraber bu yerler devletin hükümlerlik alanı dışında bırakılmamıştır. Bir devletin kendi toprakları üzerinde bazı yasaların uygulanmadığı ya-bancu ya da yerli girişimcilere çeşitli kolaylıkların gösterildiği hatta kimi bağışıklıkların tanındığı bölgeler kurması, devletin ülkenin o bölümünde egemenliğinden vazgeçtiği anlamında yorumlanamaz.

Türkiye'deki serbest bölgelerin diğer ülke serbest bölgeleriyle rekabet edebilecek bir iktisadi yapıya sahip olabilmesi için bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ve bu hükümden serbest bölgelerde faaliyet gösteren yerli ya da yabancı girişimcilerin, hepsi yararlanacağı cihetle Anayasanın eşitlik ilkesinin ihlali iddiasının geçerli olmadığına dolayısıyla 3218 sayılı Kanun'un Anayasamızda yer alan eşitlik ilkesine aykırı olmadığına hükmetmiştir<sup>233</sup>.

---

<sup>233</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 06.10.1986 tarih ve E:1985/21, K:1986/23 sayılı kararı, (14 Mart 1987 tarih ve 19400 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

## VII. VERGİ SİSTEMLERİNDEKİ MUAFIYET VE İSTİSNALARIN VERGİLEMEDE EŞİTLİK İLKESİNE ETKİLERİ

### A. Vergi Muafiyeti, Vergi İstisnası ve Vergi İndirimi Kavramları

Vergi kanunlarına göre, ödeme gücü bulunanların, bu güçlerine göre adaletli bir şekilde vergilendirilmeleri esas kural olmakla birlikte, çeşitli sebeplerle bu kuralın dışına çıkıldığı görülmektedir<sup>234</sup>. Verginin mali fonksiyonları yanında sosyal ve ekonomik fonksiyonlarının da bulunması nedeniyle, vergi kanunlarında muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarına yer verilerek vergi ödeme gücü bulunmasına rağmen bazı kişilerden vergi alınmaması veya bazı konuların vergilendirilmemesi uygulamasına gidilmektedir<sup>235</sup>.

Vergi ödeme gücüne ulaşılabilme açısından hizmet edebildiği ölçüde vergi adaletine yararlı olan bu uygulamalar, vergi ödeme gücü bulunan bir kısım yükümlülerin az vergi ödemesine fırsat sağlıyor ise olumsuz etki yaratmaktadır. Vergi ödeme gücüne ulaşmak bakımından yararlanan diğer araçların, yeterince etkin ve gerçekçi uygulanmaması dolayısıyla bir telafi fonksiyonu görüyor ise olumlu etki yaratabilir<sup>236</sup>.

Bu kısımda öncelikle vergi muafiyeti, vergi istisna, vergi indirimi ve vergi erteleme uygulamalarının ne anlama geldiğini açıklayacağız. Ardından Türk Vergi sisteminde yer alan bir kısım vergi muafiyet ve istisnalarına değinmeye çalışacağız.

### 1. Vergi Muafiyeti

Vergi kanunlarına göre kendileri için vergi borcunu doğuran bir olay gerçekleşmiş olmakla beraber, aynı vergi kanunu veya diğer vergi kanunlarıyla belirli

---

<sup>234</sup> AKDOĞAN, Abdurrahman, “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, 6. Bası, Ankara-2006, s. 46.

<sup>235</sup> RAKICI, Cemil, “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 190, Temmuz-2004, s. 226; AKDOĞAN, “Vergi Hukuku”, s. 46.

<sup>236</sup> AKDOĞAN, “Kamu Maliyesi”, s. 244-245.

kişilerin vergi mükellefiyeti dışında bırakılması anlamına gelmektedir<sup>237</sup>. Kişi, vergi mükellefi olabilecek şartları taşımasına rağmen kanunlarda yer alan muafiyet hükümleri nedeniyle vergi mükellefi olmamaktadır.

## 2. Vergi İstisnası

Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen, devamlı veya geçici bir süreyle aynı veya diğer vergi kanunlarında yer alan istisna hükümleri nedeniyle vergilendirmeye tabi tutulması anlamına gelir<sup>238</sup>.

## 3. Vergi İndirimi

Vergi indirimi, bazı nitelikleri bulunan mükelleflerin vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belli tutarlarda indirimlere gidilmesi anlamına gelmektedir<sup>239</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan indirimlerden bazıları şunlardır.

- Sakatlık indirimi, (md. 31.)
- Asgari geçim indirimi, (md. 32.)
- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190'inci maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler (md. 63/1.)
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'inci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler (md. 63/2.)

Vergi istisnası, vergi muafiyeti ve vergi indirimi uygulamaları nedeniyle vergi borcu doğmayacağından sonuçları bakımından aynı etkiye sahiptirler. İstisna ve indirim

---

<sup>237</sup> AKDOĞAN, "Vergi Hukuku", s. 46; RAKICI, s. 226.

<sup>238</sup> AKDOĞAN, "Vergi Hukuku", s. 46-47; RAKICI, s. 226; NADAROĞLU, s.237.

<sup>239</sup> RAKICI, s. 226.

verginin konusunu ilgilendirdiğinden objektif olmasına rağmen, muafiyet kişiyi ilgilendirdiğinden subjektif bir uygulamadır<sup>240</sup>.

## B. Muafiyet ve İstisnaların Türk Vergi Sistemindeki Yeri

Dünyanın bir çok ülkesinde olduğu gibi Türk vergi kanunlarında yer alan muafiyet ve istisna hükümleri vergilemede eşitlik ilkesini yasal yollardan zedeleyen sebeplerin başında gelmektedir. Vergi muafiyet ve istisnaları, sosyal, ekonomik ve mali politikaların gerçekleştirilmesinde bir araç olarak Türk vergi sisteminde çok geniş bir şekilde yer almıştır<sup>241</sup>. Her bir vergi kanununda, o verginin amaç ve hedeflerine, niteliklerine bağlı olarak, çeşitli gerekçelerle muafiyet ve istisna uygulamasına yer verilmiştir<sup>242</sup>.

