

**T.C.
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE SERBEST BÖLGE
UYGULAMASI**

Emre Ayhan

Zonguldak 2014

**T.C.
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE SERBEST BÖLGE
UYGULAMASI**

**Hazırlayan
Emre Ayhan**

**Tez Danışmanı
Doç. Dr. Yasemin Köse**

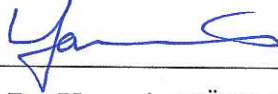
Zonguldak 2014

T.C.
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalında 2009528201019 numaralı Emre Ayhan'ın hazırladığı "Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Serbest Bölge Uygulaması" konulu ~~DOKTORA~~/YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 13/02/2014 Perşembe günü saat 10:00'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına OYBİRLİĞİYLE/~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

Başkan



Doç. Dr. Yasemin KÖSE (Danışman)

Üye



Doç. Dr. R. İlker GÖKBULUT

Üye



Yrd. Doç. Dr. Halim AKBULUT

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

12./03/2014

Doç. Dr.  SARIBAŞ

Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum	:	BEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı
Tez Başlığı	:	Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Serbest Bölge Uygulaması
Tez Yazarı	:	Emre Ayhan
Tez Danışmanı	:	Doç. Dr. Yasemin Köse
Tez Türü, Yılı	:	Yüksek Lisans, 2014
Sayfa Adedi	:	175

Ekonomide dışa açılma süreci ile birlikte, gelişmiş ülkeler artık yatırım ve üretimlerini sadece kendi ülkelerinde değil, aynı zamanda vergi yükümlülükleri yönünden avantajlı olan, sınai ve ticari faaliyetler açısından da daha geniş teşviklerin tanındığı ülkelerde yapmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde meydana gelen yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymaktır. Bu amaçla çalışmanın birinci bölümünde, esas olarak yabancı paralı işlemlerin karşılaştığı dış ticaret işlemleri hakkında genel bilgiler verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde, önce genel olarak Serbest Bölgeler, Türkiye’de Serbest Bölgelerin gelişimi, mevcut durumu ve Serbest Bölgeler ile ilgili yasal düzenlemelere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise, Serbest Bölge işletmelerinde özellik arz eden yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymak amacıyla, DESBAŞ Serbest Bölgesi’nde faaliyet gösteren X Elektrik A.Ş.’nin ticari işlemlerine ilişkin örnek olaya yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dış Ticaret İşlemleri, Serbest Bölgeler, Serbest Bölge Vergi Uygulamaları, Serbest Bölge Muhasebe Uygulamaları.

ABSTRACT

Institution	:	BEU Institute of Social Sciences, Department of Management
Title	:	The Recognition of Foreign Trade Operations and Free Zone Application
Author	:	Emre Ayhan
Adviser	:	Assoc. Prof. Dr. Yasemin Köse
Type of Thesis, Year	:	MSc. Thesis, 2014
Total Number of Pages	:	175

With the process of expand trade, developed countries have been investing and making productions not only in their own countries but also in the countries which are advantageous in terms of tax liability and industrial and commercial promotions are provided largely.

The aim of this study is to present the recognition rudiments of foreign exchange operations occurring in the production business which is in service Free Zone of Turkey. For that reason, general information about foreign trade operations which are seen substantially in foreign exchange operations has been given in the first part of the study. The second part of the study includes firstly Free Zones, the development of Free Zones in Turkey and its current situation, legal reforms related to Free Zones in general. In the third part, the study gives place to a case concerning the trade operations of X Electricity Inc. operating in DESBAŞ Free Zone in order to put forth the recognition rudiments of foreign exchange operations which have qualifications in Free Zone Entities.

Key Words: Foreign Trade Operations, Free Zones, Tax Applications in Free Zones, Accounting Applications in Free Zones.

ÖNSÖZ

Ekonomik bakımdan dünya sınırlarının şeffaflaştığı dünyamızda, dış ticaret ulaşım ve bilişim teknolojilerindeki gelişmeler neticesinde uluslararası dış ticaret koşulları sertleşmiş, ülkeler ve işletmeler bu koşullarda rekabet etmek zorunda kalmışlardır. Bu durum işletmeleri, mevzuat ve kısıtlamaların kısmen veya tamamen uygulama dışı bırakıldığı ülkelere yatırım yapmaya yöneltmiştir.

Uluslararası olan bu gelişmeler neticesinde, milli sınırlar içerisinde olmakla birlikte gümrük sınırları dışında olduğu kabul edilen, ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik eden, doğrudan yabancı yatırım, teknoloji girişini hızlandırmak ve uluslararası ticareti geliştirmek amacı ile 15.06.1985 Tarih ve 18785 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Serbest Bölgeler rejimi ülkemizde uygulanmaya başlanmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında bana büyük destek veren değerli hocam Sayın Doç. Dr. Yasemin Köse’ye, Sayın Prof. Dr. Turhan Korkmaz’a, X Elektrik A.Ş. ve tüm çalışanlarına, Yeminli Mali Müşavir Kemal Eser’e, Yeminli Mali Müşavir Gülcan Kaplan’a, rahmetli canım annem ve babam’a, tez çalışmam esnasında her anımda yanımda olan ve desteğini hiçbir şekilde esirgemeyen sevgili eşim ve kızım’a ve son olarak sevgili kardeşlerime teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1
1. DİŞ TİCARET İŞLEMLERİ	3
1.1. Dış Ticaret ve Çeşitleri.....	3
1.2. Dış Ticarete Kullanılan Belgeler.....	4
1.2.1. Ticari Belgeler	4
1.2.2. Resmi Belgeler.....	6
1.2.3. Taşıma Belgeleri.....	8
1.2.4. Sigorta Belgeleri.....	9
1.2.5. Finansman Belgeleri	10
1.3. Dış Ticarete Teslim Şekilleri.....	11
1.3.1. Ticari İşletmede Teslim (EXW).....	12
1.3.2. Taşıyıcıya Teslim (FCA).....	12
1.3.3. Güvertede Teslim (FOB).....	13
1.3.4. Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun (CIF).....	13
1.3.5. Taşıma Bedeli ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim (CIP).....	14
1.3.6. Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim (CPT).....	14
1.3.7. Gümrük Vergileri Ödenmiş Olarak Teslim (DDP).....	15
1.3.8. Terminalde Teslim (DAT)	15
1.3.9. Belirlenen Yerde Teslim (DAP).....	16
1.3.10. Gemi Yanında Teslim (FAS).....	16

1.3.11. Masraflar ve Navlun (CFR)	17
1.4. Dış Ticarete Ödeme Şekilleri	17
1.4.1. Peşin Ödeme (Cash Payment).....	18
1.4.2. Mal Mukabili Ödeme	18
1.4.3. Vesaik Mukabili Ödeme	19
1.4.4. Akreditifli Ödeme.....	19
1.4.5. Kabul Kredili Ödeme	23
1.4.6. Konsinyasyon (Consignations-Konsinye Satış ile Ödeme)	24
1.5. Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	25
1.5.1. İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	26
1.5.1.1. Peşin İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	26
1.5.1.2. Mal Mukabili İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	28
1.5.1.3. Akreditifli İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	29
1.5.1.4. Vesaik Mukabili İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	33
1.5.1.5. Kabul Kredili İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	34
1.5.2. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	37
1.5.2.1. Peşin İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	38
1.5.2.2. Mal Mukabili İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	44
1.5.2.3. Akreditifli İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	46
1.5.2.4. Vesaik Mukabili İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	52
1.5.2.5. Kabul Kredili İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	53
2. SERBEST BÖLGELER	55
2.1. Serbest Bölgelerin Tanımı	55
2.2. Serbest Bölgelerin Kuruluş Amaçları.....	57
2.3. Serbest Bölgelere Sağlanan Teşvik ve Avantajlar	59
2.4. Serbest Bölge Türleri.....	61
2.5. Serbest Bölgelerin Ülke Ekonomisi Üzerindeki Etkileri.....	63
2.5.1. Serbest Bölgelerin Olumlu Etkileri.....	63
2.5.1.1. Kıyı Bankacılığı ve Transit Ticaret Faaliyetlerinin Etkisi	63
2.5.1.2. Yabancı Sermaye ve Teknoloji Etkisi.....	64
2.5.1.3. Doğrudan Döviz Kazançlarını Arttırma Etkisi	66

2.5.1.4. İhracat Açısından Olumlu Etkiler	66
2.5.1.5. İthalat Açısından Olumlu Etkiler	68
2.5.1.6. İstihdam Etkisi	68
2.5.2. Serbest Bölgelerin Olumsuz Etkileri	69
2.5.2.1. Yerli Firmalara Serbest Bölgelerdeki Firmaların Rakip Olması.....	69
2.5.2.2. Tekelleşmeyi Hızlandırması ve Yatırımların Dengesiz Dağılması....	70
2.5.2.3. Sosyal Yapının Bozulması	71
2.5.2.4. İthalat Baskısı Yaratması	72
2.5.2.5. Çevresel Sorunlar Yaratması	72
2.5.2.6. Kaçakçılık ve Diğer Kanun Dışı Faaliyetleri Arttırma	72
2.5.2.7. Transfer Fiyatlandırması Sorunu	73
2.6. Türkiye’de Serbest Bölgelerin Tarihiçesi.....	74
2.7. Türkiye’ de Serbest Bölgeler.....	76
2.7.1. Faaliyette Bulunan Serbest Bölgeler.....	76
2.7.2. Faaliyet Ruhsat Sayıları.....	77
2.7.3. İdari Yapılanma	78
2.7.4. İstihdam Verileri.....	80
2.7.5. Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı.....	82
2.7.6. Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı.....	84
2.7.7. Serbest Bölgelerde Yıllık Ticaret Hacimleri.....	86
2.8. Serbest Bölgeler Teşkilat Yapısı	87
2.8.1. Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü.....	88
2.8.2. Serbest Bölge Genel Müdürlükleri.....	88
2.9. Türkiye’de Serbest Bölgelerde Karşılaşılan Sorunlar	89
2.10. Serbest Bölgeler ile İlgili Literatürde Yer Alan Çalışmalar	93
2.11. Türkiye’de Serbest Bölgelerle İlgili Yasal Düzenlemeler.....	97
2.11.1. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu.....	97
2.11.2. Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği.....	99
2.11.3. 5810 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	100
2.11.4. Serbest Bölgelerde Uygulanmayan Kanun Hükümleri	101
2.12. Serbest Bölgelerin Vergi Mevzuatı	101

2.12.1. Serbest Bölgelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi	104
2.12.1.1. İmalat Maliyetlerine Uygulanacak İstisna	104
2.12.1.2. Ücretlere Yönelik İstisna.....	105
2.12.1.3. Geçiş Döneminde Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası.....	107
2.12.1.4. Yatırım İndirimi Uygulaması.....	108
2.12.1.5. Şirket Devir ve Birleşmelerde Uygulama	108
2.12.1.6. Tevkifat Uygulamaları	110
2.12.2. Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi	112
2.12.2.1. Mal İhracında KDV İstisnası	113
2.12.2.2. Hizmet İhracında KDV İstisnası	114
2.12.3. Serbest Bölgelerde Gümrük Vergisi	115
2.12.4. Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi	116
2.12.5. Serbest Bölgelerde Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu.....	118
2.12.6. Vergi Usul Kanunu	119
2.12.6.1. Mükellefiyet Tahsisi ve Beyanname Verilmesi	119
2.12.6.2. Defter ve Belge Düzeni.....	120
2.12.7. Serbest Bölge İşletmelerinde Denetim	123
3. SERBEST BÖLGELERDEKİ DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN	
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMA.....	126
3.1. Uygulamanın Amacı.....	126
3.2. X Elektrik A.Ş. İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler	126
3.3. Serbest Bölge Üretim İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinde Özellik Arz	
Eden Durumlar	128
3.4. Örnek Olay	132
SONUÇ	159
KAYNAKÇA.....	163

TABLÖLÖR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 2.1: Ülkemiz Serbest Bölgelerinin Kuruluş Tarihleri	77
Tablo 2.2: Serbest Bölge Faaliyet Ruhsatlarının Konulara Göre Dağılımı ve Değişim Oranları.....	78
Tablo 2.3: Ocak-Aralık 2011/2012 İstihdam Verileri	81
Tablo 2.4: Ocak-Aralık 2011/2012 Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$).....	83
Tablo 2.5: Ocak-Aralık 2011/2012 Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$)	85
Tablo 2.6: Ocak-Aralık 2011/2012 Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacimleri ve Değişim Oranları (1.000 ABD \$).....	87

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 2.1: Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü Organizasyon Şeması	79
---------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
AT	: Avrupa Topluluğu
BDDK	: Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurulu
BKİ	: Bølge Kurucu ve İşleticisi
BM	: Birleşmiş Milletler
DAF	: Sınırda Teslim (Delivered At Frontier)
DDU	: Gümruk Resmi Ödenmemiş Olarak Teslim (Delivered Duty Unpaid)
DEQ	: Rıhtımda Teslim (Delivered Ex Quay)
DES	: Gemide Teslim (Delivered Ex Ship)
DESBAş	: İstanbul Endüstri ve Ticaret Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi Anonim şirketi
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DTM	: Dış Ticaret Müteşarlığı
EFTA	: Avrupa Serbest Ticaret Birliği (European Free Trade Association)
FOB	: Gemi Bordasında Teslim (Free On Board)
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
INCOTERMS	: Uluslararası Teslim şekilleri (International Commercial Terms)
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
MFA	: Çok Elyaflı Tekstil Anlaşması (Multifibre Agreement)
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
SB	: Serbest Bölge
SBBUP	: Serbest Bölge Bilgisayar Uygulama Programı
SBK	: Serbest Bölgeler Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TCDD	: Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demir Yolları
TL	: Türk Lirası

TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
USD	: Amerika Birleşik Devletleri Resmi Para Birimi (United States Dollar)
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VUKGT	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
WEPZA	: Dünya İhraç Ürünleri İşleme Bölgeleri Birliği (World Export Processing Zones Assosiation)
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Küresel ekonomik yapılanma süreci içerisinde serbest bölgeler, sermaye ve mal hareketlerinden daha çok yararlanmak amacı ile geliştirilmiş olan bir rejimdir. Ülkemizde ise serbest bölgeler, ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, girdi maliyetlerini düşürmek, istihdamı artırmak amacı ile 1985 yılında kabul edilen 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile faaliyete geçmiştir. 3218 Sayılı kanunla Serbest Bölgelerde; vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ve Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratları, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre belgelenmesi durumunda, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir.

2004 yılında serbest bölgelere yönelik olarak 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanun'larda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan düzenleme sonrasında, serbest bölgelere sağlanan vergisel avantajlar ile ilgili değişiklikler yapılarak, serbest bölgelerde Türk Vergi Kanun'larının uygulanmasına imkân tanınmıştır.

Yakın dönemde serbest bölgelerdeki yapısal değişikliklerin 2008 yılında yayınlanan 5810 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'da süresi dolan vergisel teşvikler, anılan Kanun'da öngörülmüş olan yeni şartlarla Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar uzatılmıştır. Son olarak 5911 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile gümrük idareleri, 4458 Sayılı Gümrük Kanun hükümlerine uyacağı konusunda şüphe uyandıran kişilerin serbest bölgeye girişine izin vermeme yetkisine kavuşmuştur. Türkiye Gümrük Bölgesi dışından gelen eşyanın, gümrüğe sunulması ve gümrük işlemlerinin yapılması şartı getirilmiştir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde meydana gelen yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymaktır.

Bu amaçla çalışmanın birinci bölümünde, esas olarak yabancı paralı işlemlerin karşılaştığı dış ticaret işlemleri hakkında genel bilgiler verilmiştir. Öncelikle dış ticaretin tanımı ve temel kavramlar, dış ticaret çeşitleri, dış ticarete kullanılan belgeler, dış ticaret teslim ve ödeme şekilleri anlatılmıştır. Ardından dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesine yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Serbest Bölgeler hakkında genel olarak bilgiler verilmiş daha sonra ise Türkiye’de Serbest Bölgelerin gelişimi, mevcut durumu ve Serbest Bölgeler ile ilgili yasal düzenlemelere, Serbest Bölgeler vergi mevzuatına ve Serbest Bölgeler hakkında daha önce yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, Serbest Bölge işletmelerinde özellik arz eden yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymak amacıyla, DESBAŞ Serbest Bölgesi’nde faaliyet gösteren X Elektrik A.Ş.’nin ticari işlemlerine ilişkin örnek olaya yer verilmiştir.

1. DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ

Ülkemizde son yıllarda alınan ekonomik kararlara bağlı olarak dış ticaret işlemlerinin önem kazanması ile birlikte, dış ticaret muhasebesi daha fazla kuruluőta uygulanır hale gelmiştir.

Bu bölümde serbest bölgelerde yapılan dış ticaret işlemlerine temel oluőturması amacı ile dış ticaretin tanımı ve bazı temel kavramları açıklanmıştır. Daha sonra dış ticaret çeőtleri, dış ticarete kullanılan belgeler, dış ticaret ödeme Şekilleri, dış ticaret teslim Şekilleri ile dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesine yer verilmiştir.

1.1. Dış Ticaret ve Çeőtleri

Dış Ticaret, bağımsız ölkeler arasında gerçekeőtirilen mal ve hizmet ticaretinin tümüdür. Her türlü ticaretin amacı kâr elde etmek olduğuna göre ölkelerde bu mal ve hizmet hareketlerinin sonucunda ekonomilerinin olumlu yönde etkilenmesini sağlama çabası ve amacı içerisindedirler.

Dış ticaret, ithalat ve ihracat hareketlerinin toplamından oluşturmaktadır. Daha geniş bir kavram olan uluslararası ekonomik ilişkilerin içine giren sermaye ve teknoloji hareketleri dış ticaretin konusunun içerisine girmez (Toroslu, 1999:1).

Dış ticaret çeőtleri aşağıda yer almaktadır. Bunlar;

- **Normal Ticaret:** Bir ölkenin dış ticaretinde; kambiyo rejimleri çerçevesinde serbest dövizle yapılan ve mevzuat ile özel bir ayrıcalık tanınmayan ticaret Şeklidir (Gürsoy, 2008:2).

- **Bağlı Ticaret:** İki öлке arasında yapılan ticari sözleşmede, ihracatçı ölkenin, ithalatçı ölkeden ihracat bedeli için döviz dışında başka bir işlem talep etmesi Şeklinde gerçekeőtirilen ticarettir (Gürsoy, 2008:2).

- **Sınır Ticareti (Border Trade):** Bölge ihtiyaçlarının karşılanması amacı ile komşu ülkelerin sınır ve liman yörelerinde karşılıklı olarak yapılan ticari işlemlerdir (Kozlu, 2000:233).

- **Serbest Bölge Ticareti (Free Zone):** Serbest bölge ticareti, serbest bölgeler içerisinde yapılan ticarettir. Serbest bölgeler, bir ülkenin ulusal egemenlik sınırları içerisinde bulunmakla beraber, gümrük sınırları dışarısında kalan, ülkede geçerli olan mali ve ekonomik mevzuatın kısmen veya tamamen dışında tutulan bölgelerdir (Toroslu, 1999:2).

1.2. Dış Ticarete Kullanılan Belgeler

Dış ticarete kullanılan ticari belgelerin; resmi belgeler, taşıma belgeleri, sigorta belgeleri ve finansman belgeleri olarak sınıflandırılması mümkündür.

