

SERBEST DOLAŞIMDA OLAN EŞYA İLE OLMAYAN EŞYANIN SERBEST BÖLGEDE TÜKETİLMESİNİN ÖTV KARŞISINDAKİ KARŞILAŞTIRMALI DURUMU

Cevdet BOZKURT*

I-Giriş

Serbest bölgelerle ilgili hukuki düzenlemelere baktığımızda 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve anılan Kanunun uygulanmasına yönelik hazırlanan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğini görmekle birlikte, başta 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği olmak üzere, vergi mevzuatı dahil birçok düzenlemenin varlığı da dikkat çekmektedir.

Bu bağlamda, öncelikle serbest bölgelerin tanımına bakacak olursak, 06.06.1985 tarihli, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda; Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmıştır.

Ancak, ilk serbest bölgelerin kurulmasından itibaren geçen zaman dilimi içerisinde, serbest bölgelerle ilgili mevzuatın çok sık değiştiğine şahit olmaktadır. Öyle ki, firmalara (işletici ve kullanıcılara) ilk aşamada sağlanan bazı mali avantajların, belli bir süre sonra Yasalarla (özellikle 5084 sayılı Yasayla) sınırlandırıldığını görmekteyiz. Bununla birlikte, Serbest Bölgeler Kanununda değişiklik yapan 12.11.2008 tarihli, 5810 sayılı Kanun ile sağlanan avantajların kapsamının AB üyelik tarihine kadar nispeten korunduğu görülmektedir (Bozkurt, 2009, 672).

Öte yandan, halen yürürlükte bulunan 3218 sayılı Serbest Bölgeler

* Gümrük Müsteşarlığı İç Denetçisi

Kanununa göre, serbest bölgelerde, Yüksek Planlama Kurulunca uygun görülecek her türlü sınaî, ticari ve hizmetle ilgili faaliyetler yapılabilir. Ayrıca, üretici işletmelerin talepleri hariç olmak üzere, fiyat, kalite ve standartlarla ilgili olarak kamu kurum ve kuruluşlarına kanunlarla ve diğer mevzuatla verilen yetkilerin serbest bölgelerde uygulanamayacağını bilinmesi gerekir.

Serbest bölgelerle ilgili temel tanımlara da bakacak olursak,

a) İşletici: Serbest bölgeyi işleten kamu kurum ve kuruluşunu, yerli ve yabancı gerçek veya tüzelkişileri,

b) Kullanıcı: Faaliyet ruhsatı alan ve bölgede belli bir işyeri bulunan gerçek veya tüzelkişiyi,

ifade etmektedir (Dış Ticaret Müsteşarlığı, 1993).

Bunların yanında, kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğunu ifade edebiliriz.

Ayrıca, bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmadığını, işletici ve kullanıcıların, yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilmesi de (T.C. Yasalar, 1985) ilave olarak vurgulayabiliriz.

II-ÖTV Boyutuyla Serbest Bölgeler

ÖTV bağlamında konu değerlendirilmeden, öncelikli olarak, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda da yer alan mevzuat farklılıklarının zamanla uyumlaştırılmaya çalışıldığını söyleyebiliriz. Son olarak 5810 sayılı Yasa ile serbest bölgelerin tanımının söz konusu Kanunlarda aynı şekilde ifade edilmesi bu aykırılıkların giderilmesine yönelik yaklaşımın bir yansıması olarak değerlendirilebilir. Kuşkusuz, AB mevzuatı ile paralellik sağlanmasına yönelik gerekçe de bu yönde bir düzenleme yapılmasını bir anlamda zorunlu hale getirmiştir.

Çalışmamızın Giriş bölümünde ifade ettiğimiz üzere, her iki Kanunda (3218 ve 4458 sayılı Kanunlar) yer alan aynı tanıma bakacak olursak (özetle); "Serbest bölgeler... 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... yerler” olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, serbest dolaşımda olmayan eşya ile bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlanan serbest dolaşımdaki eşyanın, serbest bölgelerde tüketilmemesi gerekmektedir.