Aslında vergi muafiyet ve istisnaları kural olmayıp, bir yöntemdir. Ancak Türk vergi sisteminde, muafiyet ve istisnaların yoğunluğu, bunların kural halini almasına neden olmuştur.

Türkiye’de vergi gelirlerinin %90’ını oluşturan, gelir, kurumlar, katma değer ve özel tüketim vergilerindeki muafiyet ve istisna hükümlerinden bahsetmekte yarar vardır.

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda, esnaf muafılığı, küçük çiftçi muafılığı, diplomat muafılığı, göçmen ve mülteci muafılığı gibi muafıklar yanında, ücret istisnası, serbest meslek kazançları istisnası gayrimenkul sermaye iradı istisnası ve gider karşılıkları istisnaları gibi istisnaları yer almaktadır.

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda da vergi muafiyet ve istisnalarına yer verilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesinde muafıklar, 5’inci maddesinde istisnalar düzenlenmiştir. Muafiyetler arasında kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen elektrik, su, yolcu taşıma, mezbaha ve tarım işletmeleri, kreş ve sosyal tesisler, hastane işletmeleri vakıf, dernek ve kooperatiflerle ilgili muafiyetler

---

<sup>240</sup> NADAROĞLU, s. 237; RAKICI, s. 226.

<sup>241</sup> SÖYLER, İlhami, “Vergilemede Genel İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 289, Eylül-2005, s. 127.

<sup>242</sup> AKDOĞAN, “Vergi Hukuku”, s.47.

bulunmaktadır. İstisnalar arasında da risturnlar, menkul kıymetler yatırım ortaklıkları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve fonları gibi istisnalar yer almaktadır<sup>243</sup>. Kanun'a eklenen çok sayıda geçici madde ile ayrıca muafiyet ve istisnalar da düzenlenmiştir.

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, mal ve hizmet ihracı istisnası, araç, gereç ve petrol arama faaliyeti istisnası, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar ile ithalat, sosyal ve askeri amaçlı istisnalar yer almaktadır.

- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda da ihracat istisnası ve diplomatik istisnalar yanında askeri amaçlı akaryakıt istisnası, petrol arama istisnası, özörlönlölere yönelik araç istisnası, kamu kurumlarına yapılan bedelsiz teslim istisnası gibi muafiyet ve istisnaların yer aldığı görölmektedir<sup>244</sup>.

### C. Türk Vergi Sisteminde Geçici Maddelerle Getirilen Muafiyet Ve İstisnalar

Geçici maddelerle vergi kanunlarına çok sayıda muafiyet ve istisna hükümleri eklenmektedir. Ayrıca vergi kanunları dışındaki bir takım kanunlarda da değişik vergiler için muafiyet ve istisna hükümleri bulunmaktadır. Yapılan bir çalışmaya göre bu şekilde vergisel bağıışıklık hükmü içeren 97 ayrı kanun mevcuttur<sup>245</sup>. Vergi kanunları dışında yüze yakın vergi bağıışıklığı bulunması kamuoyunun açık bir şekilde bilgilendirilmesine engel teşkil etmekte, yükömlölüler açısından belirsizlik yarattı görölmektedir<sup>246</sup>.

Türk vergi kanunları bugüne kadar yapılan iptal, ekleme ve göndermelerle karmaşık ve içinden çıkılmaz bir hale gelmiştir. Bu sebeple, kayıtdışı ekonominin boyutları büyümüş, vergi tabanı vergilendirme meşruiyetini zedeleyecek şekilde

<sup>243</sup> SERİN, Tarık, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İstisnalar", E-Yaklaşım Dergisi, S. 41, Aralık-2006, ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2006128765.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128765.htm), ET: 3.6.2011).

<sup>244</sup> SÖYLER, İlhami, "Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 209, Şubat-2006, s.35-36.

<sup>245</sup> GÜMÜŞTAŞ, Engin/ULUĞ, Süheyla, "Vergi Kanunları Dışındaki Mevzuatta Yer Alan Muafiyet ve İstisna Hükümleri", Vergi Sorunları Dergisi, Özel Ek, (Sayı belirtilmemiştir.).

<sup>246</sup> YARAŞLI, Genç, Osman, "Türkiye'de Vergi Reformu", Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayını, No: 2005/367, Ankara-2005, s. 171.

küçülmüş ve devlet gelinen noktada ancak yakalayabildiğinden yüksek oranlı vergi olarak ortaya çıkan gelir kaybını önlemeye çalışmıştır<sup>247</sup>.

Türk vergi sisteminde çok sayıda muafiyet ve istisna hükmünün bulunması bir takım sakıncalara neden olduğu görülmektedir. Yükümlülerin bir kısmı hiç vergi vermediğinden veya çok az vergi verdiği için vergi adaleti zedelenirken, devlet önemli ölçüde vergi kaybına maruz kalmakta, ayrıca haksız rekabete yol açılmakta ve kayıtdışı ekonominin büyümesine neden olmaktadır<sup>248</sup>.