1.2.1. Ticari Belgeler

Ticari belgeler mal alım satımında kullanılan faturalardır. Dış ticaret işlemlerinde ticari faturaların yanı sıra, farklı işlemlere ve özelliklere sahip olan başka faturalarda kullanılmaktadır (Çelik vd., 2009:116).

Proforma fatura, ticari fatura, konsolosluk faturası, navlun faturası, çeki listesi, koli ambalaj listesi, spesifikasyon listesi, kalite kontrol belgesi/gözetim belgesi, analiz belgesi, expertiz raporu, gemi ölçü raporu en önemli ticari belgeler arasında yer almaktadır.

- **Proforma Fatura:** Satılacak malın niteliği ve satış şartları hakkında alıcıya bir fikir vermek için düzenlenir (Kızıl ve Şoğur, 1997:28). Söz konusu olan faturanın tarafları bağlayıcı resmi bir geçerliliği bulunmamaktadır (Karagül ve İlter, 2011:30).

- **Ticari Fatura:** Satıcı tarafından kesin satışı göstermek üzere düzenlenen belgedir. Gümrük işlemleri ve döviz taahüt hesaplarının kapatılması esnasında ilgili mercilere ibraz edilir (Kızıl ve Şoğur, 1997:28).

- **Konsolosluk Faturası:** Yabancı ülkeye gönderilen mallar için düzenlenen ve menşenin belgelenmesini sağlamak için malın gönderileceği ülke konsolosluğuna tasdik ettirilecek olan faturalardır (Toroslu, 1999:19).

- **Navlun Faturası:** Nakliyeciden tarafından navlun ile ilgili bilgileri göstermek için düzenlenen ve konşimento ile birlikte ibraz edilmesi gereken faturalardır (Kızıl ve Şoğur, 1997:28).

- **Çeki Listesi:** Çeki listesi, ihracatın birden çok ambalaj içinde yapılması durumunda düzenlenir (Karafakıoğlu, 1997:80). Sigortalı malların ne ölçüde hasar gördüğü ve ziyanın ne miktarda tanzim edileceği Sigorta Şirketi tarafından çeki listesi esas alınarak belirlenmektedir (DTM, 2009:104).

- **Koli Ambalaj Listesi:** Koli/ambalaj adedini, her bir kolinin içinde hangi tür ve ne miktarda mal bulunduğunu ve ambalaj ölçülerini gösteren bir belgedir (Kaymakçı vd., 2007:348). Genellikle koli listesi ile çeki listesi bir arada düzenlenmektedir (Koban, 2002:25).

- **Spesifikasyon Listesi:** Koli listesindeki belgelere ek olarak her kalem mala ait birim ve tutarını da gösterir. İthalattan sonra malların dağıtımının yapılması sırasında kolaylık sağlayan bir belgedir (Yeni, 2005:81).

- **Kalite Kontrol Belgesi/Gözetim Belgesi:** Malın tetkik edilecek olan sözleşmeye uygun olup olmadığını teyit eden bir belgedir (Kaymakçı vd., 2007:348). İthalatçının mallar hakkında güvenilir bilgiye sahip olması ihtiyacını karşılamaktadır (Karagül ve İlter, 2011:37).

- **Analiz Belgesi:** Kimyevi maddeler gibi analiz gerektiren malların formüllerindeki elemanların isimlerini ve malın içindeki maddelerin oranlarını gösteren belgedir (Yeni, 2005:82).

- **Expertiz Raporu:** İthal ve ihraç konusu malın özelliklerinin tespitine veya tahliline gerek görüldüğü durumlarda, alıcı firmanın belirleyeceği kişi veya

kurumlarca veya yetkili makamlarca yapılan incelemelerin sonuçlarını gösteren belgeye denir (Koban, 2002:26).

- **Gemi Ölçü Raporu:** Sıvı olarak gemiye yüklenen yakıt, kimyevi madde vs.nin geminin tankını ne ölçüde doldurduğunu belgeleyen, ayrıca varış limanında yapılan boşaltma ölçümlerine göre ne kadar fire verildiğinin belirlenmesinde kullanılan belgedir (Yeni, 2005:83).

1.2.2. Resmi Belgeler

İthalat ve ihracat işlemlerinde resmi makamların onayını gerektiren, genellikle standart olarak hazırlanmış resmi özelliğe sahip olan belgelerdir (Gürsoy, 2008:7).

Dolaşım belgeleri, EUR.1 dolaşım sertifikası, menşe şahadetnamesi, sağlık sertifikası, bitki sağlık sertifikası, helal belgesi, radyasyon belgesi, A.T.A karneleri, boykot ve kara liste sertifikası en önemli resmi belgeler arasında yer alır.

- **Dolaşım Belgeleri:** Avrupa Birliğine üye ülkeler arasındaki ticarete kullanılan ve gümrük vergilerinin hesaplanmasında bazı indirimler sağlayan resmi nitelikli belgelerdir (Yeni, 2005:83). Eşya, AB üyesi ülkelere A.T.R Dolaşım Belgesi ile gelmez ise eşyaya indirimli oranlar yerine 3. ülkelere uygulanan gümrük vergisi oranları uygulanır (İTO, 2010a:9).

- **EUR.1 Dolaşım Sertifikası:** EUR.1 Dolaşım Sertifikası, EFTA ülkeleri (Norveç, İsviçre, Liechtenstein ve İzlanda), Türkiye ile Serbest Ticaret Anlaşması imzalamış olan diğer ülkeler ile ticarete ve Türkiye'nin Avrupa Birliği ile demir çelik ürünlerinde imzaladığı anlaşma kapsamında olan ürünlerin ticaretinde düzenlenmektedir (Bozkurt, 2010:189-200). %100 Türk menşeli mallar için de aynı zamanda, EUR1 dolaşım sertifikası düzenlenmektedir (Kemer, 2005:417).

- **Menşe Şahadetnamesi:** Eşyanın menşenin belirlenip, belgelendirilmesinde kullanılır. Düzenlenmesi zorunlu belgelerden olmayıp, ithalatçı firmanın isteği üzerine hazırlanır (İTO, 2010b:9). Bazı ülkeler her ürün için menşe şahadetnamesi

ararken, Suudi Arabistan menşee şahadetnamesinin ayrıca kendi konsolosluğu tarafından onayını şart koşmaktadır (Kozlu, 2000:230).

- **Sağlık Sertifikası:** İthal edilen canlı hayvanların sağlıklı ve hastalısız, et ve hayvansal ürünler ile gıda maddelerinin ise mikropsuz olduğunu gösteren belgedir (Toroslu, 1999:23).

- **Bitki Sağlık Sertifikası:** Bitki ve bitkisel ürünlerin ihracatında kullanılan bir belge olup, hem ithalatçı ülke gümrüklerinde giriş işlemleri için hem de Türk gümrüklerinden malların çıkış işlemlerinin yapılabilmesi için kullanılan, uluslararası geçerliliği olan belgedir (Yeni, 2005:85).

- **Helal Belgesi:** İslam ülkelerine yapılan et ve et ürünleri ve diğer gıda maddelerinin ihracatında üretimin İslami koşullara göre yapıldığını göstermeye yarayan bir belgedir (Kaymakcı vd., 2007:351). Helal Belgesi yerel müftülüklerce düzenlenir (Turhan, 2010:17).

- **Radyasyon Belgesi:** Radyasyon belgesi, ithal edilecek tarım ürünlerinin radyasyonsuz olduğunu ispata yarayan veya makul bir orandan daha fazla radyasyon içermediğini gösteren ve ihracatçı ülkenin yetkili makamlarınca düzenlenen bir belgedir (Toroslu, 1999:25).

- **A.T.A Karneleri:** Bir ülkeye ithalat yapılırken ithal edilen malların gümrük vergisine konu olmadan geçici kabulünü ve belirli bir zaman içinde tekrar ihraç edilmediği takdirde ödenmesi gereken gümrük vergisi ve diğer vergilerin ödenmesini, yerinde teminat altına almayı hedef alan uluslararası nitelikteki bir belgedir (Karafakıoğlu, 1997:85).

- **Boykot ve Kara Liste Sertifikası:** Özellikle savaş ve anlaşmazlık hallerinde; malların istenmeyen, ambargo uygulanan ve BM'ce uygulanan ambargo gereği, ambargo uygulanan ülkeden alınmadığını veya o ülkeye ait kurum ve araçlardan istifade edilmediğini gösteren bir belgedir (Kaymakcı vd., 2007:351).

- **İhracat Bilgi Belgesi/Kota Listesi:** MFA anlaşmaları ile gönüllü ihracat kısıtlamaları ve miktar kısıtlaması (kota) uygulanan malların ihracatında kullanılan bir belgedir. İhracat bilgi belgesi, kota uygulanan mallarda (tekstil, giyim vb.) ihracatçı ülkelere tahsis edilen kotanın ihracatı gerçekleştiren firmalara yapmış olduğu tahsisini göstermektedir (Kaymakçı vd., 2007:352).

1.2.3. Taşıma Belgeleri

Taşıma belgeleri, malların taşınmak için teslim alındığını gösteren makbuz niteliğindeki belgelerdir (Toroslu, 1999:14).

Taşıma belgeleri “konşimento” olarak adlandırılır (Kemer, 2005:429). Konşimentolar ödeme metodlarını kendi içinde barındırırlar. Örneğin; Vesaik Mukabili Ödeme ve Akreditiflerde olduğu gibi. Konşimentolar hazırlanırken birden fazla nüsha olarak düzenlenir. Orijinal olan nüshaların tamamına “Tam Takım Konşimento” denir (Yılmaz ve Özkan, 2011:270).

Aşağıda bunların başlıca olanları ele alınmıştır.

- **Deniz Konşimentosu:** Deniz konşimentosu, taşıtanın (malı yükletenin) isteği üzerine uluslararası taşıma firması acentesi (taşıyıcı/gemi acentesi) tarafından düzenlenerek taşıtana verilen, malın yüklendiğini ve belirlenen biçimde taşınıp varış yerinde alıcısına teslim edileceğini taahhüt eden belgedir (Kemer, 2005:429-430).

- **Havayolu Konşimentosu:** Havayolu Konşimentosu, malların uçak ile belli bir yere gönderilmek için teslim alındığını gösteren belgedir. Havayolu konşimentosu malların mülkiyetini temsil etmez (Toroslu, 1999:14).

- **Karayolu Taşıma Belgesi:** Kamyon Konşimentosu da denilen bu taşıma belgesi, kamyon veya tır ile yapılan uluslararası taşımacılıkta, Ticari Mallar Güzergâh Anlaşması gereğince düzenlenen bir belgedir (Kemer, 2005:437).

- **Demir Yolu Taşıma Belgesi:** Demir yolu ile yapılan uluslararası taşımacılık için kullanılır. Malları taşıyacak trene ya da yükleme istasyonuna teslim edilmesi ile

birlikte Demir Yolu Taşıma Belgesi alınabilmektedir. Malların sahipliği ve bu belgenin alıcıya teslim edilmesiyle el değiştirmektedir (Pirtini ve Melemen, 2004:24).

- **Posta Paket Makbuzları:** İthalatçıya posta ile gönderilecek olan malın bulunduğu kolinin doğrudan ithalatçı veya ithalatçının bankasına sevk edilmek üzere Posta İdaresine verilmesi karşılığında alınan posta makbuzuna denir (Kemer, 2005:440).

- **Nakliyeciler Makbuzları:** Malların, tren ya da kamyonla gönderilmesi sırasında, yüklenmek üzere teslim alındığını göstermek için düzenlenen belgelerdir (Kızıl ve Şoğur, 1997:24).

- **Tır Karnesi:** Karayolu taşımacılığında kullanılır. TIR'ın bir nevi kimlik belgesi niteliğindedir. Bu belgenin üzerinde TIR'ın plaka numarası, dolu ve boş ağırlığı, bağlı olduğu taşıma firması, vb. bilgiler bulunur. Araç, malla birlikte gümrükten çıkacağı sırada taşıma firması tarafından gümrüğe sunulur. TIR karnesi olmaksızın mal gümrükten çıkabilir ama onu taşıyacak olan TIR çıkamaz (Kemer, 2005:438).

1.2.4. Sigorta Belgeleri

Sigorta belgeleri malın istenilen riskler kapsamında sigortalanması ile ilgili olan belgelerdir (Sabuncu, 2009:13).

Sigorta belgelerinin en yaygını sigorta poliçesi, sigorta şahadetnamesi ve kuvertür notları'dır.

- **Sigorta Poliçesi:** Sigorta belgeleri içinde en tatminkâr olanıdır. Sigorta acentası veya şirketi tarafından düzenlenir. Sigorta akdinin yapıldığını gösteren bir belgedir. Sigorta yaptıranın isteği ile nama, emre veya hamiline yazılı olarak düzenlenir (Kızıl ve Şoğur, 1997:25).

- **Sigorta Şahadetnamesi:** Sigorta şahadetnamesi, malların sigortalanmış olduğunu göstermek amacı ile sigorta acentaları tarafından sigorta poliçesinin yerine

düzenlenmiş, geçici sigorta belgesidir. Bu belgeler ciro edilemezler (Toroslu, 1999:18).

- **Kuvertür Notları:** Sigortanın yapıldığını üçüncü şahıslara duyurmak amacı ile komisyon esasına göre çalışan acenteler tarafından düzenlenen belgedir (Sabuncu, 2009:13).

1.2.5. Finansman Belgeleri

Finansman belgeleri dış ticaret işlemlerinde bankaların kredi verme ve krediye aracılık etme durumlarında kullanmış oldukları belgelerdir. Bu belgelerin bazıları poliçe, bono, rehin senedi, teslim emri ve antrepo makbuzu'dur (Sabuncu, 2009:13).

- **Poliçe:** Poliçe alacaklının/ihracatçının (keşideci) borçlusuna (muhatap) ithalatçıya yazılı olarak verdiği bir ödeme emridir (Kaymakçı vd., 2007:363).

- **Bono:** Borçlunun alacaklısına hitaben düzenlemiş olduğu ödeme vaadi içeren bir kambiyo senedir (Toroslu, 1999:22). Bonolar ticarete poliçe kadar yaygın kullanılmamakta olup, poliçe kadar da emniyetli değildirlir (Kaymakçı vd., 2007:365).

- **Rehin Senedi:** Bir bankanın, kredi açtığı müşterisine malları ya da mallar mülkiyetini temsil eden belgeleri teslim ederken, bu mallar üzerindeki hakkın veya malların satışından elde edilecek gelirin, kendi kontrolünde olmasını talep edebilmek için müşteriden aldığı belgedir (Toroslu, 1999:22).

- **Teslim Emri:** Bir dış ticaret işleminde malı satın almaya karar veren ithalatçı, bunun bedelini bankaya ödeyecektir. Bankanın emrinde hazır bulunan malın tamamının veya bir kısmının alıcıya teslim edilebilmesi için bankanın, antrepo görevlisine ulaştırılmak amacıyla verdiği ve malın alıcıya teslim edilmesi yönündeki talimatına denir (GUMRUKKONTROLOR, 2012).

- **Antrepo Makbuzu:** Malın saklanmak üzere antrepoya alındığını gösteren bir belge olmakla birlikte ayrıca bir finansman belgesi olma özelliğini de taşır. Ancak ciro edilebilme özelliği bulunmaz (GUMRUKKONTROLOR, 2012).

1.3. Dış Ticarete Teslim Şekilleri

İhracatçı ve ithalatçı arasında yapılan anlaşmada yer alan teslim şekli veya fiyat temelleri, gerek iki tarafın karşılıklı taşıma, sigorta ve benzeri sorumluluklarını belirlemek, gerekse bu faaliyetlere ilişkin maliyet ve risklerin paylaşılması açısından büyük önem taşımaktadır (Karafakıoğlu, 2005:213).

2011 yılı itibarı ile değişikliğe uğrayan dış ticaret teslim şekilleri ve açıklamaları aşağıda yer almaktadır.

ICC (International Chamber of Commerce) 27 Eylül 2010'da, Incoterms 2010 revizyonunu yayınladı. Söz konusu revizyon, 1 Ocak 2011 Tarihinden itibaren uygulamaya geçti. INCOTERMS İngilizce (International Commercial Terms) kelimelerinden bazı hecelerin bir araya getirilmesiyle oluşturulmuş bir terimdir. INCOTERMS'ler ICC (International Chamber of Commerce) (Milletlerarası Ticaret Odası) (MTO) tarafından hazırlanmaktadır.

En radikal değişiklik dört kuralın yürürlükten kaldırılması ile olmuştur. DAF (Delivered at Frontier / Sınırdaki Teslim), DES (Delivered Ex Ship / Gemide Teslim), DEQ (Delivered Ex Quay / Rıhtımda Teslim), DDU (Delivered Duty Unpaid / Gümrük Resmi Ödenmeksizin Teslim) terimleri 2011 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Bunların yerine ise DAT (Delivered at Terminal / Terminalde Teslim) ve DAP (Delivered at Place / Belirlenen Yerde Teslim) olmak üzere yeni olan iki terim uygulamaya konulmuştur (MEVZUAT, 2012).

Herhangi bir vesaik türünde (örneğin ticari faturada) teslim belirtileceği zaman teslim şeklinin kod harfleri ve hemen onun yanında ihracatın gerçekleştirilerek sorumluluğun hükümsüz hale geleceği yerin adı yazılır. Örneğin; EX Works Ankara, FOB İstanbul/Haydarpaşa, DDP Londra vb. (Kaya, 2006:55).

INCOTERMS'ler tüm taşıma türlerini kapsamakta olan kurallar ve sadece deniz yolu ile yapılan taşıma türlerini kapsayan kurallar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Tüm taşıma türlerini kapsamakta olan kurallar; EXW - FCA - CPT - CIP - DAT - DAP - DDP olarak ifade edilmekte olup, FAS - FOB - CFR - CIF kuralları da sadece su yolları ile yapılan taşıma türlerini kapsamak üzere “deniz ve içsu taşımalarına özgü kurallar” sınıflandırması adı altında toplanmıştır.

1.3.1. Ticari İşletmede Teslim (EXW)

Satıcı (ihracatçı) firma malları kendi mahallinde veya başka bir isim ile belirlenmiş olan yerde (işyerinde, fabrikada, depoda, vb.) gümrükleme işlemleri yapılmamış ve hiçbir taşıma aracına yüklenmemiş biçimde, alıcı (ithalatçının) firmanın tasarrufuna bırakmasına imkân veren teslim şeklidir (Gürsoy, 2008:15).

Ex Works (EXW) teslim şeklinde fiyatlar sadece ihracat ülkesinde olan teslim şartlarına göre verilmektedir (Pirtini ve Melemen, 2004:26).

1.3.2. Taşıyıcıya Teslim (FCA)

Free Carrier (FCA), ihracatçı, ihracat ile ilgili formaliteleri yerine getirdikten sonra malları, ithalatçının, adını verdiği yerde ve yine ithalatçı tarafından belirtilen taşımacıya teslim ederek yükümlülüklerini yerine getirir (Pirtini ve Melemen, 2004:28).

Taşıyıcıya teslim şekli denizyolu, havayolu, demiryolu, karayolu ve kombine taşımacılıkta kullanılmaktadır (Sabuncu, 2009:39).