Ancak, 4458 sayılı Gümrük Kanununda, 18.06.2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun ile serbest bölgelerde tüketimi yapılamayan eşya konusunda değişiklik yapıldığını, diğer bir anlatımla, anılan Kanunun ilgili (158.md.) maddesine esneklik kazandırılarak, “serbest bölgelerdeki tesislerin yapımında kullanılan, serbest bölgelerde bulunan tesislerde makina-teçhizat, demirbaşa kayıtlı eşya veya bunların parçası olarak kullanılan ile serbest bölgelerde yerleşik gemi inşa faaliyetinde bulunanlara gemi inşasında kullanılmak üzere teslimi yapılan” nitelikteki bazı eşyaların bölge içerisinde tüketilmesine olanak verildiğini görmekteyiz.

Yine, Gümrük Kanununa göre (185.md); serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, Kanuna aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması halinde gümrük yükümlülüğü doğmaktadır. Gümrük yükümlülüğü, serbest bölgede bulunan eşyanın Kanuna aykırı olarak tüketildiği veya ilk kez kullanıldığı tarihte başlamakta olup, eşyayı bu şekilde tüketen veya kullanan kişi gümrük vergilerini ödemek zorundadır.

Ayrıca, 5810 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile Serbest Bölgeler Kanununun 6 ıncı maddesi; “Serbest bölgeler, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar, gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında, menşe hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye Gümrük Bölgesinde sayılır.” şeklinde değiştirilmiş bulunmaktadır. Bu değişikliklerle, ithalat, ihracat gibi dış ticaret işlemleri açısından serbest bölgelerin hukuki altyapısının bir anlamda değiştirildiğini söyleyebiliriz.

Konu ÖTV çerçevesinde irdelendirildiği zaman, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5/1 inci maddesi uyarınca, Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimlerinin;

- a) Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması,
- b) Teslim konusu malın T.C. gümrük bölgesinden çıkmış olması, şartlarıyla vergiden müstesna tutulduğu görülmektedir. Bu maddedeki

yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerine karşılık gelmektedir.

Söz konusu madde hükmü uyarınca, yurt içinden serbest bölgeye teslim edilen malların, T.C. gümrük bölgesinden çıkmaması ve serbest bölgelerin Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kabul edilmesi nedeniyle, serbest bölgelere yapılan teslimlere ilişkin olarak ÖTV yönüyle ihracat istisnası uygulanmasına imkân bulunmadığı ortadadır. Bu çerçevede, mezkûr yasal düzenlemeler ışığında, serbest bölgelere yapılan teslimlerde ÖTV istisnası uygulanması veya ödenen ÖTV'nin iade edilmesinin söz konusu olmadığını net bir şekilde ifade edebiliriz (Bozkurt, 2010, 532).

Diğer yandan, 4760 sayılı ÖTV Kanununun Diğer İstisnalar başlıklı 7. maddesine göre, Gümrük Kanunundaki “serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar” vergiden müstesna sayılmış olup, söz konusu istisna bölge içerisindeki mal hareketlerini kapsamakta olup, Türkiye’den serbest bölgelere yönelik mal hareketlerinin dış ticaret rejimine tabi olması nedeniyle bu kapsamda değerlendirilmemesi gerektiğinin bilinmesi gerekir. Keza, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda bu durum yasal olarak düzenlenmiştir.

III-Değerlendirme

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu hükümlerine göre kurulan serbest bölgeler üzerinde tartışma ve değerlendirmelerin sürekli yapıldığı bir gerçektir. 5810 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesi; “Serbest bölgeler, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar, gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında, menşe hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye Gümrük Bölgesinde sayılır.” şeklinde değiştirilmiş bulunmaktadır.

5810 sayılı Kanunla, 4458 sayılı Gümrük Kanununda da değişiklik yapılmış olup, yapılan bu değişiklik kapsamında, Kanuna eklenen Geçici 7. maddenin; “Bu Kanunun 152 inci, birinci fıkrasının (a) bendi hariç olmak üzere 157 nci, 158 inci ve bölgede faaliyette bulunan işletmelerin ihtiyaçlarıyla sınırlı olarak 185 inci maddelerinin 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa aykırı olan hükümleri, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar uygulanmaz. Ancak 158 inci ve 185 inci madde hükümleri,

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu yönünden uygulanmaya devam olunur.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için 4760 sayılı Kanuna göre tarhiyat yapılmaz, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir. Tahsil edilmiş tutarlar ret ve iade edilmez.”