## VIII. 3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNU'NDA 5084 SAYILI KANUN VE DİĞER KANUNLARLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

### A. Genel Açıklama

Ülkemizde serbest bölgeler kuruluşundan bu yana beklenen amacın elde edilememesi nedeniyle özellikle son yıllarda eleştirisi konusu yapılmaktadır. Bu bölgelere sağlanan çeşitli teşvik ve avantajlar firmalar tarafından vergisel yükümlülüklerden kurtulmanın yolu olarak görülmektedir. Dolayısıyla, bu bölgelerden beklenen ekonomik ve finansal amacın elde edilememesinden çok bu bölgelerdeki mükelleflere tanınan vergisel istisnalar daha fazla üzerinde durulması gereken bir konudur. Çalışmamızın bu bölümünde ülkemizde serbest bölgelere sağlanan vergisel avantajların vergilendirmede eşitlik ilkesi açısından değerlendirilmesi üzerinde durmaya çalışacağız.

Serbest bölgelerde uygulanan vergisel teşviklerin yasal dayanağını 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesi oluşturmaktadır. Bu maddeye istinaden serbest bölge rejimi, bölgede faaliyet gösteren tüm mükelleflere faaliyet ruhsatı dışında hiçbir şart aranmaksızın sınırsız ve süresiz vergi teşvikleri sunmaktaydı. Bu uygulamaya AB'nin itirazlarının bulunduğu bilinmekteydi. Öte yandan sınırsız vergisizlik serbest

<sup>247</sup> ÖZYÜREK, Mustafa, "Türk Vergi Sisteminde Vergi Hadleri", Asomedy Dergisi, Ankara, Şubat-1997.

<sup>248</sup> SÖYLER, İlhami, "Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu", Maliye Dergisi, S. 126, Eylül-Aralık-1997, s. 78.

bölge dışında faaliyet gösteren diğer mükellefler açısından haksız rekabete neden olmaktadır<sup>249</sup>.

İşte tüm bu nedenlerle Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesi, 5084 sayılı Kanunla 6 Şubat 2004 tarihinde yürürlüğe girmek üzere değiştirilmiştir. Madde metinleri incelendiğinde görüleceği üzere, serbest bölgelerde uygulanmayacak mevzuat hükümlerinin arasından vergi mevzuatı çıkarılmıştır. Bu nedenledir ki 06.02.2004'ten itibaren serbest bölgelerde prensip itibarıyla vergi mevzuatı uygulanacaktır.

Serbest Bölgeler Kanunu'nda, 5084<sup>250</sup> 5281, 5810<sup>251</sup> ve 5911<sup>252</sup> sayılı Kanun değişiklikleri ve bu kapsamda uygulanan istisnalar incelendiğinde, mükellefleri aşağıdaki gibi gruplandırabiliriz.

- a- İmalat faaliyetiyle uğraşan mükellefler,
- b- İmalat faaliyetiyle uğraşmayan mükellefler,
- c- 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat almış olan mükellefler,
- d- 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat almış olan mükellefler.

Özellikle, 5084 ve 5810 sayılı Kanunlar ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanun'unda yapılan değişiklikler sonucunda, Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesine göre;

- Üretici (İmalatçı) olarak faaliyet gösteren mükelleflerin; “bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları”, “Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar” kurumlar vergisinden istisna edilmişlerdir.

- İmalatçı olarak faaliyet göstermeyen mükelleflerin; 06.02.2004 tarihi öncesinde ruhsat alanlar, “bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde

---

<sup>249</sup> PALA, “Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu-I”, s. 5.

<sup>250</sup> 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>251</sup> 25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>252</sup> 07.07.2009 tarih ve 27281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ettikleri kazançlar”ından, “faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere” kurumlar vergisinden istisna hale gelmişlerdir.

Üretici olmayan firmaların 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat almış olmaları halinde, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisi istisnası bulunmakta, daha sonra ruhsat almış olmaları halinde ise gelir ve kurumlar vergisi istisnaları bulunmamaktadır<sup>253</sup>.

## B. 3218 Sayılı Kanun’a Eklenen Geçici 3’üncü Madde Hükümü Uyarınca İstisna Uygulaması

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınan vergisel teşviklerin hüküm altına alındığı 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6’ncı maddesinde 5084 sayılı Kanunla yapılan ve çalışmamızın önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklanan değişiklikler sonucu bu bölgelerde elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisine tabi hale gelmiştir.

5084 sayılı Kanun’un 9’uncu maddesi ile 3218 sayılı Kanun’a eklenen geçici 3’üncü madde ile geçiş dönemine ilişkin bir takım vergisel teşvikler hüküm altına alınmıştır. 5084 sayılı Kanunla 3218 sayılı Kanun’a eklenen geçici 3’üncü madde şu şekildedir;

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

a- Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın

---

<sup>253</sup> AKTAŞ, Alp, “7. Çerçeve Programı Kapsamında Alınan Mali Yardımların; “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu” ve “Serbest Bölgeler Kanunu’da Yer Alan Kurumlar Vergisi İstisnaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, E-Yaklaşım Dergisi, S.219, Mart-2011, ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20110318866.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110318866.htm), ET: 5.6.2011).



31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

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

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

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

3218 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesinde;

- Gelir ve kurumlar vergisi istisnası,
- Ücretlere yönelik istisnası,
- Damga vergisi ve harçlara ilişkin istisnası
- Serbest bölgelerde imal edilen ürünlerden elde edilen kazançlara ilişkin istisna, hüküm altına alınmıştır<sup>254</sup>.

---

<sup>254</sup> TEKİN, Cem, “5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler-II” Yaklaşım Dergisi, S. 137, Mayıs-2004, s. 3, ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_nam e= 200 4054435.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_nam e= 200 4054435.htm), ET: 3.1.2011).

## C. Serbest Bölgeler Kanunu'na Eklenen Geçici İstisna Hükümünün Vergilendirmede Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Çalışmamızın ikinci bölümünde serbest bölge faaliyetlerinin nasıl vergilendirdiği bu kapsamda nasıl istisna uygulamaları tabii tutulduğunu ayrıntılı bir şekilde açıklamaya çalıştık. Bu açıklamalarda serbest bölgelerde hangi vergi kanunlarının uygulanmayacağını belirtmeye çalıştık.