Bu andan itibaren malla ilgili olan tüm risk ve masraflar alıcıya geçer. Navlun ücreti de diğer tüm giderler gibi alıcı tarafından ödenir (Köksal, 2009:17).

Alıcı tarafından kesin bir teslim noktası belirtilmediği zaman, ihracatçı öngörülen bölge veya taşıma menzili gerisinde bir noktayı teslim noktası olarak belirleyebilir. Bu teslim şekli birden fazla taşıma etabı ve aracı gerektiren taşımacılık dahil olmak üzere bütün taşıma şekilleri için kullanılır. Malların hava taşımacısı veya

onun adına hareket eden başka şahsa verilmesiyle taşımacıya olan teslim yükümlülüğü tamamlanmış sayılır (Pirtini ve Melemen, 2004:28).

1.3.3. Güvertede Teslim (FOB)

Mal, satıcı tarafından satış sözleşmesinde belirlenen yükleme limanında geminin bordasına yüklenmektedir. Mallarla ilgili yitirme ve hasar rizikoları, mal gemi küpeştesini geçtiği andan itibaren satıcıdan alıcıya geçer. Satıcı, ithalatın gerçekleştirilmesi için gerekli olan tüm belgeleri sağlamaya mecburdur. Alıcı ise, malın yüklenme yeri ve zamanı hakkında bilgi vermelidir. Eğer bu yüzden bir aksaklık meydana geliyorsa burada oluşacak masrafları da öder. Ayrıca, konşimento ile ilgili masrafları ödemek, menşei şahadetnamesi ve konsolosluk belgesi masraflarını tediye etmek yükümlülüğü altındadır (Akat, 1998:169).

1.3.4. Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun (CIF)

“Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun” terimi, yükleme limanında malların küpeşteyi aşması ile satıcının malları teslim ettiği anlamına gelir. Satıcı, malların belirtilen varış yerine kadar taşınması için gerekli olabilecek tüm masrafları ve navlun bedelini ödemelidir ancak malların ziyan ve hasarıyla teslim anından sonra meydana gelecek olaylardan kaynaklanan ek masraflar satıcıdan alıcıya geçer. Ancak, CIF teriminde satıcı ayrıca alıcının yolculuk esnasında mallara ilişkin ziyan ve hasar riskine karşılık denizcilik sigortası temin etmelidir. Dolayısı ile satıcı sigorta için sözleşme yapar ve sigorta primlerini öder. Alıcı, CIF teriminde satıcının sadece asgari teminat sağlayan bir sigorta temin etmek zorunda olduğuna dikkat etmelidir. Alıcı daha geniş bir teminatla korunmak isterse o zaman bu konuda satıcı ile mümkün olduğunca açık olarak anlaşmalı ya da kendisi ek sigorta yaptırmalıdır (Bağrıaçık, 2003:37).

Alıcı bu terimle satıcının sigortada sadece minimum kuvertür temin etme yükümlülüğü bulunduğunu açıkça bilmelidir. Sigorta tutarının sözleşme değerinden %10 daha fazla olması gerekir (MEGEP, 2008:242).

CIF terimi, satıcının malları ihracat için gümrüklemesini gerektirir. Bu terim yalnızca deniz veya iç su taşımacılığında kullanılabilir. Eğer taraflar, malların gemi

küpeştesini aşarak teslim edilmesi niyetinde değiller ise, CIF terimi kullanılması gerekir (Bağrıaçık, 2003:38).

1.3.5. Taşıma Bedeli ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim (CIP)

Gösterilen varma yerine taşınmak üzere taşıma ücreti ve nakliyat sigortası primi ödenmiş olarak malların satıcı tarafından taşıyıcıya teslimini ve malların tesliminden gecikmeksizin alıcının haberdar edilmesini gerektiren bir satış şeklidir. Malın nakliyat sigortası da satıcı tarafından yaptırılır (Toroslu, 1999:57).

Bu teslim şeklinde satıcı, CPT teslim şeklinde olan yükümlülüklerini yerine getirmektedir. Bunlara ek olarak satıcı malların taşınması esnasında oluşabilecek kayıp ve hasar riskine karşı deniz sigortası yaptırır. Bu teslim şekli, her tür taşıma şekli için kullanılabilir (Gürsoy, 2008:16).

CIP teslim şekli, denizyolu, karayolu, havayolu, demiryolu ve kombine taşımacılıkta kullanılmaktadır (Sabuncu, 2009:41).

1.3.6. Taşıma Ücreti Ödenmiş Olarak Teslim (CPT)

Bu terim satıcının, malın kararlaştırılan varış yerine kadar taşınması için gerekli olan navlunu ödediği anlamına gelir. Malın yitik ve hasarına ait rizikolarla birlikte taşıyıcıya tesliminden itibaren doğabilecek ek masraflar, malların taşıyıcının nezaretine verildiği andan itibaren satıcıdan alıcıya geçer (TOBB, 2002:308).

Taşıyıcı, bir taşıma sözleşmesi çerçevesinde malların demiryolu, karayolu, denizyolu, havayolu, nehir veya bunlardan bazılarının bir arada kullanılması ile taşınması işlemini bizzat üzerine alan ya da bunu sağlama taahhüdünde bulunan herhangi bir şahsı ifade eder. Eğer malların belirlenen varış yerine ulaştırılırken birbiri ardına taşıyıcılar kullanılıyor ise, malların bunlardan ilk taşıyıcıya aktarılması ile beraber risk de devredilmiş olur (Kaya, 2008:108).

1.3.7. Gümrük Vergileri Ödenmiş Olarak Teslim (DDP)

Bu teslim şeklinde DDU teslim şekli ile aynı prensiplere dayanır; fakat DDP teslim şeklinde satıcı ithalat işlemlerini de gerçekleştirir ve ithalat ile ilgili gümrük vergilerini de öder. Bu teslim şekli alıcının sorumluluğunun en aza indirgenmiş olduğu teslim şeklidir. Alıcı sanki ülke içerisinde herhangi bir firmadan mal alıyormuş gibidir. EXW terimi satıcı için asgari bir yükümlülük ifade ederken, DDP terimi azami yükümlülük gösterir. Bu teslim şekli satıcının doğrudan ya da dolaylı olarak ithal izni alamadığı hallerde kullanılmamalıdır. Taraflar malların ithalinde ödenecek bazı masrafları satıcının yükümlülüklerinin dışında tutmayı istiyorlarsa, bu durumun satış sözleşmesinde açık bir ifade ile belirtilmesi gerekir (MEGEP, 2011:24).

1.3.8. Terminalde Teslim (DAT)

“*Terminalde Teslim*” kuralı, satıcının malları belirlenen varma yerinde veya limanında ve belirlenen terminalde gelen taşıma aracından boşaltılmış bir şekilde alıcının tasarrufuna bırakmakla malları teslim ettiğini ifade eder. Terminal terimi, rıhtım, depo, yol veya konteyner sahası, demiryolu veya hava kargo istasyonu gibi üstü açık ya da kapalı olabilecek herhangi bir yeri kapsar. Taraflar malların terminalden başka bir yere taşınması ve elleçlenmesi ile ilgili hasarın ve masrafların satıcı tarafından üstlenilmesini istiyorlarsa, DAP veya DDP kuralları kullanılmalıdır. DAT başka bir ifadeyle, eşyanın alıcı ve satıcı tarafından belirlenmiş olan terminal noktasında (bu nokta bir liman veya gümrük antreposu ya da alıcının fabrikası olabilir) boşaltma masrafları satıcı tarafından karşılanmış şekilde alıcının emrine bırakılmasıdır. Tüm gümrük işlemleri, masrafları, gümrükte doğan vergi, resim ve harçlar alıcıya aittir. Kaldırılan terimlerden DAF, DES ve DDU yerine getirilmiş olan bir terimdir. Malların belirlenen yere taşıma maliyetlerini / terminal bağlantılı zarar risklerini de satıcı üstlenir (MEVZUAT, 2012).

DAT / “*Terminalde Teslim*” kuralını taşıma türünün özelliğine bakılmaksızın kullanabiliriz. Başka bir ifade ile bu kural kara, hava, deniz, demiryolu ve/veya

bunların bir kaçının bir arada kullanılması hali de dahil olmak üzere kullanılabilir (OAİB, 2013).

1.3.9. Belirlenen Yerde Teslim (DAP)

“*Belirlenen Yerde Teslim*” kuralı, satıcının malları belirlenen varma yerinde gelen taşıma aracından boşaltmadan alıcının tasarrufuna bırakmak ile teslim ettiğini ifade eder. Malların, taşıma vasıtası tarafından boşaltılmak üzere belirtilen belirli bir noktada alıcıya sağlanması (teslim edilmesi) anlamına gelir. DAP daha önceki DAF, DES ve DDU’nun yerini almıştır. DAP başka bir ifadeyle, eşyanın alıcı ve satıcı tarafından belirlenmiş olan boşaltma yerinde (bir liman iskelesi, gümrük noktası, havalimanı) boşaltma için hazır bir halde nakliye aracının üzerinde alıcı emrine bırakılmasıdır. Tüm gümrük işlemleri, masrafları, gümrükte doğan vergi, resim ve harçlar alıcıya aittir. Malların belirlenen yere taşıma maliyetlerini/terminal bağlantılı zarar risklerini ise satıcı üstlenir (MEVZUAT, 2012).

1.3.10. Gemi Yanında Teslim (FAS)

İhracatçı, ihraç edeceği malları sözleşme koşullarına uygun olarak hazırlayarak gümrük çıkışı işlemlerini tamamlayıp ithalatçının belirttiği geminin yanına bırakmakla sorumludur. Mallar bu noktaya getirilene kadar ki bütün risk ve masraflar ihracatçıya, bu noktadan sonraki oluşacak risk ve maliyetler ise ithalatçıya aittir. Malların ihracat limanında gemiye yüklenmesi, ithalat limanına kadar ki navlun ve sigorta, ithalat limanında malların gemiden boşaltılması, ithalat için gümrük giriş işlemlerinin yapılması ve ithalatçının işyerine malların ulaştırılmasına ilişkin bütün masraflar ise ithalatçı tarafından karşılanmaktadır. FAS terimi, sadece deniz veya nehir taşımacılığında kullanılır (Çelik vd., 2009:138).

Alıcı ise, geminin adını ve yükleme limanını zamanında satıcıya bildirmek, malın gemi yanına getirildiği andan itibaren ise oluşacak tüm risk ve masraflara katlanmak zorundadır (KOSGEB-İGEME, 1996:64).

1.3.11. Masraflar ve Navlun (CFR)

Sadece demiryolu ve nehir/kanal taşımacılığında kullanılan bu terime göre mallar satıcı tarafından taşıma sözleşmesi yapılmış ve navlunu ödenmiş olarak varış limanında alıcıya teslim edilmektedir. Fakat malların riski FOB'da olduğu gibi mallar yükleme limanında geminin küpeştesini aştığı anda yine alıcıya ait olacaktır. Sigorta alıcıya aittir (İTO, 1998:67).

Mallara ilişkin kayıp ve hasar riskiyle beraber, malların gemi bordrosuna aktarıldığı andan itibaren meydana gelebilecek olaylardan kaynaklanan bütün ek masraflar, mallar yükleme limanında gemi bordrosuna geçtiği andan itibaren satıcıdan alıcıya devrolur. CFR terimi satıcının ihraç için malları gümrükten geçirmesi gerektiğini belirtir. Bu terim yalnızca deniz veya nehir taşımacılığında kullanılabilir (Kaya, 2008:107).

1.4. Dış Ticarete Ödeme Şekilleri

İhracatçılar, ihraç ettikleri malların bedelinin ödenmemesi, ithalatçılarda bedelini ödedikleri (veya ödeyecekleri) ticari malın ellerine ulaşmaması riski ile her zaman karşı karşıyadır. Bu nedenle, ithalatçı ve ihracatçı arasında yapılan satış sözleşmesinde, ticari gerçekler göz önünde bulundurularak (ödeme şeklinin açıkça belirtilmesi gibi) bütün işlemlerin belgelere bağlanmasına özen gösterilmesi, şüphesiz ihracatçı ile ithalatçı arasında ortaya çıkabilecek olan olası risklerin en alt seviyeye indirilmesini sağlayacaktır (Bozkurt, 2010:189-200).

Dış ticaret işlemlerinde taraflar (ithalatçı ve ihracatçı) çeşitli faktörleri göz önünde bulundurarak kendilerine en uygun olan ödeme şeklini seçmekte ve bu doğrultuda yükümlülüklerini yerine getirmektedir (Gürsoy, 2008:13).

Dış ticaret işlemlerinde bu ödeme şekillerinden hangisinin kullanılacağını; sektör ve ürün bazında ki yerleşik gelenekler, alıcı ve satıcı arasındaki güvenin derecesi, ülkenin genel politikası, ithalatçının nakit ödeme gücü belirlemektedir (Kaya, 2008:83).

Dış ticarete kullanılan başlıca ödeme şekilleri 6'ya ayrılmaktadır. Bunlar peşin ödeme, mal mukabili ödeme, vesaik mukabili ödeme, akreditifli ödeme, kabul kredili ödeme ve konsinyasyon'dur.

1.4.1. Peşin Ödeme (Cash Payment)

İhracat bedelinin malın fiili ihracından önce ödenmesi anlamını taşımaktadır. İthalatçı tarafından malın teslim alınmasından önce, gerek bankalar yoluyla gerekse alıcının kendisi ya da vekili veya onun adına hareket eden bir üçüncü kişi tarafından satıcıya peşin olarak ödenmesidir (MEGEP, 2008:254).

Peşin ödeme; ithalatçının mal bedelini kendi bankası aracılığıyla havale şeklinde ya da çek veya efektif olarak ihracatçıya ödemesi, ihracatçının da bedelini tahsil ettiği malı imalatçıya göndermesi sureti ile gerçekleşmektedir. Bu ödeme şeklinde ihracatçı tamamen kendisini emniyete alarak, tüm riski ithalatçıya yüklemektedir (Kaymakçı vd., 2007:331).

Peşin ödemelerde ihracat işlemi 18 ay içerisinde gerçekleştirilmelidir (Yarbaşı ve Görtan, 2012:118).

1.4.2. Mal Mukabili Ödeme

İhracat bedelinin, ithalatçı firmanın malı teslim aldıktan sonra ödemesidir. Bu şekilde yapılan ihracat bir tür kredili satış gibidir. Çünkü fiili ihracat Tarihi ile tahsilat Tarihi birbirinden farklıdır (Gültekin ve Savcı, 2008:110).

Bankalarca mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalata ilişkin transfer işlemlerinde belge olarak; firmanın ilgili gümrük beyannamesinin Tarih ve sayısının belirtildiği yazılı beyanı veya gümrük beyannamesinin aslı ya da fotokopisinin ibrazı kabul edilir (Kaya, 2008:77).

Mal mukabili ödeme türünde belgeler ihracat konusu mallar ile beraber ithalatçıya gönderilmekte olup, bu belgeleri alan ithalatçı ise belgeleri yetkili birimlere ibraz etmek sureti ile malları teslim alabilmektedir. Alıcı ve satıcının uzun

zamandan beri birbirleri ile iş yaptıkları ve birbirlerine tam güven duydukları zaman uygulanabilen bir yöntemdir. İthalatçı için ideal bir ödeme yöntemi olup ihracatçı için ise en riskli ödeme biçimidir (Kaya, 2006:33-34).

1.4.3. Vesaik Mukabili Ödeme

İhraç konusu malın ihraç ülkesinden nakliye vasıtasına kadar yüklenersek sevk edilmesinden sonra sevk edildiğini gösteren belgeleri ihracat bedelinin ödenerek, bankadan teslim alınması yolu ile yapılan ödeme şeklidir. Bir başka ifadeyle bankanın ihraç bedelini tahsil ettikten sonra vesaikleri ithalatçıya teslim ettiği ödeme şeklidir. Bu ödeme şekline belge (vesaik) karşılığı ödeme şekli de denir. İthalatçı bu belgelerle birlikte malı gümrükten çekebilecektir. Uluslararası ticarete yaygın olarak kullanılan bir ödeme aracıdır (Kaya, 2008:91).

Ödeme eğer belge karşılığında yapılacaksa ihracatçının bankasının göndermiş olduğu tahsil talimatında ödemenin, belgelerin ilk ibrazında yapılması şartının konulması gerekir. Çünkü uygulamada bazı ithalatçıların bankaların kendilerine ibraz ettiği belgeleri mallar gelene kadar teslim almayarak ödemeyi geciktirdiği görülmektedir (Çelik vd., 2009:153).

1.4.4. Akreditifli Ödeme

Akreditifin günümüzdeki modern uygulaması ile 19. yüzyılın ilk yarısında yani 1840'lı yıllarda Londra'da faaliyet gösteren bankalar tarafından dış ticaret ile ilgili ödemelerin gerçekleştirilebilmesi amacı ile kullanılmaya başlandığı görülmektedir. Zamanla işlem hacminin artması ile beraber akreditif kapsamındaki ödemelerin belirli kurallara göre yapılması benimsenerek Uluslararası Ticaret Odası tarafından "Akreditiflere ilişkin Bir Örnek Uygulamanın" ilki 1933 yılında yayımlandı (Durukanoğlu, 2008:129).

İhracat ve ithalat işlemlerinde en yaygın olarak kullanılan ödeme şekli akreditiftir. Bu ödeme şeklinde mal bedelinin ödenmesi, bir veya birden fazla banka tarafından garanti altına alınmış olması nedeniyle, ihracatçının menfaatleri önceki ödeme şekillerine göre çok daha iyi korunur (Karafakıoğlu, 2005:163).

Bu sistem, diğer yöntemlere göre daha pahalı olmasına karşın, en güvenilir olanıdır. Hem satıcıya hem de alıcıya çeşitli faydalar sağlamaktadır. Mal bedelinin banka taahhüdünde olması, transfer riskinin büyük ölçüde ortadan kalkması, satıcı ve alıcının kredi imkanı elde etmesi, gerekli şartların yerine getirilmesinin (belgelerin incelenmesi) bankaca sağlanmış olması bu faydalar arasındadır (Hatipoğlu, 1994:69-70).

Akreditif işlemleri sürecinin basit bir biçimde şu şekilde açıklanması mümkündür:

Genellikle bir akreditif işleminde dört taraf vardır. Bunlardan birincisi, “**Akreditif Amiri**” ihracatçı lehine bir akreditifin açılmasını talep eden, ihracatçının yurtdışında olan müşterisidir. İkincisi ise, “**Amir Banka**” dır. Amir Banka akreditif amirinden aldığı emirle satıcı lehine akreditif açar ve mal bedelinin ödenmesini taahhüt eder. Amir banka akreditif açtıktan sonra bu durumu, lehine akreditif açılan ihracatçının ülkesindeki bir “**Muhabir Bankaya**” akreditif şartları ile birlikte, bildirir. Ancak muhabir bankanın, yani akreditif işlemlerinde yer alan bu üçüncü tarafın genellikle mal bedelini ödeme yükümlülüğü yoktur. Sadece akreditif işlemlerinde aracılık etmek ile yetinir. Akreditif işlemlerinde yer alan dördüncü ve sonuncu taraf ise şüphesiz ihracatçı yani “**Akreditif Lehdarıdır**”. Akreditif Lehdarı, muhabir banka tarafından kendisi lehine bir akreditifin açıldığı haberinin bildirilmesi üzerine, malın alıcı tarafından teslimini ve mülkiyetinin devralınmasına imkânını veren belgeleri, malların sevk edilmesinden sonra bu bankaya akreditif koşullarına uygun olarak teslim eder ve mal bedeli kendisine ödenir (Karafakıoğlu, 2005:163).