Şeklinde düzenlendiği görülmüştür.

Yukarıda yer alan Kanun maddesi ışığında; Serbest bölgelere, transit beyannamesi, serbest bölge işlem formu ile satış veya teslimi yapılan, serbest dolaşımda olmayan yani gümrük vergileri ödenmemiş olarak gönderilen eşyanın, serbest bölgeye konulduktan sonra burada kullanılması veya tüketilmesi halinde, ÖTV alınması gerekliliği açısından herhangi bir tereddüdün bulunmadığı ortadadır. Kaldı ki, ÖTV Kanununa göre, diğer Kanunlarla getirilen istisnaların ÖTV boyutuyla vergilendirmeyi etkilemediği hususu dikkate alındığında, 5810 sayılı Yasayla getirilen yukarıdaki düzenlemenin ÖTV Yasasının mevcut maddeleri ile uyumlu olduğunu söyleyebiliriz.

Diğer taraftan, açıklamalarımıza katkı yapması ve karşılaştırma olanağı sunması açısından, KDV boyutuyla da değerlendirmelerde bulunabiliriz. Bu bağlamda, serbest bölgelerdeki alıcılara gönderilen her türlü mal, serbest bölgedeki alıcıya yapılması ve serbest bölgeye vasıl olması kaydıyla, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, ihracat istisnasından yararlanmaktadır. Zira, ihracat istisnasından yararlanılabilmesi için, ihraç edilen malların gönderildiği yerdeki kullanım şekline ilişkin herhangi bir şartın Kanunda yer almadığını görmekteyiz. Diğer bir ifadeyle, serbest bölgedeki alıcıya gönderilen eşyanın, serbest bölgede tüketilmesi, imalat sürecinde kullanılması ve hatta yabancı ülkedeki bir müşteriye satılması, katma değer vergisi istisnası uygulanması gerekliliğini etkilememektedir.

Öte yandan, KDV'ye benzer şekilde, Özel Tüketim Vergisi mükelleflerince bu vergi kapsamına giren malların ihracat teslimleri de belli koşullar çerçevesinde vergiden müstesna edilmiştir. Ancak, ÖTV Kanununa göre, yurtdışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkan mallar ÖTV'ye tabi olmayacaktır. Söz konusu Yasa hükmüne paralel olarak, Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı), ser-

best bölgelere yapılan ÖTV'ye tabi mal teslimlerinde istisnayı kabul etmemektedir. Gerekçe ise; Kanunun 5 inci maddesinde yer alan “Yurtdışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi’nden çıkan mallar” ibaresindeki “yurtdışındaki müşteri” tabirinin serbest bölgelerde faaliyet gösteren kullanıcıları kapsamadığı tezi ile ilişkilendirilmektedir.

Bu itibarla, serbest bölgelere yapılan mal teslimlerine ilişkin olarak KDV ve ÖTV boyutuyla yasadan kaynaklanan çelişkiler olduğunu düşünmekteyiz. Zira, ÖTV Kanununun 5 inci maddesine ait gerekçeye baktığımız zaman; “Uluslararası ticarete dolaylı vergiler bakımından varış ülkesinde vergileme ilkesi benimsenmiştir. Bu çerçevede özel tüketim vergisine tâbi malların yurt dışına ihracı istisna kapsamına alınmıştır...” açıklamasına yer verildiğini görmekteyiz. Ayrıca, 5084 sayılı Kanunla 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesi, “Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.” şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik; serbest bölgeler Türkiye Gümrük Bölgesi içinde sayılmış, yapılan diğer bir değişiklik de serbest bölgeler gümrük rejimleri açısından yurtdışı kabul edilmiştir.