Bu bölümde serbest bölgelerde 5084 sayılı Kanun öncesinde faaliyet ruhsat almış olanlara 3218 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesiyle tanınan geçici nitelikteki istisnaların vergilendirmede eşitlik ilkesi açısından değerlendirmeye çalışacağız.

### 1. Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

6 Şubat 2004 tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış olan mükelleflerin, serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olacaktır.

İstisna “serbest bölgede gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar”a tanındığından, bu faaliyetle bağlantılı olarak elde edilen faiz gelirleri, kur farkları, duran varlık satış kazançları gibi arazi gelirlerin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda tereddütler yaşanabilir.

Bu istisnanın süresi faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınırlı olacak, dolayısıyla mükellefler itibarıyla farklı tarihler söz konusu olabilecek ve faaliyet belgelerinde belirtilen sürenin sonunda da bitecektir<sup>255</sup>.

Bölgede kolektif şirket olarak faaliyette bulunulması halinde ortaklar şahsi ticari faaliyette buldukları için, bunların elde edecekleri kolektif şirket kazanç payları şahsi ticari kazanç olarak değerlendirilecek, bu nedenle bu kazanç paylarından stopaj

---

<sup>255</sup> SAĞLAM, Erdoğan, “Serbest Bölgelerde Yeni Düzen-1”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 272, Nisan-2004, s. 37.

yapılması söz konusu olmayacaktır. Bu kazanç payları, ruhsat süresinin sonuna kadar gelir vergisinden istisna edilmeye devam edecektir<sup>256</sup>.

6 Şubat 2004 tarihinde ruhsat almış bir mükellef ile bir gün sonra ruhsat almış mükellef arasında vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı bir durumun olduğu tartışmasıdır.

## 2. Ücretlere Yönelik İstisna

6 Şubat 2004 tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış olan mükelleflerin, bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna olacaktır. Ancak ruhsatlarda belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa istisna, ruhsatta yer alan sürenin sonuna kadar uygulanacaktır. Yani bu sürelerden hangisi daha erken sonra eriyorsa o tarihte istisna uygulaması sona erecektir.

Bölgede 6 Şubat 2004 ve sonrasında ruhsat alanlara bu istisna uygulanmayacaktır. Bu geçici nitelikteki istisna 5084 sayılı kanun öncesinde ve sonrasında serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler arasında bir eşitlik oluşturmaktadır<sup>257</sup>.

Şöyle ki, her iki durumda, yani 6 Şubat 2004 tarihinden önce ruhsat almış mükellef ile bu tarih ve sonrasında ruhsat almış mükellef arasında yaratacağı eşitsizlik yanında, faaliyet ruhsatının süresi 31.12.2008 tarihinden önce dolan mükellef ile bu tarihe kadar istisnadan yararlanan mükellef arasında da bir eşitsizlik doğmaktadır.

## 3. Serbest Bölgelerde İmal Edilen Ürünlerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın Vergilendirmede Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Bölgede 6 Şubat 2004 ve sonrasında ruhsat alıp imalat faaliyetinde bulunacak mükelleflerin AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihin rastladığı dönemin sonuna kadar,

---

<sup>256</sup> PALA, "Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu-I", s. 7.

<sup>257</sup> SAĞLAM, s. 39.

bu bölgelerde yaptıkları imalat faaliyetinden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olacaktır.

6 Şubat 2004 tarihinden önce ruhsat almış olan imalatçılar, ruhsatlarında yer alan faaliyet sürelerinin sonuna kadar yukarıda belirtilen (önceki bölümlerde belirtilen) istisnalardan yararlanacaklar, süreleri bittikten (yani normal vergileme rejimine döndükten) sonra, AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihin rastladığı dönemin sonuna kadar, sadece serbest bölgedeki imalat faaliyetinden doğan kazançları için gelir veya kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir.

Görüldüğü gibi, bu istisnadan halen serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin yanı sıra, 6 Şubat 2004'ten sonra faaliyete geçecek mükelleflerden imalat faaliyetinde bulunanların imalattan doğan kazançları da yararlanabilecektir.

İmalat faaliyetinden elde edilen kazancın nasıl tespit edileceği sorunu yanında serbest bölgelerde imalat faaliyetiyle uğraşan firmalara tanınan bu istisna vergilendirmede eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

Geçici nitelikteki bu istisnaların ülke içerisindeki diğer mükelleflere göre bir eşitsizlik yaratacağı açık olmakla birlikte 5084 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra serbest bölge işletme ruhsatı alan mükellefler açısından da vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı düşmektedir.

Avrupa Birliği'ne gireceğimiz tarihin kesin olmaması nedeniyle geçici nitelikte olan bu istisnanın, kalıcı niteliğe dönüşme ihtimali vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

## SONUÇ

1985 tarihli 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda yer alan serbest bölgede faaliyette bulunan firmalara yönelik her türlü vergi, resim ve harçtan istisna tutulması uygulaması kesintisiz olarak 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun yürürlüğe girdiği 6.2.2004 tarihine kadar uygulanmıştır. Bu Kanunla, 3218 sayılı Kanun'da tanınan vergi teşviklerine ilişkin sınırlayıcı düzenlemeler yapılarak serbest bölgelerde Türk Vergi Kanunlarının uygulanmasının önü açılmıştır.

Bilindiği üzere son zamanlarda Avrupa Birliği mevzuatına uyumlaştırma çalışmaları çerçevesinde çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Bunlardan birisi de serbest bölgeler mevzuatında 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan düzenlemedir. Genel bir ifadeyle, yapılan düzenleme şimdiye kadar süresiz ve sınırsız olarak vergileme dışında tutulan serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen gelirleri vergileme kapsamına almaktadır. Ancak, yapılan bu değişiklik çerçevesinde, halen serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin müktesep haklarının korunması amacıyla vergisel açıdan bir geçiş düzenlemesine de yer verilmiştir.