Esas itibarı ile yukarıda açıklanan biçimde cereyan eden akreditif muameleleri, gösterdikleri özelliklerine göre çeşitli bakımlardan sınıflandırılabilirler. Belli başlı akreditif şekilleri şunlardır (Kaya, 2003:92):

- **Basit Akreditif:** Basit akreditifte, lehdarın bankadan parasını alabilmesi bir edimde bulunmasına bağlı değildir. Lehdar akreditif meblağını süresi içerisinde bankadan tahsil edebilir. Bunun için konşimento, sigorta poliçesi, fatura vb. bir

belgeyi bankaya sunması gerekmez. Banka vadesi geldiği zaman bir karşılık beklemeden lehdara ödeme yapar (Kaya, 2003:93).

- **Belgeli Akreditif:** Belgeli akreditifte lehdarın akreditif bedelini tahsil edebilmesi için öncelikle malların sevk edilmiş olması ve bu malları temsil eden belgeleride bankaya sunmuş olması gerekir. Burada bankanın ödeme yapabilmesi akreditif mektubunda belirtilen belgelerin bankaya sunulmasına bağlıdır (Kaya, 2003:93).

- **Dönülemez Akreditifler:** Dönülemez akreditiflerde akreditif amiri ve amir banka, akreditif lehdarının onayını almadan akreditif şartlarını değiştiremezler veya akreditiften cayamazlar (Karafakıoğlu, 2005:166). Akreditifli işlemleri içerisinde en çok tercih edilen akreditif türüdür (Bağrıaçık, 1996:131).

- **Dönülebilir Akreditif:** Açılmış olan bir akreditifin akreditif amiri ve amir banka tarafından iptal edilmesi ya da şartlarının değiştirilmesi her an mümkündür. Bir akreditif emrinde eğer dönülemez olduğu belirtilmemişse, o akreditif dönülebilir bir akreditif sayılır (Karafakıoğlu, 2005:166). Açılan bir akreditifte kontrol edilecek ilk şartlardan biri akreditifin dönülebilir ya da dönülemez olduğudur (Bağrıaçık, 1996:131).

- **Devredilebilir Akreditif:** Devredilebilir akreditifler lehdarı tarafından bir üçüncü şahsa devredebilen akreditiflerdir. Bir akreditifin devredilebilmesi için akreditif emrinde bu konunun açıkça belirtilmiş olması gerekir. Aksi takdirde açılmış olan akreditifin lehdar tarafından bir üçüncü şahsa devredilmesi mümkün değildir (Karafakıoğlu, 2005:166).

- **Teyitsiz Akreditif:** Teyitsiz Akreditiflerde ihracatçının bankasının herhangi bir ödeme sorumluluğu bulunmamaktadır. Tahsil vesaikini amir bankaya göndermek ile yükümlülüğünü yerine getirmiş olmaktadır. Teyitsiz akreditif ihracatçı için yeterli güvence sağlamakta olup, bu tür akreditifler ülke ve transfer risklerini tam olarak karşılayamamaktadır (Kaymakçı vd., 2007:335-336).

- **Teyitli Akreditif:** Teyitli Akreditifte ise, satıcı sevk evrakını bankasına ibraz ettiği zaman mal bedelini tahsil edebilmektedir. Teyitli Akreditiflerde her türlü ödememe

riskine karşılık banka garantisini içermektedir. Teyitli Akreditifin ihracatçı için diğer bir avantajı da akreditif vadesinin satıcının ülkesinde dolmasıdır. Teyitli Akreditif de, alıcı evrak gönderme süresinden istifade yolu ile ödemeyi geciktirebilmektedir (Kaymakçı vd., 2007:336).

- **Red Clause Akreditif:** Bu tür akreditifte akreditif talimatında belirtilen özel bir hükme dayanarak muhabir banka, ihracatçı sevk belgelerini ibraz etmeden önce avans ödemesinde bulunur. Bu tür akreditife “redclause” denme sebebi ise akreditif mektubunda talimatın kırmızı mürekkeple yazılmasıdır (Şenalp, 2012).

Ülkemizde bazı tarımsal ürünlerin bedellerinin ödemesinin yapılmasında (red clause akreditifler) kullanılmaktadır (Hatipoğlu, 1994:77).

- **Green Clause Akreditif:** Bu tip akreditiflerde malların mülkiyeti bankaya verilmesi nedeniyle ithalatçı güvence altına alınmış olur. Diğer taraftan ise ihracatçı firmada düşük maliyetli fon kaynağından yararlanmış olur (Durukanoglu, 2008:152).

Green clause akreditifte ihracatçının malları sevk etmesinden önce akreditiften tahsilat yapmasına olanak tanınmaktadır (ALOMALİYE, 2012).

- **Vadeli Akreditif (Deferred Payment Credit):** Akreditifin öngördüğü vesaikin, koşullara uygun bir şekilde ibraz edilmesi karşılığında, vesaik tutarının akreditifte belirlenen süre sonunda lehbara ödeneceğini taahhüt eden bir akreditif türüdür. Bu akreditif ithalatçıya satın aldığı malların gümrüğe gelmesinden itibaren veya ithalinden sonra bedelinin satıcıya ödenmesine imkân sağlar (TOBB, 2002:313).

- **Karşılıklı (Back to Back) Akreditif:** Karşılıklı akreditif ihracatçının lehine açılan akreditifin devredilebilir olmadığı durumda ya da devredilse bile devir işleminin gerektirdiği ticari şartları sağlamadığı zaman kullanılır (Bağrıaçık ve Yıldırım, 2008:40).

Bu ödeme şeklinde ilk akreditif amiri, açılan ikinci akreditif lehtarını bilmemektedir. Dolayısıyla kendisine gönderilen malla ilgili olarak hazırlanan hiçbir vesikada bu lehtarın ismi görünmemektedir (Yarbaşı ve Gürtan, 2012:152).

Karşılıklı akreditif, riski yüksek olması nedeni ve komisyonu da yüksek olmasına karşın, bankalarca sınırlı kalan bir uygulamadır (Hatipoğlu, 1994:78).

- **Teminat Akreditifi (Standby L/C):** Şimdiye kadar anlatılan akreditif türlerinde, bir edimin ve bir işin yapılması karşılığında akreditif açılıyordu ve şartlara uygun olarak evrak ibraz edildiğinde ise ödeme yapılıyordu. Standby akreditifde ise üstlenilen edimin (işin) yerine getirilmediği durumlarda akreditif kullanılmaktadır. Standby akreditif bir banka teminat mektubu niteliğini taşır (Bağrıaçık, 1996:141-142).

- **Rotatif-Döner Akreditif (Revolving Credit):** Bu tip akreditif genellikle belirli bir müşteriden sürekli ya da yüksek tutarlı alımlarda kullanılır. Böylece hem işlemlerin tekrarlanması külfetinden kurtulma, hem de yüksek miktarda siparişin fiyat avantajından yararlanma imkânından yararlanılmış olunur. Revolving akreditifler şartları çerçevesinde, akreditif tutarının tamamı veya bir kısmı kullanıldıkça, bir değişikliğe gerek kalmadan aynı tutar için vade içerisinde kendiliğinden yenilenirler (Hatipoğlu, 1994:75).

1.4.5. Kabul Kredili Ödeme

Mal bedelinin belli bir vadede ödenmesini taahhüt eden ve bu ödemeye bir poliçenin araç olduğu ödeme şeklidir. Bir başka ifadeyle kabul kredisi satılan malın bedelinin bir poliçeye bağlandığı ve vadesi geldiği zaman satıcıya ödendiği bir ödeme şeklidir (İGEME, t.y.:85).

Poliçe, alacaklı tarafından borçlu üzerine keşide edilen ve belirli bir tutarın belirli bir süre içinde veya ibrazında üçüncü şahsa ya da emrine ödenmesi talebini kapsayan bir ödeme emridir. Poliçede esas itibarı ile 3 kişi vardır. Poliçeyi düzenleyene keşideci, borçluya muhatap, bedelin ödeneceği şahsa lehdar denir. Ancak keşideciyle lehdarın aynı kişi olması da mümkündür. Bu durumda ihracatçı hem keşideci, hem de lehdar, ithalatçı ise muhatap olur. İhracatçının düzenlemiş olduğu poliçe ithalatçı ile aralarındaki anlaşmaya istinaden genellikle ithalatçı tarafından kabul edilir, ithalatçı bankası tarafından da aval verilir. Amir bankanın

aval vermesi durumunda ise ithalatçının amir bankada gayrinakdi bir kredisinin olması gerekir. Kabul kredide ithalatçı firmanın ihracatçı firmaya faiz ödemesi de söz konusu olabilir. Bu durumda ise faiz için ayrı bir poliçe düzenlenir (Ataman ve Sumer, 2000:31-32).

Kabul kredili akreditif kullanımında ihracatçı sevk vesaikine ek olarak teyitli akreditifde kendi bankası adına teyitsiz akreditifde ithalatçının bankası adına genellikle vadeli bir poliçe tanzim eder. Tanzim edilmiş olan bu poliçe kırdırılabilir. Akreditifde teyit veren banka vade sonunda mal bedelini ödemek ile yükümlüdür. Ancak teyit vermemişse ödeme konusunda herhangi bir yükümlülüğü olmaz. Amir banka vadesinde ödeme yapan ihracatçı bankasına ramburse etmek ile yani ödeme yapmakla yükümlüdür. Poliçe vadesi tespit edilirken hiçbir zaman bizim kambiyo mevzuatına göre fiili ihraç tarihinden itibaren 180 günlük döviz getirme süresi aşılmamalıdır. Aşılacak ise, kredili ihracat prosedürüne sokmak gerekir. İhracatçı firma eğer isterse poliçesini vade sonuna kadar saklar ya da ciro edebilir. Eğer akreditif aynı zamanda teyitli ise teyit bankası ihracatçı bankasının kabul ettiği poliçeyi vadesi geldiği zaman lehdara ödemek zorundadır. Amir bankada vadesi geldiği zaman ödeme yapan ihracatçı bankasını ramburse etmek zorundadır. Açılan bir akreditifin metninde kabul kredili olduğu açıkça belirtilmesi gerekir (Bağrıaçık ve Yıldırım, 2008:37).

1.4.6. Konsinyasyon (Consignations-Konsinye Satış ile Ödeme)

Konsinye ihracat, ileri bir tarihte satılmak için dış alıcılara, komisyonculara veya dış ülkelerdeki şube ve temsilciliklere emaneten mal gönderilmesidir. Satılmak üzere gönderilen malları teslim alan ilgili kişi veya kuruluşlar malı rayiç değerinden satar, komisyon vb. giderleri satış gelirinden düşer ve kalan tutarı yetkili banka aracılığı ile döviz cinsinden ihracatçıya yollarlar. Konsinye satışta ihracatçı firmanın varlığı dış pazarda açıkça görülmekle beraber, satışta kesinlik olmaması nedeniyle de risk sözkonusudur (Hatipoğlu, 1994:65).

Konsinye ihraç talepleri, ihracatçı birliklerine yapılmakta olup ihraç izinlerinde süre ise 90 gündür. Konsinye gönderilen mallar, fiili ihraç tarihinden itibaren bir yıl içinde satılması gerekir (MEGEP, 2008:260).

Beklemeden kaynaklanan zararlar ihracatçı hesabına kaydedilir. Ayrıca malın satılıncaya kadar her an için satıcıya, alacak ve satış masrafları dikkate alınmaksızın, geri gönderilmesi ihtimali vardır. İhracatçının malı, kontrolü olmadan ülke dışında politik nedenlerle kambiyo kısıtlamalarından ve hatta iklim sebebi ile doğacak riskler altında kalmaktadır. Bu durumda, satıcının elinde bir kambiyo senedi bulunmadığı gibi, alıcının kusurlarından doğabilecek zararını karşılayacak bir garantisi de bulunmamaktadır. Konsinye satışlarda bedellerin gönderilmesi ve satış türünün ortaya çıkardığı problemler açık hesaptaki ile hemen hemen aynıdır. Konsinye satışların riskli olması nedeni ile uygulamada “müşterek hesap” denilen ve konsinye satışların kısmen garanti altına alan yeni bir satış şeklinin doğmasına sebep olmuştur. Bu şekilde yapılan ihracat yine konsinye olmakla beraber, konsinyatör tarafından ihracatçıya asgari bir satış fiyatı garanti edilir ve bu fiyatla satış fiyatı arasındaki farkın giderler düşüldükten sonra kalan kısmı ise ihracatçı ve alıcı (konsinyatör) arasında paylaşılır (Hatipoğlu, 1994:65-66).

Konsinye ve müşterek hesap yolu ile yapılan ihracat genellikle, bir piyasaya ilk defa giren ve tanıtılmak için gönderilen mallarla, niteliği itibarı ile satışı daha uzun süren, çürüyebilir ve bozulabilen malları kapsamına alır (Kaya, 2006:37).

1.5. Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Dış ticaret, bir ülkenin ihracat ve ithalat işlemlerinin bütünüdür. İhracat ve ithalatın tek düzen hesap planına uyumlu olarak gerçekleştirilebilmesi için dış ticaret ile ilgili muhasebe işlemlerinin, muhasebe standartlarına uygun olarak yapılması gerekmektedir.

Aşağıda ihracat ve ithalat çeşitlerinin muhasebeleştirilmesi işlemlerine açıklamalı olarak yer verilecektir.

1.5.1. İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İhracatın ekonomik büyüme ve kalkınma sürecinin sürükleyici bir gücü olduğu, bir çok araştırmacı tarafından kabul edilmektedir. İhracat odaklı büyüme, ihracat ve dış ticaretin bir ülkenin kalkınması ve ekonomik büyümesinde merkezi rol oynadığı bir ekonomik kalkınma stratejisi olarak tanımlanmaktadır (Çetin ve Ecevit, 2008:115-132).

İhracat, rekabet avantajlarından yararlanma olanağı sağlar. Ayrıca içeride ve dışarıda çeşitli yeni fırsatlar ortaya çıkarır. İşgücü maliyetlerinin düşürülmesi, yerli mallara dış talebin artmasıyla bunun yeni yatırımları uyarması, böylece bu sektörler daha çok yatırımların yapılması, uzmanlaşma ve karşılaştırmalı üstünlüklerden yararlanma bu fırsatlara verilebilecek bazı örnekler arasındadır (Aktaş, 2009:35-47).

Ülke ihracatını arttırmak isteyen başta dış ticaret politikalarını şekillendiren hükümet yetkilileri ve bürokratları olmak üzere geleceğin daha rekabetçi bir dünya ekonomisi ortamında hayatta kalma mücadelesi vermesi gereken ihracatçıların, ürün ve pazar araştırması yönünde çaba sarf etmeleri önem arz etmektedir. Bu çerçevede ihracat bürokrasisinin azaltılması ile birlikte ihracatçılar dış pazarlar hakkında eğitime tabi tutulabilir. Ayrıca ihracata yönelik verilen teşvikler, pazar araştırması ve ürün geliştirmesine yönelik olacak şekilde yeniden düzenlenebilir (Değer ve Genç, 2010:66-85).

1.5.1.1. Peşin İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Banka aracılığıyla yapılan peşin ödemede, ithalatçı ihracatçıyı finanse etmiş olur. Peşin ödemede uygulamalar: havale ile ödeme şeklinde, nakit ödeme şeklinde, prefinansman şeklinde ve red clause akreditif şeklinde olabilir (Gültekin ve Savcı, 2010:114).

Peşin ihracat işlemlerinde ilk önce yurt dışındaki alıcı firma tarafından mal bedeli ihracatçı firmaya transfer edilir. Bu durumda gelen mal bedeli tutarı döviz alış kuru ile Türk Lirasına çevrilerek aşağıdaki şekilde kayda alınır.

_____ / _____		
102 BANKALAR		XXX
102.01.....Bankası		
	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	XXX
	340.02.....Alınan Sipariş Avansları	
_____ / _____		

Giderlerini fiili maliyet yöntemi ile izleyen ve 7/A seçeneğini kullanan bir firmada ihracat için yapılan giderler, gerçekleşen tutarlar üzerinden 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabına kaydedilir.

_____ / _____		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİD.		XXX
760.03 Dış. Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
	102 BANKALAR	XXX
	102.01.....Bankası	
_____ / _____		

Alınan sipariş avansına ait ihracat siparişi tamamlanıp yurt dışına teslim edildiği zaman aşağıdaki şekilde kaydedilir.

_____ / _____		
120 ALICILAR		XXX
120.02.....Firması		
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR	XXX
	601.01.....İhracatı	
_____ / _____		

Alınan sipariş avansının, ihracatının gerçekleştirilme işleminden sonra kapanışı aşağıdaki şekilde kaydedilir (Karacan, 2010:396-397).

_____ / _____	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	XXX
340.02 Alınan Sipariş Avansları	
612 DİĞER İNDİRİMLER	XXX
612.09 İhracat Kur Farkı Giderleri	
120 ALICILAR	XXX
120.02.....Firması	
_____ / _____	

1.5.1.2. Mal Mukabili İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İhracat bedelinin, ithalatçı firmanın malı teslim aldıktan sonra ödenmesidir. Bu şekilde yapılan ihracat bir tür kredili satış gibidir. Çünkü fiili ihracat tarihiyle tahsilat tarihi birbirinden farklıdır.

Bu ihracat şeklinde, ihracatçı malları ve mallar ile birlikte ilgili fatura ve diğer belgeleri ithalatçıya gönderir. Daha sonra ise ithalatçı malları teslim aldıktan sonra mal bedelini ihracatçıya transfer eder.

Örnek: A ihracatçı firması ile yurt dışındaki B firması arasında 50.000 dolarlık X malı ihracatı için sözleşme yapılmıştır. İhracatla ilgili işlemler tamamlanmış ve mallar B firmasına 10 Ekim tarihinde ihraç edilmiştir. İhracatın ödeme şekli ise mal mukabilidir. Fiili ihraç günü 1 Dolar = 1,20 TL'dir. İhraç bedeli 20 Kasım tarihinde tahsil edilmiştir (Gültekin ve Savcı, 2008:110-111).

_____ / _____	
120 ALICILAR HS.	60.000
120.03 Yurt Dışı Alıcılar	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS.	60.000
601.01. Mal ve Hizmet Satışı	
.... Nolu fatura ve nolu ihracat gümrük beyannamesi ile yapılan ihracat kaydı.	
_____ / _____	

_____ / _____	
102 BANKALAR HS.	59.000
102.01.02. Yabancı Paralar Hesabı	
102.01.02.01.01. Dolar Hesabı	
612 DİĞER İNDİRİMLER	1.000
612.02.02. İhracat Kur Farkı İnd.	
120 ALICILAR HS.	60.000
120.03. Yurt Dışı Alıcılar	
Mal mukabili ihracat bedelinin tahsili.	
_____ / _____	

1.5.1.3. Akreditifli İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Akreditif, ödeme şekline göre vadeli akreditif, görüldüğünde ödemeli akreditif (sight akreditif) ve kabul kredili ödeme şeklinde yapılan ihracat olarak sınıflandırılır (Karacan, 2010:400).