Bu bağlamda, KDV ve ÖTV Kanununun büyük ölçüde aynı niteliklere haiz dolaylı vergiler olduğu dikkate alındığında, iki vergi için de yurtdışına kadar olan sürecin vergi dışı bırakılması ve istisna kapsamına alınması gerekmekte olup, bu çerçevede, yurtdışı kavramının gümrük mevzuatı hükümleri göz önünde bulundurularak netleştirilmesi gerekmektedir. Zira, KDV için, eşyanın serbest bölge varışlı olması yeterli şart olarak görülürken, belli ölçüde aynı niteliklere sahip ÖTV için bu şartın aranmamasının yani serbest bölgeye varışın istisnada dikkate alınmamasının bir çelişki oluşturduğu düşünülmektedir (Bozkurt, 2010, 532-534).

Bu itibarla, KDV ve ÖTV Kanununun büyük ölçüde aynı niteliklere haiz dolaylı vergiler olduğu dikkate alındığında, iki vergi için de yurtdışına kadar olan sürecin vergi dışı bırakılması ve istisna kapsamına alınması gerekmekte olup, bu çerçevede, yurtdışı kavramının gümrük mevzuatı hükümleri göz önünde bulundurularak netleştirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

IV-Sonuç

Açıklandığı üzere, ülkemiz boyutuyla serbest bölgeler mevzuatında, dünyadaki başarılı sayılabilecek uygulamaların aksine, oldukça fazla değişiklikler yapılmış ve bu bağlamda, buralara sağlanan sınırsız vergi avantajı sağlanmasına yönelik yaklaşımdan da 5084 sayılı Yasa ile vazgeçilmiştir.

Ancak, bu katı tutumun 5810 sayılı Yasa ile belli ölçüde yumuşatıldığını ve AB'ye geçiş tarihine kadar sağlanan mali avantajlara istikrar kazandırıldığını söyleyebiliriz. Kaldı ki DTM verilerine (dtm.gov.tr, erişim:30.01.2011) göre, 31.12.2009 tarihi itibarıyla, 17.756.882 \$ iş hacmine ve 44.083 kişilik istihdam düzeyine ulaşması, bu bölgelerin, göz ardı edilmemesi gerektiğini göstermektedir.

ÖTV çerçevesinde serbest bölgelere baktığımızda ise, 2 farklı durumla karşılaşmaktayız. Konunun, serbest dolaşımda bulunan eşya (millileşmiş eşya) ile serbest dolaşımda bulunmayan eşya açısından farklı şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Keza, eşyanın vergilerinin ödenip ödenmemesi, diğer bir anlatımla, millileşmiş eşya olup olmaması vergilendirme açısından önem arz etmektedir.

Bu bağlamda, söz konusu eşyanın Türkiye'den serbest bölgeye teslim edilmesi sonucu tüketilmesi veya kullanılması ile serbest bölgeye transit rejimi kapsamında giren serbest dolaşımda olmayan yani ithalata ilişkin vergileri ödenmek suretiyle serbest dolaşıma girmemiş yani millileşmemiş eşya açısından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Zira, serbest dolaşımda bulunan yani vergileri ödenmiş eşyanın serbest bölgeye teslimi nedeniyle ÖTV istisnasından yararlanması daha önce ifade ettiğimiz üzere 4760 sayılı Yasanın 5. maddesi gereğince mümkün değildir (Bozkurt, 2010, 530). Keza, anılan Kanun maddesi uyarınca, söz konusu istisnanın gerçekleşebilmesi için bir koşul olarak yurtdışı teslimi ifadesi, serbest bölgeleri kapsamamaktadır. Yani, kanunun emredici hükmü gereğince serbest bölgelere yapılan teslimler, ÖTV boyutuyla istisna dışındadır.

Serbest bölgeye transit rejimi kapsamında gelen eşya için, durum farklılık arz etmektedir. Ancak, bu husustaki belirsizliğin, 5810 sayılı Yasa ile belli ölçüde aşıldığını görmekteyiz. Söz konusu Kanunda açıkça ifade edildiği üzere, tüketime konu eşyanın tüketilmesi veya kullanılması vergilendirmeyi gerektirmektedir.

ÖTV açısından açık olan ve özünde, istisna uygulanması katı kurallara bağlanan bir yaklaşım tarzı, aynı niteliklere sahip KDV açısından geçerli olmadığını görmekteyiz. Keza, KDV ihracat istisnası kapsamında serbest bölgelere yapılan teslimler yeterli kabul edilmektedir.