5084 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte serbest bölgelerde 6.2.2004 tarihinden sonra faaliyet göstermeye başlayan firmalar mükellefiyet tesis etmek, bilanço

esasına göre defter tutmak, kazançları nedeniyle gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmak, ücretler üzerinden gelir vergisi ödemek, damga vergisi ve harç ödemek gibi çeşitli vergisel yüklerle karşı karşıya kalmışlardır.

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

Yasa temel olarak serbest bölgedeki teşvikleri ortadan kaldırmakta ancak geçici bir madde ile belirli bir süre vergisel istisnaların uygulanmasına izin vermektedir.

12.11.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5810 sayılı yasa ise, belirli bir süre ile getirilen istisnaların kapsamını küresel krizin de etkisiyle yeniden belirlemiştir. Bu kapsamda; gelir ve kurumlar vergisi ile damga vergisi ve harçlara getirilen istisna faaliyet ruhsatındaki süreye bağlı olmaksızın Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar uzatılmıştır. Serbest bölgelerde istihdam edilen personelin gelir vergisi istisnasının kapsamı yeniden belirlenmiştir. Serbest bölgelere tanınan vergisel avantajlar 5810 sayılı Kanun ile biraz daha genişletilmiş olmakla birlikte yine de sağlanan teşviklerin 2004 yılından önceki düzeyinde olmadığı görülmektedir.

30 yıla varan gelişimine bakıldığında serbest bölgelerin kuruluş amaçlarına pek de paralel geliştikleri, yani amaçlanan hedeflere ulaşabildikleri söylenemez. Hatta tam tersine bazı serbest bölgelerin bağlı oldukları yasadaki koruyucu hükümlerin arkasına gizlenerek, teşviklerin bir kısmını kötüye kullandıkları, denetim dışı kaldıkları için kural dışı büyüdükleri ve her türlü disiplinden uzak çalışarak rekabeti bozdukları da iddia olunmuştur. Gerek ihracatın artışına, gerekse yabancı sermaye girişine müsait bir yapı olmasına rağmen ithalat ağırlıklı çalışıldığı, yabancı sermayenin de çok yetersiz sayıda

girdiği, dolayısıyla ekonomik gelişime, yatırım ve istihdam artışına katkı sağlamadığı en azından istenilen düzeyin çok altında katkı yarattığı da bir gerçektir.

Bu gerçekler hem ülke içinde rahatsızlık yaratmış hem de btce disiplini ve vergi gelirlerinde artış için IMF yetkililerince de istisnaların daraltılması yönündeki belirlenmelerde, üzerinde en çok durulan yasal düzenleme olma özelliğini göstermiştir. Aslında dünyanın hiçbir ülkesinde ya da bölgesinde bizdeki gibi sınırsız ve süresiz bir bölge istisnası ya da mutlak vergisizlik ve denetimsizlik alanı düzenlenmiş değildir. Ancak gelişmekte olan her ülkede olduğu gibi ülkemizde de yabancı sermayenin çekim merkezi olabilmesi, istihdam ve yatırım artışı ile ihracatın gelişmesi için bu türden özel koruma alanları ve teşvikli sahalar yaratılması ihtiyacı halen vardır. Kötüye kullanımın önüne geçilecek düzenlemeler ile muvazaalı işlemleri engelleyecek denetim ve gerekli yasal belirlenmeler sayesinde serbest bölgelerin bir süre daha teşvikli yaşaması, belli bir süre içinde de aşamalı şekilde istisnaların daraltılarak amacı doğrultusunda işlevini tamamlaması sağlanabilirdi. Nitekim 06.02.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5084 sayılı yasayla 3218 sayılı Kanun'un vergi teşvikleri ile ilgili 6'ncı maddesi değiştirilmiş ve geçici 3'üncü madde ile de bir yandan müktesep hakları korunmaya çalışılarak bir yandan da aşamalı şekilde istisnaların kaldırılması sağlanmıştır. Bu arada öteden beri sorun yaratan bazı hususlar yasa metni ile açıklığa kavuşturulmuştur.

Devletler vergilendirme yetkilerini kullanırlarken vatandaşları arasında ayrımcılık yapmamak zorunda, ve onlara eşit muamelede bulunamakla ykmldrlere. Vergilemede eşitlik olarak adlandırılan bu ilkeye göre devlet vergisel düzenlemede bu ilkeye göre hareket etmek zorundadır.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na 5084 sayılı Kanunla eklenen geçici nc madde geçiş döneminde müktesep hakları koruma amacı taşısa da, içerdiği düzenlemelerle mükellefler arasında eşitsizlik yaratmakta, bu durumda vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı olmaktadır.

Türk vergi sisteminde çok sıklıkla yer alan muafiyet ve istisna uygulamaları yerine, ekonomik ve sosyal açıdan korunması veya teşvik edilmesi gereken yükümlülerin veya sektörlerin vergi indirimleri yoluyla desteklenmesi daha uygun olacaktır.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

AKDOĞAN, Abdurrahman, “Kamu Maliyesi”, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara-1999.  
(Atıf şekli: Kamu Maliyesi).

AKDOĞAN, Abdurrahman, “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, 6. Bası, Ankara-2006. (Atıf şekli: Vergi Hukuku).

AKSOY, Şerafettin, “Kamu Maliyesi”, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul-1998.

ALPAR, Cem, “Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgeler”, Dost Kitabevi Yayınları, Ankara-1985.

ATEŞ, Leyla, “Vergilendirmede Eşitlik”, Der’in Yayınları, İstanbul-2008.

ÇAĞAN, Nami, “Vergilendirme Yetkisi”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul-1982.