Vadeli akreditifte, ihracatçı önce yurtdışındaki alıcıya proforma fatura gönderir. Buna karşılık alıcı tarafından akreditif açılır. Alıcının açtığı akreditif aracı banka vasıtası ile ihracatçının eline ulaştığı zaman, malların ihracatçı tarafından alıcıya sevki yapılır.

Daha sonra ihracatçı tarafından akreditif koşullarına göre düzenlenen vesaik ile aracı bankaya müracat edilir. Aracı banka tarafından vesaikin akreditif koşullarına uygun olup olmadığı kontrol edilerek vesaikin alıcı firmaya gönderilmesi ile aşağıdaki kayıt yapılır (Bedestenci ve Canitez, 2008:319).

_____ / _____	
120 ALICILAR	XXX
120.01.....Firması	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR	XXX
601.02.....İhracatı	
_____ / _____	

Akreditifin vadesi geldiğinde aracı banka tarafından akreditif bedeli ihracatçı firmaya ödenir. İhracatçı firma tarafından yapılan tahsilatın kaydı şöyle olacaktır (Karacan, 2010:400):

_____ / _____		
102 BANKALAR		XXX
102.01.....Bankası		
120 ALICILAR		XXX
120.03.....Firması		
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		XXX
601.02.....Kur Farkları		
_____ / _____		

Görüldüğünde Ödemeli Akreditif (Sight Akreditif); Gerekli olan belgelerin görülerek lehdara ödemede bulunulması şartı ile açılan akreditif türüne “görüldüğünde ödemeli akreditif” denir. Buna göre alıcı firmanın açtığı akreditifin bilgileri aracı banka vasıtası ile ihracatçının eline ulaştığı zaman, mallar ihracatçı tarafından ithalatçıya sevk edilir. Daha sonra ihracatçı tarafından akreditif koşullarında belirtilmiş olan belgeler tanzim edilerek aracı bankaya müracat edilir. Aracı banka tarafından vesaikin akreditif koşullarına uygun olup olmadığı kontrol edilerek ihracatçıya ödeme yapılır.

Örneğin 7.000,- Dolar tutarında akreditif açılmıştır (\$ 1,18 TL’dir). Akreditif bedeli tahsil edildiğinde aşağıdaki kaydın yapılması gerekir.

_____ / _____		
102 BANKALAR		8.260
102.01...Bankası		
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		8.260
601.01.Mamul Satışları		

Akreditif bedelinin tahsil edilmesi (7.000,-Dolar x 1,18 TL).

_____ / _____

Akreditifli ihracat işlemlerinde de ihracat ile ilgili olan giderlerin 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Akreditifli ihracat işlemlerinde sadece mal bedelinin tahsilatı maddesinde değişiklik olmaktadır (Bedestenci ve Canitez, 2008:320-321).

Kabul kredili ödeme şeklinde ihracat; İthalatçı firmanın ihracatçı tarafından düzenlenmiş olan poliçeyi kabul etmesiyle birlikte malların gümrükten çekilebildiği ödeme şeklidir (Gültekin ve Savcı, 2008:113). Kabul kredili ihracat işlemlerinde ihracatçı firma tarafından malların alıcıya sevki yapılır ve malların faturası ile birlikte diğer ilgili vesaikin yanı sıra poliçe de alıcı firmaya banka aracılığıyla gönderilir. Bu durumda ihracatçı firma satış faturası tutarını döviz alış kuru üzerinden Türk Lirası'na çevirerek aşağıdaki şekilde kaydeder (Bedestenci ve Canitez, 2008:323).

_____ / _____		
120 ALICILAR		XXX
120.02.....Firması		
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR	XXX
	601.02.....İhracatı	
_____ / _____		

Kabul kredili ödeme şeklinde, ihracatçının göndermiş olduğu poliçelerin, ithalatçı tarafından kabul edilmesi durumunda aşağıdaki yevmiye kaydı düzenlenir.

_____ / _____		
121 ALACAK SENETLERİ		XXX
121.02.Yabancı Paralı Alacak Senetleri (YPAS)		
121.02.001 Portföydeki YPAS		
	120 ALICILAR	XXX
	120.02.....Firması	
_____ / _____		

Yurt dışı alıcının imzaladığı (kabul ettiği) portföydeki yabancı para cinsinden düzenlenen poliçe vadesi gelmeden önce portföydeki Yabancı Para Alacak Senetleri (YPAS) hesabından, tahsildeki YPAS hesabına devredilir. Senet ise bankada vadesi gelenene kadar tahsilde bekletilir.

_____ / _____	
121 ALACAK SENETLERİ	XXX
121.02.Yabancı Paralı Alacak Senetleri (YPAS)	
121.02.002. Tahsildeki YPAS	
121 ALACAK SENETLERİ	XXX
121.02 Yabancı Paralı Alacak Senetleri(YPAS)	
121.02.001 Porföydeki YPAS	
_____ / _____	

Yurt dışı ithalatçı firmanın imzaladığı Portföydeki yabancı para cinsinden düzenlenen poliçe vadesi geldiği zaman tahsil edilir. Senet tahsil edildiğinde işlem günündeki döviz kuru esas alınarak aşağıdaki gibi kaydedilir (Karacan, 2010:401-402).

_____ / _____	
102 BANKALAR	XXX
102.02.....Bankası	
121 ALACAK SENETLERİ	XXX
121.02 Yabancı Paralı Alacak Senetleri(YPAS)	
121.02.002 Tahsildeki YPAS	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR	XXX
601.02.....Kur Farkları	
_____ / _____	

1.5.1.4. Vesaik Mukabili İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İhracat bedelinin ödenebilmesi için, ihracat ile ilgili olan belgelerin ithalatçı firmaya teslimini öngören ödeme şeklidir (Gültekin ve Savcı, 2008:111).

Vesaik mukabili ihracat işlemlerinde, önce mallar ihracatçı tarafından yurt dışındaki alıcıya sevk edilir; daha sonra malların faturasıyla beraber diğer ilgili vesaik de banka aracılığıyla yurt dışındaki alıcıya gönderilir. Alıcı firma mal bedelini transfer ederek vesaikini bankadan alır. Bu durumda ihracatçı firma gelen mal bedelini döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek 102 nolu hesaba borç, 601 nolu hesaba alacak olarak kaydeder.

Örnek: 4.000,- \$ tutarında mal bedeli transfer edilmiştir. Dolar kuru 1,19 TL'dir.

_____ / _____	
102 BANKALAR	4.760
102.01.....Bankası	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	4.760
601.01.Mamul Satışları	
Mal bedelinin tahsil edilmesi (4.000,-\$ x 1,19 TL).	
_____ / _____	

Eğer fatura tarihi itibariyle kayıt yapılır ise önce 120 no'lu hesabın borçlandırılması gerekmektedir. Bu durumda aşağıdaki gibi kayıt işlemi yapılır.

Örnek: 4.000,- \$ tutarında mal bedeli transfer edilmiştir. Dolar kuru: 1,19 TL'dir.

_____ / _____	
120 ALICILAR	4.760
102.02. Yurt Dışındaki Alıcılar	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	4.760
601.01. Mamul Satışları	
Mal bedelinin tahsil edilmesi (4.000,- \$ x 1,19 TL).	
_____ / _____	

Vesaik mukabili ihracat işlemlerinde de ihracat ile ilgili olan giderlerin 760 nolu hesaba kaydı, 631 nolu hesaba yansıtılması ve kapanış kayıtları ile KDV mahsubu kayıtları peşin ihracat bölümünde gösterildiği gibi yapılmaktadır (Bedestenci ve Canitez, 2008:322-323).

1.5.1.5. Kabul Kredili İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kabul kredili ödemede ithalatçı malı çekmeden önce ihracatçının konvertibl bir döviz cinsi veya Türk Parası üzerinden düzenlemiş olduğu poliçeyi kabul etmek zorundadır. Düzenlenen poliçelerin yurt içindeki ya da yurt dışındaki bankalara 180 gün içinde iskonto ettirilmesi gerekir (Kızıl ve Şoğur, 1997:202).

İthalatçı firmanın, ihracatçı firma tarafından keşide edilen poliçeyi kabul ederek malları gümrükten çekmesine olanak sağlayan bir ödeme şeklidir (Gürsoy, 2010:106).

Kabul kredili ihracat işlemlerinde ihracatçı firma tarafından mallar alıcıya sevk edilir ve malların faturasıyla beraber diğer ilgili vesaikin yanı sıra poliçe de alıcı firmaya banka aracılığıyla gönderilir. Bu durumda ihracatçı firma satış faturası tutarını döviz alış kuru üzerinden Türk Lirası'na çevirerek 120 nolu hesaba borç, 601 nolu hesaba alacak olarak kaydeder.

Örnek: 9.000,- \$ tutarında ihraç bedeli faturalandırılmıştır. Dolar kuru: 1,20 TL'dir.

_____ / _____	
120 ALICILAR	10.800
120 01 Yurtdışı Alıcılar	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	10.800
601 01 Mamul Satışları	
Satış faturasının kaydı (9.000.-\$ x 1,20 TL).	
_____ / _____	

Alıcı firma gönderilen poliçeye kabul şerhini koyarak vesaikini bankadan alır. Bu durumda ihracatçı firma poliçe tutarı kadar 121 nolu hesaba borç, 120 nolu hesaba ise alacak kaydeder. Fakat yine aynı madde de, ihraç tarihiyle poliçenin alıcı tarafından kabul edildiği tarih arasındaki kur farkı, 601 nolu hesaba alacak olarak kaydedilir (Bedestenci ve Canitez, 2008:323).

Kabul kredili ödeme şeklinde, ihracatçının gönderdiği poliçelerin, ithalatçı tarafından kabulü halinde aşağıdaki yevmiye kaydı düzenlenir (Gürsoy, 2010:108).

Örnek: Poliçenin kabul tarihinde dolar kuru 1,20 TL'dan 1,21 TL'na yükseldiği için 90,- TL kur farkı ortaya çıkmaktadır.

_____ / _____	
121 ALACAK SENETLERİ	10.890
121.01 Portföydeki Alacak Senetleri	
120 ALICILAR	10.800
120.02 Yurtdışı Alıcılar	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	90
601.02 Kur Farkları	

Poliçenin alıcı tarafından kabulü (9.000\$ x 1,21 TL).

_____ / _____

Poliçenin vadesi geldiğinde ihracatçı firma cüzdanındaki poliçeyi tahsile gönderir. Bu durumda poliçe tutarı 121 nolu hesaba borç ve alacak kaydedilir, poliçe tahsil edilinceye kadar ihracatçıya ait olduğu için poliçeyi tahsile koyma işleminin 121 nolu hesabın alt hesaplarında izlenmesi gerekmektedir.

_____ / _____	
121 ALACAK SENETLERİ	10.890
121.02 Tahsildeki Alacak Senetleri	
121 ALACAK SENETLERİ	10.890
121.01 Portföydeki Alacak Senetleri	
Poliçenin bankaya tahsile verilmesi (9.000\$ x 1,21 TL).	
_____ / _____	

Poliçe bedeli tahsil edildiğinde, tahsil tutarı kadar 102 nolu hesaba borç, 121 nolu hesaba bakiyesi kadar alacak kaydedilir. Yine aynı madde de poliçenin tahsil edildiği tarihteki döviz alış kuru ile poliçenin alıcı tarafından kabul edildiği tarihteki döviz alış kuru arasındaki kur farkı kadar 601 nolu hesaba alacak olarak kaydı yapılır (Bedestenci ve Camitez, 2008:324).

Yurt dışı ithalatçı firmanın imzaladığı Portföydeki Yabancı Para Cinsinden düzenlenmiş olan poliçe (senet) vadesi geldiğinde tahsil edilir (Gürsoy, 2010:109).

Örnek: Poliçe bedelinin tahsil edildiği tarihte dolar kuru 1,22 TL olduğu için (1,22 TL-1,21 TL) 90,- TL kur farkı ortaya çıkmaktadır.

_____ / _____	
102 BANKALAR	10.980
102.01 ..Bankası	
121 ALACAK SENETLERİ	10.890
121.02 Tahsildeki Alacak Senetleri	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	90
601.02 Kur Farkları	
Poliçenin tahsil edilmesi (9.000\$ x 1,22 TL).	
_____ / _____	

Kabul kredili ihracat işlemlerinde de ihracatla ilgili giderlerin 760 nolu hesaba kaydı ve 631 nolu hesaba yansıtılması ile KDV mahsubu ve dönem sonu kayıtları peşin ihracat bölümündeki gibi yapılmaktadır. Kabul kredili yapılan ihracat

işlemlerinde sadece mal bedelinin tahsilatıyla ilgili maddelerde değişiklik olmaktadır (Bedestenci ve Canitez, 2008:324-325).

1.5.2. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İthalat kavramını dar ve geniş anlamda ele almak mümkündür. **Dar anlamda ithalat kavramı;** bir ülkenin başka ülkelerde üretilmiş olan malları döviz karşılığında satın almasıdır. **Geniş anlamda ithalat kavramı;** bir ülkenin kendi gümrük sınırları dışarısında üretilen malların, hizmetlerin, sermayenin veya fikri mülkiyet haklarının belirli bir bedel karşılığı veya bedelsiz olarak yurda getirilmesidir. Bir ülkenin ithalat politikasını ve ithalat işlemlerinin çerçevesini ithalat rejimi belirler. İthalat rejiminin amacı; ithalatın ülke ekonomisi yararına ve uluslararası ticaretin gereklerine uygun olarak düzenlenmesini sağlamaktır. İthalat, ithalat rejimi kararları ve bu kararlara dayanılarak çıkarılacak tebliğler, yönetmelikler ve ilgili kuruluşlara verilecek olan talimatlar, çok taraflı ya da iki taraflı anlaşmaların hükümleri çerçevesinde yürütülür (Gültekin ve Savcı, 2010:127-128).

FOB teslim şekli dışındaki yapılan ithal başvurularında proforma faturalarda, mal, navlun ve sigorta bedeli ayrı belirtilir. Navlun ve sigorta bedelleri ile bunlara ait farklarla ilgili işlemler kambiyo mevzuatına tabidir.

İthal edilen ürünün, ithalatından önce G.T.İ.P *Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu* izlenerek, ürün için uygulanan ve muafiyet bulunan vergi oranlarının tespiti yapılır. İthalatın maliyeti çıkarılır (Gürsoy, 2010:136).

İthalat Rejim Kararları ve İthalat Yönetmeliğine göre vergi numarasına sahip olan her gerçek ve tüzel kişi ithalat işlemini yürütebilir.

Kamu ahlakı, kamu düzeni veya güvenliği, insan, hayvan ve bitki sağlığının korunması, sınai ve ticari mülkiyetin korunması amacı ile yapılan düzenlemelerin dışında kalan malların ithali serbest bırakılmıştır.

İthalat Rejimi Kararı ekinde ithal edilen malların Gümrük Vergisi(Ortak Gümrük Tarifesi Oranları) Toplu Konut Fonuna tabi olup olmadıkları ve fon tutarları

açıklanmaktadır. İthal edilen malların Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon Cetvelinden tesbit edilir.

İthalat işleminde kambiyo mevzuatı hükümleri saklı kalmak kaydı ile, ithalat yapmak isteyen kişiler ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde almaları gereken belgelerle beraber doğrudan gümrük idaresine başvururlar. (Ayrıca, yurtdışındaki ihracatçı firma ile anlaşma yapılması ve ihracatçı firmadan proforma faturasının temin edilmesi gerekmektedir.) Proforma faturada ithal edilen malın teslim şekline göre mal bedeli, sigorta, navlun gibi konular açık olarak belirtilecektir.

Gümrük idareleri ithal olunan maddelere ait faturaların bir sureti üzerine, maddenin cinsi, tanımı, GTİP, GB tarih ve sayısını, fiili ithal tarihini, teslim şeklini kaydeder ve onaylayarak ithalatçıya verirler. Müsaadeye tabi maddelerin ithalinde ise proforma faturayla Müsteşarlığa müracaat edilir (Kızıl ve Şoğur, 1997:193).

Genel olarak ithalat işlemlerinin muhasebe kayıtlarında; stokla ilgili olan ithalatın maliyetine dâhil edilecek mal bedeli ve girdiler, ithalatın tamamlanması sürecine kadar 159. Verilen Sipariş Avansları hesabında izlenir. Maddi duran varlıkla ilgili ithalatın maliyetine dâhil edilecek mal bedeli ve girdiler ise ithalatın tamamlanması aşamasına kadar 259. Verilen Avanslar hesabının alt hesaplarında toplanır.

İthalat işlemi tamamlandıktan sonra 159. Verilen Sipariş Avansları hesabında biriken tutarlar ilgili stok hesaplarına, 259. Verilen Avanslar hesabında biriken tutarlarsa ilgili Maddi Duran Varlık hesaplarına aktarılır ve Verilen Avans hesapları kapatılır (Karacan, 2010:404).

1.5.2.1. Peşin İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Peşin ödemede ithalat gerçekleşmeden önce ithalatçı mal bedelini ihracatçıya gönderir veya öder. İhracatçı mal bedelini tahsil ettikten sonra malı ithalatçıya gönderir. Mal bedelinin ödenme şekli; havale şeklinde, nakit olarak, prefinansman olarak ya da Red Clause'lu akreditif şeklinde yapılabilir (Kızıl ve Şoğur, 1997:194). Bu tür ödeme şeklinde ithalatçı ithalat bedelini yurt dışındaki satıcıya transfer eder.

Transfer edilince, işlem günündeki döviz kuru ile transfer edilen miktar çarpılır ve 159 Verilen Sipariş Avansları (159.02 Yurt Dışı Sipariş Avansları) Hesabı borçlandırılır. 102 Bankalar Hesabı (102.02 Yabancı Paralar) ise alacaklandırılır.

Malların bedeli yurtdışındaki satıcıya transfer edildikten sonra satıcı firmada malların faturası ve diğer ilgili vesai ki ithalatçı firmaya gönderir. Bu belgelere istinaden ithalatçı avans hesabını kapatır. Avans hesabı kapatılırken 159 Verilen Sipariş Avansları (159.03 İthalat Sipariş Giderleri hesabı) borçlandırılır, 159 Verilen Sipariş Avansları (159.02 Verilen Yurtdışı Sipariş Avansları) alacaklandırılır.

İthalatta ilgili giderler ise 159 Verilen Sipariş Avansları hesabı (İthalat Sipariş Giderleri)'na borç, ilgili hesaba alacak olarak kaydedilir (İlgili hesaptan kastedilen 100 Kasa, 102 Bankalar veya 320 Satıcılar Hesabı'dır).

Fiilen ithal edilenin maliyeti stok veya maddi duran varlık devredilirken de, ilgili stok veya maddi duran varlık hesabı borçlandırılırken (159 Verilen Sipariş Avansları 159.03 İthalat Sipariş Giderleri) hesabı alacaklandırılır (Gültekin ve Savcı, 2008:139).

Örnek: İthal edilecek mal bedeli için 2.000,- \$ transfer edilmiştir.

_____ / _____	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	2.800
159.02 Verilen Yurtdışı Sipariş Avansları	
102 BANKALAR	2.800
102.01 A Bankası	

İhracatçı firmaya mal bedelinin transferi (2.000,-\$ x 1,40 TL).