Diğer bir anlatımla, niteliği ve sistematigi açısından benzerlikler taşıyan mezkûr kanunlara (3065, 4760) farklı ifadelerin konulması, “vergi adaleti açısından” olumsuz yorumlanmaktadır. Zira, her iki verginin de dolaylı vergiler olmasının yanında, istisna maddelerinin de benzer şekilde düzenlenmesi dikkat çekmektedir. Dolayısıyla, mevcut vergilendirme kriteri farklılığı, söz konusu iki verginin de dolaylı vergiler olması ve dolaylı vergiler için varış yeri ilkesi şeklindeki pek çok ülke için benimsenen ilkelere de örtüşmemektedir.

Gümrük Kanunu açısından ise, daha farklı bir durum söz konusu olup, genel olarak bölge içinde tüketilen veya kullanılan eşyanın vergilendirilmesi gerektiği Gümrük Kanununun 158. maddesi ile açıkça hükme bağlanmakla birlikte, Gümrük Kanununa (Geçici 7. Madde) 5810 sayılı Yasa ile (9.madde) eklenen bir madde ile söz konusu maddenin uygulanması AB’ye geçiş tarihine kadar belli nitelikteki eşyalarla sınırlı olmak üzere askıya alınmıştır.

Dolayısıyla, bu paralelde, 5911 sayılı Yasa ile Gümrük Kanununda yapılan değişiklikle de belli malların bölge içerisinde tüketilmesine olanak sağlanmıştır. Ancak, bu hususta eksiklik olarak, söz konusu Kanun maddesinin 2. fıkrası uyarınca, vergi istisnası uygulanması Yönetmelikle belirleneceği ifade edilen teçhizat ve tedarik ürünlerine ilişkin bir belirlemenin yapılmaması olmasını dile getirebiliriz.

Konuyla ilgili vurgulanması gereken diğer bir konu ise, gümrük hattı kavramıdır. Keza, söz konusu vergiler açısından, vergilendirmede temel kriterlerden biri olarak kabul edilen gümrük hattı kavramı, 5810 sayılı Yasa ile anlamını yitirmiştir. Keza, bahse konu yasadan önce serbest bölgeler gümrük hattı dışı sayılırken, Yasal değişiklikten sonra bu kavram yerine Türkiye Gümrük Bölgesi kavramı kullanılmıştır.

Bu bağlamda, bu kavramının vergilendirme sürecine yansımaları ise farklı şekillerde olmuştur. Zira, gümrük hattı yerine yasa gereği kullanılan, Türkiye Gümrük Bölgesi kavramının 3065 sayılı Yasada farklı, 4760 sayılı

Yasada farklı gerekçelendirildiğini görmekteyiz. Bu durum ise, yukarıda değindiğimiz üzere, söz konusu vergiler açısından çelişki oluşturmaktadır.

Oysa, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 2. maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsamaktadır ve Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir. Bu nedenle, serbest bölgelerin Türkiye Gümrük Bölgesi içinde yer alması gerektiği düşünülmektedir. Dolayısıyla KDV boyutuyla, serbest bölgelerin T.C. gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilirken, ÖTV boyutuyla, serbest bölgelerin T.C. gümrük bölgesi içinde olduğunun kabul edilmesi, bir tutarsızlık olarak değerlendirilmektedir.

Diğer altı çizilmesi gereken bir husus ise, 3065 sayılı KDV Kanunu (16.md.) ve 4760 sayılı ÖTV Kanunundaki (7.md.) istisna maddelerinde benzer ifadeler yer verilmesidir. Bu bağlamda, anılan Kanunlarda yer alan "...serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar.." ifadesinden, bölge içerisindeki malların dikkate alınması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla, bir kullanıcıdan, diğerine yönelik bölge içi teslim karşılıklı gelmektedir. Yoksa, Türkiye'den bölgeye yönelik mal hareketini kapsamamaktadır. Keza, Türkiye'den bölgeye yönelik mal hareketi, serbest bölgeler rejiminin değil, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve 4458 sayılı Gümrük Kanununda yer aldığı üzere, ihracat rejiminin konusudur. Zaman zaman kimi mahkeme kararlarında da gördüğümüz, ihracat rejimi ile serbest bölge rejiminin sınırlarının net çizilmemesinin bu hatalı yorumlara kaynaklık ettiği düşünülmektedir.