- ÇELİK, Binnur, Tüzün, “Vergilemede Müdahale İlkesi”, Gazi Kitabevi, Ankara-2001.
- ENGİN, Erdoğan/ENER, Meliha, “Küresel Pazarların Ekonomik Üsleri Serbest Bölgeler–Teori Uygulama ve Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türkiye’deki Gelişimi”, Nobel Yayınevi, Ankara-2005.
- ERDOĞAN, Engin, “Türkiye’de Bir Model Denemesi”, Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Eskişehir-1985.
- ERKAN, Hüsnü/TATLIDİL, Rezzan, “Serbest Bölgelerde Uygulanan Vergi ve Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi” , TOBB Yayınları, Ankara-1990.
- GÜNER, Sedat , “Serbest Bölgelerde Vergi Kanunlarının Yeri”, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yayın No: 22, İstanbul Matbaacılık, Ankara-1999.
- İZGİ, Ömer/GÖREN, Zafer, “03.10.2001 Tarihli Değişiklikleri İle Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Yorumu”, C. 1, Madde: 1–78, Ankara-2002.
- KARAKUZEY, Mustafa, “Serbest Bölgeler ve İlgili Mevzuat”, Ünal Kitabevi, 1.Baskı, İstanbul-2003.
- KIRBAŞ, Sadık, “Vergi Hukuku”, Siyasal Kitabevi, Ankara-2006.
- NADAROĞLU, Halil, “Kamu Maliyesi Teorisi”, Sermet Matbaası, Kırklareli-1981.
- ÖDEN, Merih, “Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi”, Yetkin Yayınları, Ankara-2003.
- ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami; “Vergi Hukuku”, Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş 12. Bası, Eylül-2004.
- ÖZBUDUN, Ergun, “Türk Anayasa Hukuku”, Yetkin Yayınları, Ankara-1992.
- SABAN, Nihal, “Vergi Hukuku”, Beta Yayınevi, 5. Basım, İstanbul-2009.
- ŞAKAR, Ayşe, Yiğit, “Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler”, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

- ŞENER, Orhan, “Kamu Ekonomisi”, Alkım Yayınları, İstanbul-1998.
- TAYLAR, Yıldırım, “Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs-2008.
- TOROSLU, M. Vefa, “Serbest Bölgeler”, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul-2000.
- TURHAN, Salih, “Vergi Teorisi ve Politikası”, Filiz Kitabevi, İstanbul-1993.
- ÜYÜMEZ, Mustafa Erkan, “Yüksek Mahkeme Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi”, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, Yayın No: 214, Eskişehir-2010.
- YALTI, Billur/ÖZGENÇ, Selçuk, “Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı”, Beta Yayınları, İstanbul-2005.
- YARAŞLI, Genç, Osman, “Türkiye’de Vergi Reformu”, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Yayını, Yayın No: 2005/367, Ankara-2005.
- ZEVKLİLER, Aydın/HAVUTÇU, Ayşe, “Medeni Hukuk”, Seçkin Yayıncılık, Ankara-2005.

## MAKALELER

- ACAR, Fatih, “Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 176, Mayıs-2003.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, “Vergi ve Hukuk”, Bilanço Dergisi, S. 3, Kasım-1991.
- AYAZ, Garip, “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 191, Temmuz-1997.

- BUDAK, Tamer, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti; Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 308.
- ÇİÇEK, Serdar, “Serbest Bölgeler ve 5084 Sayılı Kanun Sonrası Kullanıcı Firma Faaliyetlerinde Değişiklik”, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran-2006, S. 213.
- GENÇ, Yıldırım/YAŞAR, Recep, “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 338, Ekim-2009.
- GİRAY, Filiz, “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 272, 2004-Nisan.
- GÜMÜŞTAŞ, Engin/ULUĞ, Süheyla, “Vergi Kanunları Dışındaki Mevzuatta Yer Alan Muafiyet ve İstisna Hükümleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Özel Ek, (Sayı belirtilmemiştir.).
- GÜNEŞ, İsmail, Hakkı, “Türkiye’den Serbest Bölgelere Yapılan Taşımacılık Faaliyetinin KDV Karşısındaki Durumu”, Lebib Yalkın Dergisi, S. 59, Kasım-2008.
- GÜRSOY, Mustafa, Kemal, “Serbest Bölge Uygulamalarından Alınacak Dersler”, Yaklaşım Dergisi, S. 68, Ağustos-1998.
- KIRIKTAŞ, İlhan, “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 278, Ekim-2004.
- KÖKVER, Muzaffer, “Serbest Bölgelerde Gerek Mevcut Yatırımcıyı, Gerekse Yeni Yatırımcıları Tedirgin Etmeyecek Nitelikli Bir Yapısal Düzenlemeye Acilen İhtiyaç Vardır”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 262, Haziran-2003.
- KÖROĞLU, Ömer, “Serbest Bölge Türleri ve Ortak Özellikleri”, Yaklaşım Dergisi, S. 74, Şubat-1999. (Atıf şekli: Türleri ve Ortak Özellikleri).
- KÖROĞLU, Ömer, “Serbest Bölgeleri Ülke Ekonomilerine Katkıları” Yaklaşım Dergisi, S. 75, Mart-1999, (Atıf şekli: Ülke Ekonomilerine Katkıları).
- KÖROĞLU, Ömer, “Serbest Bölgelerin Ülke Ekonomisi Üzerindeki Olumsuz Etkileri”, Yaklaşım Dergisi, S. 76, Nisan-1999. (Atıf şekli: Olumsuz Etkileri).