_____ / _____

Mal bedeli transfer edileceği zaman banka tarafından alınan masraflar da 159 nolu hesaba borç, 102 nolu hesaba alacak kaydedilir. Ancak masraflar 159 nolu hesabın bir başka alt hesabında muhasebeleştirilir.

Örnek: 42,- TL tutarındaki banka masrafları hesaptan ödenmiştir.

<hr/>		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		42
159.03 İthalat Sipariş Giderleri		
102 BANKALAR		42
102.01 A Bankası		
Banka masraflarının hesabımızdan ödenmesi.		
<hr/>		

Mal bedelinin transfer edilmesinden sonra ihracatçı firma tarafından mallar sevk edilirken, malın faturası ve diğer ilgili vesaik de ithalatçı firmaya gönderilir. İthalatçı firma tarafından mal faturasına istinaden ihracatçının avans hesabı kapatılır (Bedestenci ve Camitez, 2008:330).

Avans hesabı kapatılırken 159 Verilen Sipariş Avansları (159.03 İthalat Sipariş Giderleri hesabı borçlandırılırken, 159 Verilen Sipariş Avansları (159.02 Verilen Yurtdışı Sipariş Avansları hesabı) ise alacaklandırılır (Gültekin ve Savcı, 2010:146).

<hr/>		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		2.800
159.03 İthalat Sipariş Giderleri		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		2.800
159.02 Verilen Yurtdışı Sipariş Avansları		
Avans hesabının kapatılarak mal faturasının muhasebeleştirilmesi.		
<hr/>		

Bazı teslim şekillerinde ve anlaşmalara bağlı olarak ithal edilen malın nakliyat sigortası ithalatçı firmaya yaptırılır. Bu durumda sigorta poliçesi tutarı kadar 159 nolu hesaba borç, 320 nolu hesaba ise alacak kaydı yapılır. Eğer poliçe bedeli hemen ödenecek ise 320 nolu hesap yerine 100 nolu Kasa hesabının alacaklandırılması gerekir.

Örnek: 120,- TL tutarında poliçe bedeli kredili olarak kaydedilmiştir.

_____ / _____	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	120
159.03 İthalat Sipariş Giderleri	
320 SATICILAR	120
320.01 Yurtiçi Satıcılar	
Sigorta poliçesinin muhasebeleştirilmesi.	
_____ / _____	

Poliçe bedeli ilgili firmaya ödendiğinde ise aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

_____ / _____	
320 SATICILAR	120
320.01 Yurtiçi satıcılar	
100 KASA	120
100.01 Nakit kasası	
Satıcıya olan borcun nakden ödenmesi.	
_____ / _____	

Yine çeşitli teslim şekilleri ile yapılan ithalat işlemlerinde navlun ücretinin bedeli ithalatçı tarafından ödenir (Bedestenci ve Canitez, 2008:331).

İthalat ile ilgili giderler 159 Verilen Sipariş Avansları hesabı (İthalat Sipariş Giderleri)'na borç, ilgili hesaba ise alacak olarak kaydedilir (İlgili hesaptan kastedilen 100 Kasa, 102 Bankalar veya 320 Satıcılar Hesabı'dır.) (Gültekin ve Savcı, 2010:146).

Örnek: 300,- TL navlun bedeli kasadan ödenmiştir.

_____ / _____		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		300
159.03 İthalat Sipariş Giderleri		
100 KASA		300
100 01 TL Kasası		
Navlun faturasının nakden ödenmesi.		
_____ / _____		

Vadeli ithalat işlemlerinde mal bedelinin %3' ü oranında Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu bankalar aracılığı ile ödenebilmektedir. Bu durumda KKDF Prim tutarı kadar 159 nolu hesaba borç, 102 nolu hesaba alacak olarak kaydı yapılır.

Örnek: 84,- TL tutarında KKDF primi banka hesabından ödenmiştir.

_____ / _____		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		84
159.03 İthalat Sipariş Giderleri		
102 BANKALAR		84
102.01...Bankası		
KKDF'nin hesaptan ödenmesi.		
_____ / _____		

İthalatın fiilen gerçekleştirildiği tarihte ödenen ardiye ücreti gibi ithalat masrafları ve Katma Değer Vergisi 159 ve 191 nolu hesaplara borç, nakden ödeme yapıldığında 100 nolu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: 400,- TL + 50,- TL KDV tutarında çeşitli ithalat giderleri kasadan ödenmiştir.

<hr/>		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		400
159.03 İthalat Sipariş Giderleri		
191 İNDİRİLECEK KDV		50
191.01 İndirilecek KDV		
	100 KASA	450
	100.01 TL Kasası	
Çeşitli ithalat masraflarının nakden ödenmesi.		
<hr/>		

Eğer bu işlemler gümrük komisyoncuları aracılığı ile yürütülürse 100 Kasa hesabı yerine 320 Satıcılar hesabı alacaklandırılır. Bu durumda Gümrük Komisyoncusuna daha sonra ödeme yapılırken ise 320 nolu hesap borç, 100 nolu hesaba alacak kaydı yapılır.

İthalatın fiilen gerçekleştirildiği tarihe kadar oluşan maliyet bedeli, eğer ithal edilen mal ilk madde ve malzeme ise 150 nolu hesaba, satmak üzere satın alınan ticari mal ise 153 nolu hesaba borç olarak, 159 nolu hesaba ise alacak olarak kaydedilir, böylece 159 nolu hesap kapatılmış olur.

Örnek: İthal edilen malın maliyeti 3.746,- TL olarak gerçekleşmiştir.

<hr/>		
153 TİCARİ MALLAR		3.746
153.01 A Malı		
	159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	3.746
	159.03 İthalat Sipariş ve Giderleri	
Fiilen ithal edilen malın stoklara kaydı.		
<hr/>		

Diğer yandan ticari mal veya ilk madde yerine duran varlık ithal edildiğinde ise 159 nolu hesap yerine 259 Verilen Avanslar hesabının kullanılması gerekmektedir (Bedestenci ve Camitez, 2008:332-333).

1.5.2.2. Mal Mukabili İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Mal mukabili ödeme şeklinde, mallar ihracatçı tarafından herhangi bir tahsilat yapılmadan ithalatçıya gönderilir. İthalatçı tarafından mallar gümrükten çekilip daha sonra ödemesi yapılır (Gültekin ve Savcı, 2008:141). İthalatçı ve ihracatçı mal bedelinin ödenmesinde bir vade üzerinde anlaşma yapmışlardır (Kızıl ve Şoğur, 1997:194).

Mal mukabili ithalat işlemlerinde mal bedelinin ithalatın fiilen yapıldığı tarihten sonra ödenmesi nedeni ile yapılacak yevmiye kayıtlarında da farklılık oluşmaktadır. Çünkü mal mukabili ithalat işlemlerinde yurt dışındaki satıcı firma tarafından mallar gönderilirken malın faturası ile ilgili vesaik de ithalatçı firmaya gönderilir. İthalatçı firma ise malın faturasını 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına borç, 320 Satıcılar hesabına alacak olarak kaydeder. Malın faturası, fatura tarihindeki döviz satış kuru ile Türk Lirası'na çevrilerek muhasebeleştirilmesi yapılır (Bedestenci ve Camitez, 2008:338).

_____ / _____	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	XXX
159.03 İthalat Sipariş Giderleri	
320 SATICILAR	XXX
320.02.....Firması	
_____ / _____	

İthalat fiilen gerçekleştirildikten sonra ithalatçı firma tarafından mal bedeli ihracatçı firmaya transfer edilir. Bu durumda 320 Satıcılar hesabına alacak bakiyesi kadar borç kaydedilir. Bununla birlikte fatura tarihindeki döviz satış kuru ile mal bedelinin transfer edildiği tarihteki döviz satış kuru arasındaki fark tutarı kadar 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına borç kaydedilir. Transfer edilen tutar ise 102 Bankalar hesabına alacak olarak kaydedilir. Bu şekilde oluşan kur farkları ithal edilen malın maliyetine dâhil edilmektedir.

<hr/>		
320 SATICILAR		XXX
320.02.....Firması		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		XXX
159.03. İthalat Sipariş Giderleri		
	102 BANKALAR	XXX
	102.02Bankası	
<hr/>		

İthalatın fiilen tamamlandığı tarihte 159 nolu hesap, eğer ithalatın konusu ticari mal ise 153 Ticari Mallar hesabının, ilk madde ve malzeme ise 150 İlk Madde Malzeme hesabının borcuna aktarılarak kapatılır.

<hr/>		
153 TİCARİ MALLAR		XXX
153.01 X Malı		
	159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	XXX
	159.03 İthalat Sipariş Giderleri	
<hr/>		

Ancak ithalatı tamamlanmış olan mal eğer iç piyasaya satılmış ise 159 Verilen Sipariş Avansları hesabının 153 nolu veya 150 nolu hesaba devredilerek kapatıldığından mal bedelinin daha sonra transfer edilmesi ile ortaya çıkan kur farkının aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir (Karacan, 2010:407-408).

<hr/>		
320 SATICILAR		XXX
320.02.....Firması		
656 KAMBİYO ZARARLARI		XXX
656.06 İthalat Kur Farkı Zararları		
	102 BANKALAR	XXX
	102.01.....Bankası	
<hr/>		

1.5.2.3. Akreditifli İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İthalat işlemlerinde en sık kullanılan ödeme şekli akreditifli ödeme yöntemidir (Karacan, 2010:408). İthalatçının talimatına dayanılarak ithalatçının bankası, ihracatçıya belirli bir paraya kadar belirli bir zaman içinde ödeme yapacağını ya da ihracatçının keşide edeceği poliçeleri kabul veya iştirah edeceğini ihracatçıya yazılı olarak taahhüt eder. Akreditifte mal bedeli akreditifi açılırken transfer edilmeyip vesaikin teslim sırasında veya daha sonra yapılmaktadır. Akreditifte akreditifi açan kişi ya da firma Akreditif Amiri, Lehine akreditif açılan Akreditif Lehdarı, Akreditifi amirden aldığı talimata göre açan banka Amir Banka, Amir Bankanın Küşat mektubunu gönderdiği banka da Aracı Bankadır. Amir Bankanın Aracı Bankaya göndermiş olduğu küşat mektubunda akreditif şartlarını belirtir ve bu şartların gerçekleşmesi halinde akreditif bedelini ödeyeceğini veya ihracatçı tarafından düzenlenecek olan poliçeyi kabul edeceğini taahhüt eder (Kızıl ve Şoğur, 1997:195).

Genellikle akreditif mektubu, bir ofis nüshası, bir suret, bir de asıl nüsha şeklinde takım halinde hazırlanır. Ofis nüshası bankaca saklanır. Asıl nüsha lehdara gönderilir. Suret ise, bankanın yabancı ülkedeki şubesine ya da muhabirine yollanır (Kaya, 2003:91).

Bu kısımda akreditifli ithalat işlemiyle ilgili muhasebe kayıtları gösterilecek ve diğer ödeme şekillerine göre de muhasebe kayıtlarında oluşacak farklılıklar belirtilecektir.

2000 DM tutarında ithal edilecek malla ilgili ithal harcı yatırıldığında döviz satış kurunun 1 DM = 66 000 TL olduğunu kabul edersek:

_____ / _____	
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	132.000
159.03. İthalat Sipariş ve Giderleri	
159.03.001.....No. Ref.	
159.03.001.006 Vergi ve Harç.	
100. KASA	132.000
100.01 Nakit Kasası	
İthal edilecek malın ithal harcı kaydı (2000 DM, 66 000 TL, %1).	
_____ / _____	

Banka ithalat işlemi ile ilgili olarak 1.420.000 TL'lık banka komisyonunu ve 1.680.000 TL'lık muhabir masrafını mevduat hesabına borç olarak kaydettiğini bildirdiğinde:

_____ / _____	
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	3 100 000
159.03 İthalat Sipariş ve Giderleri	
159.03.001.....No.Ref.	
159.03.001.005 Mal Bedeli 1 680 000	
159.03.001.009 Banka Kom. 1 420 000	
102. BANKALAR	3 100 000
102.01.001 YKB.....Hes.	
Banka masraflarının kaydı.	
_____ / _____	

Banka ticari mevduat hesabından ithal edilecek olan mal bedelini döviz satış kuru üzerinden (fiili ithal tarihindeki döviz satış kuru 1 DM =66 800 TL) olarak transfer ettiğini varsayalım:

/	
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	133 600 000
159.03 İthalat Sipariş Giderleri	
159.03.001.....No Ref.	
159.03.001.001 Mal Bedeli	
102. BANKALAR	133 600 000
102.01.001 YKB.....Hes.	
İthal edilen mal bedelinin kaydı	
(2000 DM, 66 800 TL).	
/	

İthal edilen mal ile ilgili olarak Gümrük Komisyoncusunun 7 210 000 TL' sı tutarında masraf yaptığını ve dekont gönderdiğini, bu tutarın 3 100 000 TL'lık kısmının ithal edilen mal için gümrükte ödenen KDV olduğunu, 1 200 000 TL'lık kısmının ise ithal edilen mal ile ilgili fon olduğunu, diğer gümrük masraflarının 1 410 000 TL olduğunu ve geri kalan 1 500 000 TL'lık kısmının gümrük komisyoncusunun ücreti olduğunu varsayalım. Gümrük komisyoncusunun ücreti ile ilgili olarak makbuzda yer alan KDV 225 000 TL, Ödenecek Gelir Vergisi Stopajı 300 000 TL, Ödenecek Fonu 30 000 TL' dir (Kızıl ve Şoğur, 1997:196-197).

Genelde ihracatçı tarafından, firmanın ödeme sorununun ortadan kaldırılması için akreditif açılması talep edilir. Bankalar tarafından düzenlenen akreditif masrafı ise ithal edilen malın maliyetine yansıtılır (Gürsoy, 2010:144).

<hr/>	
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	2 610 000
159.03. İthalat Sipariş ve Giderleri	
159.03.001.....No Ref.	
159.03.001.004 Gümrük Masr.	1 410 000
159.03.001.007 Fonlar	1 200 000
191. İNDİRİLECEK KDV	3 100 000
191.01 Alış KDV	
100.KASA	5 710 000
100.01 Nakit Kasası	

İthal edilmiş olan malın gümrük masrafları ile fonunun ve KDV'sinin kaydı.

Gümrük komisyoncusuna ödeme yapıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir (Kızıl ve Şoğur, 1997:196).

<hr/>	
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1 500 000
159.03 İthalat Sipariş ve Giderleri	
159.03.001No Ref.	
159.03.001.009 Gümrük Kom.	
191. İNDİRİLECEK KDV	225 000
191.01 Alış KDV	
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	330 000
360.03 Serbest Meslek	
Stopajları	300 000
360.05 Fonlar	30 000
100. KASA	1 395 000
100.01 Nakit Kasası	

Gümrük komisyoncusu makbuzunun muhasebe kaydı.

Mallar gümrükten çekilerek işletmeye getirilir veya mallar satılmış ise alıcıya gönderilir. İşletmeye getirilen mallar ile ambarda ithalat departmanının bildirdiği liste birbirleri ile karşılaştırılır. Ambar giriş fişi düzenlenerek ithal edilen mallar stok kartlarına işlenir. Malların geldiği ve ambara kaydedildiği, sipariş ile arasında bir fark olup olmadığı liste ile birlikte ithalat departmanına bildirilir (Ataman ve Sumer, 2000:454-455).

İthal edilen mal gümrükten çekildiğinde;

_____ / _____	
153. TİCARİ MALLAR	140 942 000
153.02 Renson Saç Kurutma Makinası	
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	140 942 000
159.03 İthalat Sipariş ve Giderleri	
159.03.001No. Ref.	
159.03.001.001 Mal Bedeli	
159.03.001.004 Gümrük Masr.	
159.03.001.005 Banka Masr.	
159.03.001.006 Vergi ve Harçlar	
159.03.001.007 Fonlar	
159.03.001.008 Gümrük Komis.	
159.03.001.009 Banka Komis.	

Yurtdışı sipariş avanslarının ilgili stok hesabına devri.

_____ / _____

Mal mukabili veya kabul kredili ödemede mal bedelini fiili ithal tarihinden daha sonra ödenmesi sebebiyle muhasebe kayıtlarındaki farklılık mal bedelinin transferi maddesinde ortaya çıkmaktadır. Fiili ithal tarihindeki döviz satış kuru ile mal bedelinin transferi tarihindeki döviz satış kuru arasındaki fark ithal edilen malın maliyetine eklenecektir.

Örnek olayda ithalatın mal mukabili olarak yapıldığı ve mal bedelinin transferi tarihinde döviz satış kurunun 1 DM=68 000 TL olduğu varsayıldığında aşağıda yer alan muhasebe kaydı yapılacaktır.

Fiili ithal tarihinde de o günkü döviz satış kuru üzerinden yurtdışı satıcılar hesabı alacaklandırılacaktır.

_____ / _____	
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	132 000 000
159.03. İthalat Sipariş ve Giderleri	
159.03.001No. Ref.	
159.03.001.001 Mal Bedeli	
320. SATICILAR	132 000 000
320.02 Yurtdışı Satıcılar	
320.02.001.....	
İthal edilen mal bedelinin kaydı	
(2000 DM, 66 000 TL).	
_____ / _____	

Mal bedelinin transfer edildiği tarihteki döviz satış kuru üzerinden banka hesabından çıkış yapıldığında ise:

_____ / _____	
320.SATICILAR	132 000 000
320.02 Yurtdışı Satıcılar	
320.02.001.....	
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	4 000 000
159.03 İthalat Sipariş ve Giderleri	
159.03.001.....No. Ref.	
159.03.001.008 Kur Farkları	
102. BANKALAR	136 000 000
102.01 TL. Banka Hesapları	
102.01.001 YKB Hes.	

İthal edilen mal bedelinin transferi
(2000 DM, 68 000 TL).

_____ / _____

yevmiye maddeleri yazılacaktır. Bu durumla birlikte stok hesaplarına aktarılacak olan ithal maliyeti 4 000 000 TL daha fazla olacaktır (Kızıl ve Şoğur, 1997:198-199).

Kabul kredili ithalatta da ortaya çıkan ithalat masraflarının muhasebeleştirilmesi ve 159 nolu hesabın kapatılması Peşin İthalat bölümünde açıklandığı gibi yapılır. Diğer taraftan ithalatın konusu eğer ticari mal değil duran varlık ise 159 nolu hesabın yerine 259 nolu hesabın kullanılması gerekir (Bedestenci ve Canitez, 2008:342).

Kabul kredili akreditifte ise Yabancı Paralı Borç Senetleri hesabı fiilen ithal tarihinde döviz satış kuru üzerinden alacaklandırılacaktır. Poliçenin ödenme tarihindeki döviz satış kuru farkı sebebi ile ortaya çıkacak olan kur farkları ise ithal edilen malın maliyetine aktarılacaktır (Kızıl ve Şoğur, 1997:199).