Netice itibarıyla, serbest bölgeler mevzuatının değişken yapısı, yabancı sermayenin ülkemize gelişi açısından olumsuz bir durum olarak değerlendirilmekle birlikte, bu değişken mevzuatın aynı zamanda özellikle vergilendirme boyutuyla yeni sorunlar yaşanmasına kaynaklık ettiğini dile getirebiliriz. Bu bölgelere yönelik olarak, Serbest Bölgeler Kanunu, Gümrük Kanunu ve Vergi Mevzuatının birlikte uygulanması ve mevzuat sınırlarının açık bir şekilde ortaya konulmaması, bahse konu mevzuat kargaşasına ortam hazırlamaktadır. Hali hazırda mevzuatlar arasındaki bu uyumsuzlukların giderilmemesi, bu bölgeler üzerindeki tartışmaları sürekli gündemde tutmaktadır.

Bu bağlamda, buralara sağlanan avantajların kapsamının sürekli değiştiğini ve bu değişiklikler sürecinde ise konjonktürel koşulların belirleyici olduğunu söyleyebiliriz. Bu itibarla, buralara sağlanacak teşvik ve avantajlarda, temel kriter olarak 3218 Serbest Bölgeler Kanununun 5810 sayılı Yasa ile değişen (bir anlamda güncellenen) “İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek üzere serbest bölgelerin kurulduğu” şeklindeki amacın yapılacak düzenlemelerde temel prensip olarak alınması, gerek vergi adaleti açısından ve gerekse zaman zaman bu bölgelerde gerçekleştirilen gayri-yasal faaliyetler açısından bir otokontrol mekanizması olmasının ötesinde, iyi niyetli kullanıcıları korumaya dönük bir yaklaşımın yansımaları olarak kabul edilebilir.

KAYNAKÇA

Bozkurt, Cevdet (2008). “Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak avantajlı mı” **Lebib Yalkın** 56 (2008): 217-221.

Bozkurt, Cevdet (2009). “5084, 5810 ve 5911 sayılı Kanunlar kapsamında serbest bölgeler mevzuatındaki değişikliklerin karşılaştırılması” **e-Yaklaşım** 200 (2009): 671-674.

Bozkurt, Cevdet (2010). “Serbest bölgelere gönderilen eşyanın bölge içerisinde tüketilmesi halinde yine de vergileri alınacak mı” **e-Yaklaşım**. 214 (2010): 528-534.

Dış Ticaret Müsteşarlığı (10.03.1993) **Serbest bölgeler uygulama yönetmeliği**. Ankara: Resmi Gazete (21520 sayılı)

<http://www.gumruk.gov.tr/tr-TR/emevzuat/Sayfalar> [erişim tarihi:28 Ocak 2011]

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> [erişim:29 Ocak 2011]

http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/ABIIiskilerDb/sb_hacim.pdf [erişim:30 Ocak 2011]

T.C. Yasalar (06.06.1985). **3218 sayılı Serbest bölgeler kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (18785 sayılı)

T.C. Yasalar (27.10.1999). **4458 sayılı Gümrük kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (23866 sayılı)

T.C. Yasalar (06.06.2002). **4760 sayılı Özel tüketim vergisi kanunu.** Ankara: Resmi Gazete (24783 sayılı)

T.C. Yasalar (25.10.1984). **3065 sayılı Katma değer vergisi kanunu.** Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (29.01.2004). **5084 sayılı Yatırımların ve istihdamın teşviki ile bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun.** Ankara: Resmi Gazete (25365 sayılı)

T.C. Yasalar (12.11.2008). **5810 sayılı Serbest bölgeler kanunu ile gümrük kanununda değişiklik yapılmasına dair kanun.** Ankara: Resmi Gazete (27065 sayılı)