- KÖROĞLU, Ömer, “Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvikler”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 77, Mayıs-1999; (Atıf şekli: Sağlanan Teşvikler).
- KUMRULU, Ahmet, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, C. XXXVI, S. 1- 4, Ankara-1979.
- ORGAN, İbrahim, “5084 Sayılı Kanunla Getirilen Yeni Düzenleme Bazı Kesimleri Cezalandırıyor”, Yaklaşım Dergisi, S. 136, Nisan-2004.
- ÖZYÜREK, Mustafa, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Hadleri”, Asomedy a Dergisi, Ankara, Şubat-1997.
- PALA, Orhan, “Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu-I”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 333, 2009-Mayıs.( Atıf şekli: Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu-I).
- PALA, Orhan, “Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu-II”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 334, 2009-Haziran.
- PEHLİVAN, Yafes, “Serbest Bölgelerin Tanımı, Kurulma Amaçları, ve Buradan Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Haziran-2003.
- SAĞLAM, Erdoğan, “Serbest Bölgelerde Yeni Düzen”, Vergi Dünyası Dergisi S. 272, Nisan-2004.
- SOYDAN, Billur, Yaltı, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 119, (Atıf şekli: Vergi Adaleti)
- SÖYLER, İlhami, “Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 289, Eylül-2005.
- SÖYLER, İlhami, “Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu” Maliye Dergisi, S. 126, 1997-Eylül-Aralık.
- ŞEKER, Sakıp, “Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamaları”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 155, Ağustos-2001, s. 1-111.

TÜZMEN, Kürşad, “Türkiye Serbest Bölgeleri”, Yaklaşım Dergisi, S. 42, Haziran-1996.

YAKIŞIKLI, Ramazan, “Serbest Bölgelerde Damga Vergisi ve Harç Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 336, Ağustos-2009, s. 26-30.

YAVUZ, Ekrem, “Serbest Bölgelerin Başarılı Olma Açısından Yasal Altyapıları”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 48, Ağustos-1985.

## İNTERNET KAYNAKLARI

Adana Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.tayseb.com>, ET: 7.10.2010).

AKTAŞ, Alp, “7. Çerçeve Programı Kapsamında Alınan Mali Yardımların; “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu” Ve “Serbest Bölgeler Kanunu’da Yer Alan Kurumlar Vergisi İstisnaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, E-Yaklaşım Dergisi, S. 219, Mart-2011, ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20110318866.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110318866.htm), ET: 5.6.2011).

Antalya Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.ant-free-zone.org.tr>, ET: 3.10.2010).

Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.isbi.com.tr>, ET: 3.10.2010).

ATİK, A. Hakan, “Serbest Bölge ve Türkiye’de Serbest Bölgeler”, ([http://www.kalkinma.com.tr/userfiles/pagefiles/genel-arastirmalar/GA-98-0101\\_Serbest\\_Bolge\\_ve\\_Turkiyede\\_Serbest\\_Bolgeler.pdf](http://www.kalkinma.com.tr/userfiles/pagefiles/genel-arastirmalar/GA-98-0101_Serbest_Bolge_ve_Turkiyede_Serbest_Bolgeler.pdf), ET: 17.11.2010).

Avrupa Serbest Bölgesi Web Sitesi, ([http://www.asb.com.tr/tr\\_asb\\_hakkimizda.asp](http://www.asb.com.tr/tr_asb_hakkimizda.asp), ET: 6.10.2010).

BAŞAK, Levent, “5084 Sayılı Kanun Hükümleri Uyarınca Tam Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilme Esasları”, E-Yaklaşım, S.9 Nisan-2004 ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2004044401.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004044401.htm)., ET: 4.1.2011).

BOZKURT, Cevdet, “5084, 5810 Ve 5911 Sayılı Kanunlar Kapsamında Serbest Bölgeler Mevzuatında Değişikliklerin Karşılaştırılması” ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20090815100.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090815100.htm), ET: 3.4.2011).

Bursa Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.buseb.com/tr/kurulus.htm>, ET: 8.10.2010).

CEYHAN, Murat, “Serbest Bölgeler”, ([http://www.alomaliye.com/murat\\_ceyhan\\_serbest\\_bolgeler.htm](http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_serbest_bolgeler.htm), ET: 14.9.2010).

COŞKUNER, Güllü,”Serbest Bölgelerde KDV Uygulaması”, E-Yaklaşım, S. 41, Aralık-2006, ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2006128766.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128766.htm), ET: 18.3.2011).

DEMİREL, Gürhan, “Türkiye’de Serbest Bölgeler ve AB Uygulaması”, İzmir Ticaret Odası, Şubat- 2009, ([http://www.izto.org.tr/NR/rdonlyres/271E2928-83D9-49BD-AB014D1CF9767A75/1115\\_5/C5%9Eubat20091.pdf](http://www.izto.org.tr/NR/rdonlyres/271E2928-83D9-49BD-AB014D1CF9767A75/1115_5/C5%9Eubat20091.pdf), ET: 19.07.2011).

Denizli Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.denser.com.tr>, ET: 9.10.2010).

DİLAVER, Şükrü/YAMAN, Ayhan, “5084 Sayılı Kanun Sonrasında Serbest Bölgelerdeki Vergileme Rejimi Ve Uygulamadan Yansıyan Sorunlar” E-

Yaklaşım Dergisi, Sayı 15, Ekim-2004, ( [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2004104905.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004104905.htm). ET: 3.1.2011).

Dış Ticaret Müsteşarlığı Resmi Web sitesi; ([www.dtm.gov.tr](http://www.dtm.gov.tr), ET: 2.1.2011).

Ege Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.esbas.com.tr>, ET: 3.10.2010).

ERÇAKAR, Mehmet Emin, “Serbest Bölgeler: Teorik Yaklaşım”, İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, C.6, S.1. (<http://www.isucdergi.org/printout.php?id=206>, ET: 18.9.2010 ). (Atıf şekli: Teorik Yaklaşım).