1.5.2.4. Vesaik Mukabili İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Vesaik mukabili ithalat işlemlerinde yurt dışındaki satıcı firma tarafından mallar ithalatçı firmaya sevk edileceği zaman malın faturası ve ilgili vesaik de banka aracılığıyla ithalatçı firmaya gönderilir. İthalatçı firma fatura bedelini ihracatçı firmaya transfer ederek bankadan mal ile ilgili vesaikini alarak ithalatını fiilen gerçekleştirir. Bu durumda yapılan transfer tutarı kadar 159 nolu hesaba borç, 102 nolu hesaba alacak olarak kaydedilir. Bu yevmiye kaydında, transfer işleminin yapıldığı tarihteki döviz satış kuru esas alınır.

Örnek: 6.000,- \$ tutarında mal bedeli banka hesabından transfer edilmiştir. Dolar kuru: 1,17 TL'dir.

_____ / _____	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLAR	7.020
159.03.İthalat Sipariş Giderleri	
102 BANKALAR	7.020
102.01. A BANKASI	
Mal bedelinin transfer edilmesi (6.000,-\$ x 1,17 TL).	
_____ / _____	

Yapılacak ithalatın konusu ticari mal değil eğer duran varlık ise 159 nolu hesap yerine 259 nolu hesabın kullanılması gerekmektedir (Bedestenci ve Canitez, 2008:340).

1.5.2.5. Kabul Kredili İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu ödeme şeklinde, mallar yurtdışı satıcı tarafından sevk edileceği zaman aynı zamanda poliçeyi de bankası aracılığı ile ithalatçıya gönderir. İthalatçı poliçeye kabul şerhini koyar ve vesaikini bankadan alarak ithalatı fiilen gerçekleştirir. Bu durumda ithalatçının yapacağı muhasebe kaydında, 159 Verilen Sipariş Avansları hesabı (159.03 İthalat Sipariş Giderleri) borçlandırılır, 321 Borç Senetleri (321.02 Yabancı Paralı Borç Senetleri) hesabı ise alacaklandırılır.

Poliçenin vadesi gelip poliçe tutarı havale edildiğinde ise 321 Borç Senetleri (321.02 Yabancı Paralı Senetler) hesabı borçlandırılır, 102 Bankalar hesabı alacaklandırılır. Eğer transfer zamanına kadar ithalat dosyası kapatılmamış ve kur da yükselmişse oluşan aradaki kur farkları 159 Verilen Sipariş Avansları (159.03 İthalat Sipariş ve Giderleri) hesabına borç yazılır. Eğer kur düşmüş ise o zamanda ortaya çıkan olumlu kur farkı 159 Verilen Sipariş Avansları (159.03 İthalat Sipariş ve Giderleri) hesabına alacak olarak kaydedilir (Gültekin ve Savcı, 2008:144-145).

_____ / _____	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS.	130.000
321 BORÇ SENETLERİ HS.	130.000
321.02 Yabancı Paralı Borç Senetleri	
Yurtdışı satıcının düzenlediği poliçenin kabul edilmesi (100.000 x 1,30= 130.000 TL).	
_____ / _____	

321 BORÇ SENETLERİ HS.	130.000
321.02 Yabancı Paralı Borç Senetleri	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS.	5.000
159.03 İthalat Sipariş ve Gideri	
102 BANKALAR HS.	135.000
102.01.02.01.01.Dolar	
Yurtdışı satıcı tarafından düzenlenen poliçe tutarının transfer edilmesi (100.000 x 1,35= 135.000 TL).	

2. SERBEST BÖLGELER

Bu çalışmada serbest bölgelerin çeşitli tanımlarına yer verilecek, ardından serbest bölgelerin kuruluş amaçları, serbest bölgelere sağlanan teşvik ve avantajlar, serbest bölge türleri, serbest bölgelerin ülke ekonomisine etkileri ile serbest bölgeler tarihçesi ve ülkemizdeki serbest bölge istatistikleri verilerine göz atılacaktır. Bölümün sonunda ise serbest bölge teşkilat yapısı, serbest bölgelerde karşılaşılan sorunlar ve güncel olarak serbest bölgelerle ilgili olarak ülkemizde yapılan yasal düzenlemeler ile serbest bölgeler vergi mevzuatı incelenecektir.

2.1. Serbest Bölgelerin Tanımı

Serbest Bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte, gümrük sınırlarının dışında kalan, ihracatın artırılması amacı ile ülkenin diğer kesimlerine kıyasla üretim ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı, o ülkede geçerli olan dış ticaret ile mali ve iktisadi alanlara yönelik devlet düzenlemelerinin tamamen veya bir kısmının ortadan kaldırıldığı bölgelerdir. Bu tanımda belirtildiği üzere, serbest bölge o ülkenin bir limanında ya da bazı bölgelerinde olabileceği gibi, “Andora-Cebelitarık” gibi küçük bir ülkenin tamamını da kapsayabilir (Akın, 2008:465). Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 01.01.1996 Tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren ve Gümrük Birliği çerçevesinde yeniden düzenlenen 4458 Sayılı Gümrük Kanunu’ nun (RG, 1999) 152. Maddesinde serbest bölgeler şöyle tanımlanmıştır;

“Serbest Bölgeler Türkiye Gümrük Bölgesi’nin bir parçası olmakla beraber; Serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen durumlar dışında kullanılmak veya tüketilmemek kaydı ile konulduğu, ithalat vergileriyle ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması açısından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen; serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeni ile normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir”. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’ nun (RG,

1985). 1. Maddesinde; **Serbest Bölgelerin**; Türkiye’de ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacı ile kurulduğu belirtilmiştir. Yine 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 3. Maddesine göre; Kanunun uygulanmasında ayrıca aşağıdaki tanımlara da yer verilmiştir.

-İşletici: Serbest bölgeyi işleten kamu kurum ve kuruluşunu, yerli ve yabancı olan gerçek veya tüzel kişileri,

-Kullanıcı: Faaliyet ruhsatı almış olan ve bölgede belli bir işyeri bulunan gerçek ya da tüzel kişiyi,

-Döviz: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından konvertibl sayılan paralar veya ödeme yapmayı sağlayan her nevi hesap ve belgeleri ifade eder.

Serbest Bölgelerde, Yüksek Planlama Kurulu tarafından uygun görülebilecek her türlü sınai, ticari ve hizmetle ilgili olarak faaliyetler yapılabilir (Kaya, 2003:112). Diğer bir tanıma göre ise Serbest Bölge, ‘‘bir uluslararası liman veya havaalanı yakınında kurulan, ülkenin gümrük alanından özel araçlar ile ayrılmış bir bölge içine ithal olan malların gümrüksüz olarak getirilebildiği, depolanabildiği çeşitli işlemlerden geçirilebildiği, üretim amacı ile kullanılabilirdiği ve malların ulusal gümrük alanına girmediği sürece gümrük vergisinin ödenmediği, diğer vergi ve benzeri sınırlayıcı faktörlerin en aza indirgenmiş olduğu belirli alanlar’’ olarak tanımlanmaktadır (İSGUC, 2005).

Çeşitli ülkelerdeki serbest bölge uygulamalarının arasında ortak özellikler bulunmakla birlikte, ülkelerin ekonomik, sosyal, siyasi ve ticari politikaları arasındaki farklılıklar nedeniyle bazı farklı uygulamalar da söz konusu olabilmektedir. Serbest bölge uygulamalarının arasındaki bu farklılık konu ile ilgili literatürde de çeşitlilikler göstermektedir. Konu ile ilgili birçok terim serbest bölge olarak bilinen uygulamayı tanımlamak için kullanılmaktadır. Bu terimlerden bazıları aşağıda verilmektedir (Erdoğan ve Ener, 2005:22):

- Serbest Bölge (free zone)
- Serbest Liman (free port)
- Gümrüksüz Bölge (customs free zone)
- İhraç ürünleri işleme bölgesi (export processing zone)
- Dış ticaret bölgesi (foreign trade zone)
- Serbest ekonomik bölge (free economic zone)
- Serbest üretim bölgesi (free production zone)
- Serbest ticaret bölgesi (free trade zone)
- Endüstriyel serbest bölge (industrial free zone)
- İkiz fabrika (maquiladora)
- Özel ekonomik bölge (special economic zone)
- Vergisiz ticaret bölgesi (tax free trade zone)
- Vergisiz bölge (tax free zone)
- Gümrüksüz havaalanı (customs free airport)

Serbest ticaret bölgeleri yabancı yatırımları çekmek, istihdam artışını sağlamak, ulusal veya bölgesel ekonomiye yerel bağlantılar yolu ile katkıda bulunmakla birlikte ileri teknoloji işlerini, yerel işçilerin eğitimini ve yerel sanayi genelinde gelişmiş işlemlerin transferini teşvik etmektedir (Emadi Coffin, 2002:79-118).

2.2. Serbest Bölgelerin Kuruluş Amaçları

Serbest bölgeler, gelişmekte olan ülkelerde ekonomik büyümeyi desteklemek amacı ile kurulmuşlardır (Shah ve Rivera, 2007:265-285).

Serbest bölgelerin başlıca kuruluş amaçları; dış ticareti ve yabancı sermaye yatırımlarını arttırmak, yerli üreticilerin dünya piyasalarındaki fiyattan girdi temin etmelerini sağlayarak uluslararası rekabet güçlerine katkı sağlamak, ihracata dönük sanayilerin gelişmesini teşvik etmek sureti ile ihracatı arttırmak, döviz girişini arttırmak, yeni iş imkânları yaratarak istihdam sorununun çözümüne yardımcı olmak, gelişmiş üretim ve yönetim tekniklerinin yurt dışından ülkeye getirilmesi sureti ile ekonomik standartları yükseltmektir (ASB, 2011). Serbest Bölgelerin yeni sınırları ve bu bölgelerde yer alacak kuruluşlara ilişkin sağlanacak olan özel teşvikler

Bakanlar Kurulunca, her bölgede yer alması düşünülen faaliyetler Ekonomik İşler Yüksek Kurulunca kararlaştırılacak, kurulacak olan serbest bölgelerin teşvik ve geliştirme fonu ise Başbakanlık'ca yönetilecektir. Bu üç kuruma serbest bölgelerin politika düzeyindeki karar organları olarak bakılabilir (Tekeli ve İlkin, 1987:150). Serbest Bölgelerde, Yüksek Planlama Kurulu tarafından uygun görülecek olan her türlü ticari, sınai ve hizmetle ilgili faaliyetler yapılabilir (Kaya, 2007:174).

Türkiye'de bulunan serbest bölgeler, AB ve Orta Doğu pazarına, Akdeniz, Ege ve Karadeniz'deki büyük limanlara, uluslararası havaalanlarına, karayollarına, kültür, turizm ve eğlence merkezlerine yakın olan yerlerde kurulmuştur (Erdoğan ve Ener, 2005:108).

Ülkemizde yer olan serbest bölgelerin kuruluş amaçlarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Bedestenci ve Canitez, 2008:363-364):

- Türkiye'de ihracat için üretim ve yatırımı arttırmak,
- Teknoloji ve yabancı sermaye girişini hızlandırmak,
- Ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek,
- Ticaret ve dış finansman olanaklarından daha fazla yararlanmak.

Ayrıca yerli girişimcilerin stoklamaya gitmeksizin ihtiyaçlarını devamlı ve ucuz bir şekilde serbest bölgeden karşılamaları da mümkündür. Serbest bölgeler özellikle gelişmekte olan ülkelere dünya ekonomisine daha hızlı entegrasyonu sağlamak amacı ile kullanılan politikalardan biridir. Serbest bölgelerde serbest bölgenin fiziki özelliklerine göre ithalat, ihracat, üretim, alım satım, depo işletmeciliği, bakım-onarım, montaj-demontaj, iş yeri kiralama, sergileme, paketleme, sigortacılık, bankacılık, finansal kiralama, kıyı bankacılığı, müşavirlik, mühendislik gibi konular başta olmak üzere Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğüne uygun görülecek olan ve çevre kirliliği yaratmayan her türlü sanayi, ticaret ve hizmet faaliyetinde bulunulabilir. Serbest bölgeler çalışma yerleridir, ikamet alanı değildir. Serbest bölgelerde güvenlik görevlileri ile çalışanların temel ihtiyaçlarını karşılayan görevliler dışında ikamete izin verilmez (Karahan ve Canitez, 2008:316).

Türkiye’de serbest bölge uygulamaları 1980’li yılların başında kambiyo mevzuatında liberalleşme hareketinin arkasından başlamıştır. Bölgelerin kuruluş amaçları ise, 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 1 nci maddesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (RG, 1985):

- İhracat için üretim ve yatırımı arttırmak,
- Yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak,
- Ekonominin girdi ihtiyacını düzenli ve ucuz şekilde temin etmek,
- Dış finansman ve ticaret olanaklarından daha fazla yararlanmak.

Serbest bölgelerin genellikle ekonomik büyümeye teşvik ve refah için başarılı bir yol olduğu kanıtlanmıştır (Wei, 2000:199-221).

Buldukları ülke ekonomilerine sağladıkları katkıların yanı sıra, esnek ve çağdaş idari yapıları ile dış ticarete yönelmek isteyen kuruluşlara modern ve gelişmiş bir yatırım ortamı sağlayan serbest bölgeler lojistik merkezler olarak Türkiye’de önemini arttırmaktadır (Karahana ve Canitez, 2008:316).

2.3. Serbest Bölgelere Sağlanan Teşvik ve Avantajlar

Serbest bölgeler ülkenin ekonomik ve sosyal gelişiminde önemli bir rol oynarlar. Genel olarak ticaret odaklı reform programının bir parçası olarak uygulanırlar. Ancak bunun için kapsamlı teşviklerin olması gereklidir (Kinunda-Rutashobya, 2003:226-232).

İşletici kuruluşlar ve kullanıcılar, yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu’nca belirlenen teşviklerden yararlandırılabilirler. Serbest bölgede sağlanan teşvik ve avantajlardan yararlanma, firmaların yerli ve yabancı olmasına göre değişmemektedir (Bağrıaçık, 1999:3-4).

Türkiye’de serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere sağlanan avantajları, mali avantajlar ve diğer avantajlar olarak sınıflandırmak mümkündür.

Mali Avantajlar :

- Serbest bölgelerdeki işletmeler Türkiye'den KDV'siz mal ve hizmet satın alabilirler (Karahana ve Canitez, 2008:31).
- Serbest bölgelere getirilen AB ve Türkiye menşeli ya da buralarda serbest dolaşımda bulunan malların Türkiye ve AB üyesi ülkelere girişinde gümrük vergisi ödemesi yapılmaz (Karahana ve Canitez, 2008:31).
- 3. ülke menşeli malların serbest bölgeye girişinde ve bu malların Türkiye veya birlik üyesi ülkelerin dışındaki 3. ülkelere gönderilmesi durumunda da gümrük vergisi söz konusu olmayacaktır. Ancak serbest dolaşımda olmayan, üçüncü ülke menşeli malların serbest bölgeden Türkiye veya Birlik üyesi ülkelere gönderilmesi durumunda Ortak Gümrük Tarifesi'nde belirtilen oran üzerinden gümrük vergisi ödenir (Karahana ve Canitez, 2008:31).
- İşçi ücretlerinden SSK primi dışında herhangi bir kesinti yapılmaz (Bağrıaçık, 1999:3).
- Açık ve kapalı alan kiralari benzerlerine göre daha düşük fiyattadır (Bağrıaçık, 1999:4).
- Serbest bölgelerde üretim esaslı faaliyette bulunmak isteyen firmaların faaliyet ruhsatı almaları durumunda, Avrupa Birliğine tam üye olunan Tarihe kadar elde ettikleri kazançları, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacaktır (Kaya, 2008:175).
- Serbest bölgelere getirilen eşya ile ilgili olarak burada bulunduğu sürece tahakkuk edebilecek Gümrük Vergisi veya KDV tahsil edilmemektedir. Bu durum stok maliyetlerinin düşük tutulmasına yardımcı olmaktadır. Kişilerin serbest bölgelere yurtdışından serbest dolaşımda olmayan girdi getirerek işledikten sonra yurtdışına yeniden satmaları halinde yine Gümrük Vergilerini ödmeden ve teminat vermeden bu işlemi gerçekleştirebildikleri için firmalar maliyet ve finansman açısından avantajlı durumda bulunmaktadır (Kaya, 2008:175).

- Talep etmeleri ve uygun bulunması durumunda değeri 500 A.B.D Dolarından az olan malları ev sahibi ülkeden hiçbir ihracat muamelesine tabi olmadan da temin edilebileceklerdir. Ayrıca, serbest bölgeye ev sahibi ülkeden getirilecek olan girdiler için yeni teşviklerin tanınması halinde kullanıcılar bundan da faydalanabileceklerdir (Özcan, 1986:71).

Diğer Avantajlar:

- Serbest bölgeye sahip olan ülkelerin ilgili mevzuatları incelendiği zaman, bu bölgelerdeki uygulanan bürokratik işlemlerin ülkenin serbest bölge dışındaki kısımlarına oranla çok daha esnek olduğu görülmektedir (Köroğlu, 1999:67).

- Fiyat, kalite ve standartlar ile ilgili olarak kamu kurum ve kuruluşlarına kanunlarla ve diğer mevzuatla verilen yetkiler serbest bölgelerde uygulanmaz (Bağriaçık, 1999:3).

- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar sağlanan bu teşvik ve avantajlar ile sınai ve ticari faaliyetlerinde düşük maliyetle çalışma imkânı sağlayarak, rekabet üstünlüğü kazanmaktadırlar (Bedestenci ve Canitez, 2008:381).

- Serbest bölgelerden Türkiye'ye yönelik mal satışına bir kısıtlama getirilmemiştir (tüketim ve riskli mallar hariç). Mallar serbest bölgede süre sınırlaması olmaksızın kalabilirler (Kaya, 2008:177).

2.4. Serbest Bölge Türleri

Serbest bölgelerde yapılan faaliyetlerin özelliklerine göre serbest bölge türleri aşağıda açıklanmaktadır (Akın, 2008:467):

- **Serbest Ticaret Bölgeleri (Free Trade Zones):** Serbest ticaret bölgeleri günümüzde de oldukça yaygın olarak kullanılan bir uygulamadır (Özdoğan, 2006:11). Limanda, havaalanında veya içerde, özellikle turistik olan bölgelerde, ülkede üretilen malların yabancı mallarla birlikte ticaretinin yapıldığı gümrük dışı alanlardır (Akın, 2008:467).

- **Serbest Üretim Bölgeleri (Free Production Zones):** Ekonomik açıdan geri kalmış yörelerde, yatırım ve istihdamı arttırmak amacı ile özel teşviklerin de öngörüldüğü bölgelerdir (Akın, 2008:467).

- **İhraç İşlem Bölgesi:** 1970'li yıllarda, Uzak Doğu ve Orta Amerika ülkelerinde çoğunlukla, ihracatı artırmak amacı ile kurulan bir serbest bölge türüdür. Bu bölgelerin temel özellikleri yapılan üretimin genellikle ihracata yönelik olmasıdır (Özdoğan, 2006:12).

- **Serbest Çevre (Free Perimeter):** Serbest çevre, sınırlanarak yerel tüketim amacına yönelik bir şekilde gümrüksüz ithalatın gerçekleştirildiği bir bölgeyi ifade eder. Bu uygulama genellikle gelişmekte olan ülkelerde görülmektedir (Erdoğan ve Ener, 2005:50).