ERÇAKAR, Mehmet, Emin, “Serbest Bölgelerin Ülkemiz Ekonomisindeki Yeri Ve Önemi”, (<http://www.isguc.org/?p=article&id=229&cilt=6&sayi=2&yil=2004>, ET: 18.11.2010).

Gaziantep Serbest Bölgesi Resmi Web Sitesi, ([http://www.freezone-antep.gov.tr/kurulus\\_esas.htm](http://www.freezone-antep.gov.tr/kurulus_esas.htm), ET: 8.10.2010).

GENÇYÜREK ,Levent, “Serbest Bölgeler Gerçeği Ve Vergilendirme”, [http://www.alomaliye.com/levent\\_gencyurek\\_serbest\\_bolgeler.htm](http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolgeler.htm), ET: 15.1.2011).

GENÇYÜREK, Levent; “Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazalarında (Duty Free Shop) Vergi Uygulaması”, ([http://www.alomaliye.com/levent\\_gencyurek\\_free\\_shop.htm](http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_free_shop.htm), ET: 14.11.2010); (Yaklaşım Dergisi,Aralık 2004 sayısında yayımlanacak yazı).

İzmir Menemen Deri Serbest Bölgesi, (<http://www.idesbas.com/tr/avantaj.htm>, ET: 4.10.2010).

Kocaeli Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.kosbas.com.tr>, ET: 12.10.2010).

KÖROĞLU, Ömer, “Serbest Bölge Türleri ve Ortak Özellikleri”, ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=1999021585.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1999021585.htm), ET: 2.4.2011).

Mersin Serbest Bölgesi Resmi Web Sitesi (<http://www.mesbas.com.tr>, ET: 3.10.2010).

ORGAN, İbrahim, “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması ”, (<http://www.vergidunyasi.com>, ET: 12.3.2011), (Atıf şekli: Avrupa Birliği).

ÖZÇELİK, Meltem/YADİKAR, Bahadır, “Dünü, Bugünü ve Geleceği ile Serbest Bölgelerimiz”, DTM Dergisi, Özel Sayı, Ekim-2003. (atıf şekli: Serbest Bölgelerimiz); (<http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/ozelsayiekim/meltem.htm>, ET: 14.9.2010).

ÖZEL, Durmuş,Yener, “Serbest Bölgelere Yapılan Taşımacılıkta Kdv İstisnası” ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20090614700.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090614700.htm), ET: 4.6.2011).

Samsun Sanayi ve Ticaret Odası Resmi Web Sitesi, ([http://www.samsuntso.org.tr/Serbest\\_Bolge.htm](http://www.samsuntso.org.tr/Serbest_Bolge.htm), ET: 5.10.2010).

TEKİN, Cem, “5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler-II” Yaklaşım Dergisi, S. 137, Mayıs-2004, ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2004054435.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004054435.htm), ET: 3.1.2011).

TURAN, Süleyman, “Özel Tüketim Vergisine Tabi Malların Serbest Bölgelere İhracında ÖTV Uygulaması” E-Yaklaşım Dergisi, S.43, Şubat-2007 ([http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2007028967.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007028967.htm), ET: 17.3.2011).

Tübitak Serbest Bölgesi Web Sitesi, (<http://www.marmarateknokent.com.tr/main.html>, ET: 11.10.2010).



## DERGİLER, YÜKSEK LİSANS TEZLERİ VE DİĞER KAYNAKLAR

Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi

ARSLAN, Abdullah, “Serbest Bölgelerde Özellikli Muhasebe İşlemleri Ve Vergi Boyutu”, Marmara Üniversitesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul-2009.

ÇARPAR, Fulya, Arzu; “Serbest Bölgelerin Vergilendirme Karşısındaki Durumu”,Uludağ Üniversitesi SBE, yayımlanmamış yüksek lisans tezi.

DEMİRTAŞ, Emine, “Türkiye’de Vergisel Açından Serbest Bölgeler”, yayımlanmamış yüksek lisans tezi Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilimdalı, İstanbul-2006.

Devlet Planlama Teşkilatı, Serbest Bölge Çalışmaları Hakkında Rapor, No:1, Ankara, Ekim-1985.

Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Aylık Raporu, Ocak-2001.

GÖKYAYLA, Fahri, “Serbest Bölgeler ve Yabancı Sermaye” İktisadi Araştırmalar Vakfı, Seminer, İstanbul 1999 Yayın No: 1999/150.

ŞENYÜZ, Doğan, “Vergilemede İstikrar İlkesi Ve Türk Vergi Mevzuatı”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No: 542/3694/77, Otuzbeşinci Seri, Yıl: 1991/1992, İstanbul-1993, S. 208.

TUNCER, Selahattin, “Serbest Bölgelerin Ekonomiye Katkıları ve Avrupa Serbest Bölgeleri”, Serbest Bölgelerin Ekonomiye Katkıları Konulu Seminer Tebliği, İktisadi Araştırmalar Vakfı-A.S.B. (Avrupa Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş), İstanbul 2001.

Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, 10. B, TDK Yayınları, No:549, Ankara-2005.

Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazetesi

T.C. Anayasası, Seçkin Yayınevi, Ankara-2002.

## ÖZGEÇMİŞ

1983 yılı Söke doğumlu olan Yusuf ÖZÇELİK, ilk, orta ve lise öğrenimini Aydın'da tamamladıktan sonra 2001 yılında girdiği Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesinden 2006 yılında mezun olmuştur. 2007 yılında Ankara İdari Yargı Hâkim Adayı olarak mesleğe ilk adımını atmış ve daha sonra Rize İdare Mahkemesi Üyesi olarak bir süre görev yapmıştır. 2010 yılında Danıştay Tetkik Hakimliği'ne atanan Yusuf ÖZÇELİK, halen Danıştay 15. Dairesi'nde görev yapmaktadır.