- **Serbest Limanlar (Free Ports):** Yabancı menşeli malların tüketilmek, kullanılmak veya tekrar satılmak üzere gümrük vergisine maruz kalmadan veya en düşük tarifeye ülkeye girmesini sağlamak için kurulmuşlardır (Akın, 2008:468). Kara ve hava yolu taşımacılığının yaygınlaşması ile birlikte hava ve kara limanları da görülmeye başlanmıştır (Özdoğan, 2006:11).

- **Serbest Bankacılık veya Kıyı Bankacılığı:** Uluslararası hisse, senet ve bankacılık işlemlerini pazarlamak, kredi ve faiz oranlarından faydalanmak amacıyla kurulmuşlardır (Akın, 2008:468). Serbest bölgelerde yapılacak olan kıyı bankacılığı ile ilgili esaslar; Serbest Bölgesi Kıyı Bankacılığı Merkezi Yönetmeliği ile belirlenmiştir (TÜRMOB, 1999:16).

- **Transit Bölge:** Denize kıyısı olan ülkelerin denize yakın veya yeterli çıkışı olmayan komşu ülkelerin depolama ve dağıtım merkezleri şeklinde kullanılması için girişte kurmuş olduğu limana transit bölge denir. Malların komşu ülkelere ev sahibi ülkeye transit olarak geçişinde gümrük vergileri, ithalat kontrolleri ve birçok giriş çıkış formaliteleri uygulanmaz (Güner, 1995:6-7).

- **İkiz Fabrikalar (Maquiladora):** Göçleri önleme amacıyla, ülkeler arası ekonomik dayanışmayı artırmak için sınır bölgelerinde yer alır (Akın, 2008:468). Bu bölgeler,

komşu ülkelerin karşılaştırmalı üstünlüklerinden yararlanmak amacı ile kurulmaktadır. Böylece iki taraflı ticaretin gelişmesi amaç edinilmektedir (Erdoğan ve Ener, 2005:51).

- **Yatırım Bölgeleri (Enterprise Zone):** Yatırım bölgeleri ekonomik açıdan geri kalmış olanlarda istihdamı ve yatırımları arttırmak için firmalara özel teşvikler sağlanan yatırım alanlarıdır (Güner, 1995:10). Bürokratik kolaylıklar, vergi indirimi, gümrük muafiyeti gibi çeşitli serbest bölge kural dışılıkları içeren uygulamalardır (Özdoğan, 2006:12).

2.5. Serbest Bölgelerin Ülke Ekonomisi Üzerindeki Etkileri

Serbest bölgeler, kâr kaynağı olarak ve etkili bir küresel tedarik zinciri uygulayabilmek amacı ile kullanılan bir araçtır (Milberg ve Amengual, 2008:1-70).

Bir ülkenin serbest bölge kurma kararını etkileyen en önemli faktör, kurduğu serbest bölgenin ülke ekonomisi üzerine olumlu katkılar sağlayacağı düşüncesinin olmasıdır. Serbest bölgenin kurulmasının, ülke ekonomisine sağlayacağı olumlu katkıları yanında getirdiği bazı olumsuzlukları da vardır (Karaduman ve Yıldız, 2002:137).

2.5.1. Serbest Bölgelerin Olumlu Etkileri

Serbest bölgelerde yapılacak olan alt yapı tesislerinin pahalı olması nedeni ile, serbest bölgeleri işletme olarak çalıştıracak kuruluşa çok büyük kâr bırakmamaktadırlar. Genel olarak bakıldığında, ekonomiye olan katkılarının dolaylı olduğu görülmektedir (Özdoğan, 2006:18).

2.5.1.1. Kıyı Bankacılığı ve Transit Ticaret Faaliyetlerinin Etkisi

Serbest limanlar ve kıyı bankacılığı da, bulunduğu bölgelerde ekonomi üzerinde çeşitli olumlu etkiler yaratabilir. Serbest liman olarak geliştirilen bölgelerde transit taşımacılığın, ülkeye kaymasının ekonomik faaliyetlerin artması açısından yararı vardır. Serbest bölgeye yapılan ithalattan gümrük alınmaması, yurt içinde

üretim faaliyetlerinde bulunan ve ithal malı girdi olarak kullanan firmaya çeşitli kolaylıklar sağlayacaktır. Bu kolaylıkların en başında ithalatın finansman yükünün azalması gelmektedir. Serbest bölgeye gümrüksüz olarak getirilen ithal malların ihtiyaç duyuldukça ülkeye yeniden ithal edilmesi, yurt üretiminin aksamadan sürdürülmesini sağlayacaktır (Güner, 1995:12). Kıyı bankacılığının bulunduğu serbest bölgelere, uluslararası finansman piyasalarından kredi sağlanması daha kolay olacaktır. Serbest bölgelerin kurulduğu ülkenin ekonomisine sağlayacağı en önemli fayda, döviz girdilerinde meydana getireceği artıştır. Yatırım serbest bölgelerinde, bölgeden yapılmış olan ihracat, hem ihracat gelirlerinin artmasını hem de ihracat pazarlarının genişletilmesini sağlayacaktır. Serbest liman olarak hizmet veren serbest bölgeler ise yabancı gemilere verilen servisler ve antrepo, depo gibi alanların kiralanmasından elde edilen kira gelirleri, ödemeler bilançosunun görülmeyen kalemler bölümünün artı (+) bakiye oluşturmasını sağlayabilir (Karaduman ve Yıldız, 2002:137-138).

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren bankalar, kredilere ve mevduata uygulayacakları faiz oranlarını, müşterilerden alacakları ücret, komisyon ve masraflarını, hiçbir taban ve tavanla kısıtlı olmaksızın istedikleri gibi belirleyebilirler (Civan, 2003:41). Deniz kıyısı bulunmayan veya deniz kıyısında bulunmakla birlikte uzaklık, savaş, tıkanıklık v.s. nedenler ile kendi limanını kullanmayan ülkeler diğer ülkelerden satın aldıkları malları komşu ülkelerin limanlarını kullanarak sevk etmek isteyebilirler. Bu takdirde o komşu ülke kuracağı bir serbest liman sayesinde bu transit taşımacılığında büyük kazançlar elde edebilir (Anonim, 1983:16).

2.5.1.2. Yabancı Sermaye ve Teknoloji Etkisi

Gelişmekte olan ülkelerde yabancı sermaye istihdam yaratma, yönetim becerisi, yeni teknoloji transferi, üretim, sermaye girişi, pazarlama katkısı ile birlikte ihracat hacminin artışını sağlayarak ekonomik büyümeyi hızlandırır (Berköz ve Türk, 2007:59-72).

Ekonomik büyüme ile birlikte doğrudan yabancı yatırımların ve ihracatın pozitif olarak arttırılması ile iş imkânlarının yaratılması ve dünya çapında bölgesel

rekabette ilerleme sağlayabilmek için serbest bölgelerin varlığı kabul edilmektedir (Borozan ve Klepo, 2011:330-352).

Günümüzün küreselleşen dünyasında gerek sanayileşmiş ülkeler, gerekse gelişmekte olan ülkeler doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını kendilerine doğru çekebilmek için büyük çaba göstermektedirler (Altıntaş, 2009:1-30). Serbest bölgelerin yabancı sermaye girişi için çok iyi hazırlanmış ortamlar olduğu belirtilmektedir. Serbest bölgelere yabancı sermayenin gelişinde, ülkenin siyasi ve ekonomik istikrarı yanında serbest bölgelerin yabancı sermaye için sağlamış olduğu kolaylıklar ve ortam da önemlidir. Serbest bölgelerdeki yabancı sermaye, uluslararası ilişkilerin geliştirilmesi, yeni pazarlara girilmesi, teknoloji transferinin sağlanması, teknolojik değişimlerin izlenebilmesi ve dış kredi olanaklarının genişletilmesi bakımından yararlı görülmektedir (Güldamla, 1994:55-56). Yabancı yatırımlar, özellikle sermaye sorunu olan az gelişmiş ülkeler için oldukça önemlidir. Küreselleşmeyle beraber yabancı yatırımlara yönelik politik tutum değişmiştir. Günümüzde birçok hükümet, ekonomik büyümeyi artırmanın kilit faktörü olarak gördükleri yabancı yatırım akışını aktif bir şekilde teşvik etmektedir (Giray, 2005:93-122). SB'lerdeki yabancı yatırımlar genel olarak ücretlerdeki farklılıktan elde edilen emek maliyetlerindeki azalma sonucu oluşan getiriden kaynaklanmalarına rağmen, yine de bu tür yatırımlar bir risk unsuru taşımaktadırlar (Öztürk, 2004:110-128). Sermayedarın, yabancı ülkelerde yatırıma karar vermesinde belirleyici olan temel faktörler iktisadi etkenlerdir. Yabancı yatırımcının tercih edeceği ülkeyi belirlerken aradığı ekonomik koşulların, daha çok kâr elde edebileceği ortamı sağlaması gerekmektedir. Bu güdü içerisindeki yabancı yatırımcı üretimini en düşük maliyet ile gerçekleştireceği yerlerde yapmayı tercih edecektir. Yabancı yatırımcının üretim yapacağı ülke seçimine yönelik olarak etkili olabilecek diğer bazı unsurlar ise; altyapı tesislerinin yeterliliği, talep ve pazar büyüklüğü ile yatırım teşvikleridir (Açıkalın vd., 2006:271-282).

Serbest bölgelerde yabancı sermaye ile beraber teknoloji girişini de sağlamakla birlikte önemli olan konu, bu teknolojinin ülke ekonomisi ile birleşebilmesi, başka bir ifadeyle girişimci, mühendis ve işçilerin bilgi ve beceri

düzeylerini yükseltebilmesidir. Bununla beraber, serbest bölgelerdeki yabancı şirketlerin teknolojiye bağlı bilgi ve beceriyi sağlama durumlarının uygulamada oldukça sınırlı seviyede kaldığı ileri sürülmektedir. Yabancı şirketlerin evsahibi ülkeden yönetim kademesinde çok az eleman istihdam ettiği, daha çok niteliksiz ve yarı nitelikli işgücü çalıştırdıkları ifade edilerek evsahibi ülkenin beceri sağlama imkânlarının sınırlandırıldığı iddia edilmektedir. Bunun yanında, çok uluslu şirketlerin teknolojilerinin ancak emek-yoğun kısmını serbest bölgeye getirdikleri ve ileri teknolojinin girdiği bölgelerde de teknolojinin öğreniminin çok güç olduğu ifade edilmektedir. Bütün bu görüşlere rağmen serbest bölgeler, yabancı sermaye ve teknoloji girişini sağlamada bir potansiyel olarak varlığını sürdürmeye devam etmektedir (Güldamla, 1994:55-56).

Serbest bölgelerde yapılan yatırım ile veya bu alanlarda çalışan yabancı şirketler ile ülke ekonomisine bağlanarak yapılan yabancı ortaklı yatırım yolu ile iç ekonominin gelişmesine önemli bir katkı yapıldığı kanıtlanmıştır (Jovetiü, 2005:314-323).

2.5.1.3. Doğrudan Döviz Kazançlarını Arttırma Etkisi

Serbest bölgeler kanalı ile yapılan ihracatla ülkenin döviz girdileri artış gösterebileceği gibi, bu bölgelerde satışı sözkonusu olan mal, hizmet ve işgücü gelirlerinin dövizle olması da bu girdilerin yükselmesini olumlu bir şekilde etkilemektedir. Bunların yanı sıra arazi, bina kiralari ve kredi faizleri gibi diğer katma değer unsurları da döviz girdilerini arttırmaktadır (Aybars, 1992:13).

Serbest bölgelerde çalışacak olan kişilerin büyük bir çoğunluğunun Türk vatandaşı olacağı ve bu kişilere verilen ücretler döviz olarak ödeneceği için, bu ücretler önemli bir döviz kaynağı olabilirler. Serbest bölgeler aracılığı ile yapılacak olan transit ticaret bu bölgelere büyük ölçüde döviz bırakacaktır (İTO, 1983:74-75).

2.5.1.4. İhracat Açısından Olumlu Etkiler

İhracat, günümüzde hem gelişmekte olan ülkeler hem de gelişmiş ülkeler açısından çok önemlidir. İhracatın artması milli geliri çoğaltır ve ülkedeki döviz

darboğazının da ortadan kaldırılmasına katkıda bulunmak amacı ile ekonomik kalkınmaya destek olur. Böylece; ekonomideki üretim kaynaklarının tam olarak kullanılması sağlanabilir (Sönmez ve Arslan, 2007:403-409).

Serbest bölgeler, ihracata yönelik üretim için yabancı sermayeyi çeken, teşvikler ve bariyersiz çevre ile ekonomik büyümeyi desteklemek için gelişmekte olan ülkeler içinde kurulmuş olan alanlardır (Papadopoulos ve Malhotra, 2007:148-161).

Serbest bölgeleri kuran ülkelerin bu bölgelerden en başta olan beklentisi, bu suret ile daha istikrarlı ve daha çok ihracat yapabilmeleridir (DPT, t.y:7).

Serbest bölgeler sağladıkları kolaylıklar sebebi ile ülkenin ihracat imkânlarını ve dolayısı ile ihracat dövizlerini arttırma yönünde olumlu bir etkisi olabilir. Ülkenin herhangi bir bölgesinden serbest bölgeye satılmış olan mallar ihracat sayılacağı için serbest bölgede kurulacak olan yerli yabancı firmalar ülkeden girdi satın aldıkları sürece ülkedeki firmaların ihracatı da artabilecektir. Böylece, ülkeden bölgeye mal ihraç etme imkânına kavuşacak olan firmalar, ihracatın sağladığı teşviklerden de yararlanabileceklerdir. Ayrıca, ülkede bazı mamul malları veya girdisini üreten firmaların serbest bölgede de faaliyet göstermeleri halinde kendilerine ikili bir yarar sağlayabileceklerdir. Şöyle ki; Ülkede pamuk ipliği üreten bir firma pamuk ipliğini ülkeden serbest bölgeye ihraç etmekle teşviklerden faydalanabileceği gibi, serbest bölgedeki fabrikasında gümrüksüz olarak ithal ettiği makina, teçhizat ve diğer girdiler ile mamul mal üretilip ihraç ederek kârını katmerleştirebilecektir (Özcan, 1986:49). İthal girdi kullanarak üretim yapan yerli ihracatçı firmalara gümrük vergisiz mal girişi imkânı sağlayarak, yurtdışında olan rakipleriyle aynı şartlarda üretim yapma imkânı sağlar (Karaduman ve Yıldız, 2002:137-138). Serbest bölgede üretim yapıldığı zaman en avantajlı gümrük vergisi tipi ve kota sınırlamalarına göre pazar tercihi yapılabilir (KALKINMA, 2011).

2.5.1.5. İthalat Açısından Olumlu Etkiler

Serbest bölgelerin ithalatçı firmalara sağladığı kolaylık ve avantajlar ihracatçı firmalardan aşağı değildir. Öncelikle serbest bölgeler ithalatçıya maliyetlerini düşürme, daha güvenli ve daha kolay ithalat yapabilme olanakları sağlar. Serbest bölgeler, ithalatın aracısız ve zamanında yapılmasına yardımcı olur. Yerli üretim veya tüketim için ihtiyaç duyulan ithal malları daha önceden serbest bölgeye getirilerek depolanır ve böylece o malın sipariş verilerek beklemesi gibi zaman kaybı söz konusu olmaz. Böylece serbest bölgeler tedarik imkânlarını geniş ölçüde artırır ve kolaylaştırır. İthal edilecek olan malların sürekli ve kolayca bulunması, yurtiçindeki imalatçı ve ithalatçı işletme sermayelerini uzun süreli bir şekilde stoklara bağlamak zorunluluğunu ortadan kaldırır ve bu şekilde finansman giderlerinde büyük tasarruf sağlanması mümkün olur. Serbest bölgeler imalatçı ve ithalatçı firmalar için bir tür depo ve ambar görevini ifa ederler. Yurtiçindeki firmalar ihtiyaç duydukları malları yeteri kadar görerek, muayene ederek, beğenerek seçerler ve bunları rahatlıkla ithal ederler. Yurda kalitesiz, bozuk ve hatalı mal ithali önlenmiş olur. Böylelikle ithalatçı ve imalatçının nakliye ve beklemeden kaynaklanacak fire ve zararı asgariye inmiş olur (İAV, 2001:40). Serbest bölgeye büyük partiler şeklinde getirilen mallar gerektiği zaman küçük partiler halinde ülkeye ithal edilerek depolama giderleri ve sadece ithal edilen mallar için gümrük vergisi ödeneceğinden böylelikle üretim maliyetlerinin düşmesi sağlanmış olur (Karaduman ve Yıldız, 2002:137-138).

2.5.1.6. İstihdam Etkisi

Serbest bölgeler ve bazı yerel girişimciler istihdamın önemli bir kaynağı olmuştur (Jayanthakumaran, 2003:51-65).

Gelişmekte olan ülkelerde en önemli sosyal ve ekonomik sorunlardan biri de işsizliktir. İşsizliğe karşı en önemli tedbir yatırım ve üretimin artırılmasıdır. Serbest bölgeler yapılacak olan yatırımlar dolayısı ile işgücü talebini arttıracak ve işsizliği azaltacaktır. Dolayısı ile serbest bölgeler yeni istihdam olanakları yaratarak ekonomiye büyük katkı sağlayacaktır. Ucuz işgücü, yabancıların serbest bölgeye

gelmesini sağlayan önemli bir faktör sayılır. Serbest bölgelerde yapılacak olan yerli ve yabancı yatırımcılar istihdamı artırır. Ancak, bunun gerçekleşmesi için işgücünün yurt içinden sağlanması gerekir. Bu sebeple yerli işgücünün kullanılması bir önkoşul olarak getirilebilir (Demir, 1992:9).

2.5.2. Serbest Bölgelerin Olumsuz Etkileri

Serbest Bölgelerin ülkeler için sağladığı yararların yanısıra birtakım olumsuz etkileri de vardır. Serbest bölgelerin yatırımı için yapılan harcamaların çok büyük boyutlarda olması ve serbest bölgenin kurulu olduğu yerin uluslararası etkinlik kazanmaması durumunda ülke için önemli ölçüde kaynak israfı sonucunu doğurmaktadır. Serbest bölgelerde sağlanan kolaylıklar ihracatı artıracak yönde olmasına rağmen yapısı gereği ithalat üzerinde eğilime sebep olmaktadır. Ülke için bu durum, dış ticaret açığının artması anlamına gelir ki, bu hiç istenmeyen bir durumdur. Özellikle gelişmiş olan ülkelerde yer alan serbest bölgeler, üretim açısından daha ucuz olan dünya girdilerini kullanmayı tercih etmektedirler. Elde edilen bu ucuz üretim girdilerinin gelişmekte olan veya az gelişmiş olan ülkelerin serbest bölgelerinde pazarlaması ile; bu durum hem üretimlerini azaltarak istihdamı düşürmekte, hem de o ülkedeki ithalatı artırıcı bir rol oynamaktadır (Özdoğan, 2006:21). Serbest bölgelerin kurulması için hazine topraklarından faydalanılması, kaynak aktarılması ve alt yapı hazırlanması v.b. yapılan harcamaların devlet için kaynak kaybına sebep olabileceği görüşü de ileri sürülen eleştiri noktalarından biridir. Gereksiz yere kurulmuş olan ve faaliyet kapasitesi düşük ya da hiç faaliyette bulunmayan serbest bölgeler ekonomiye yarar yerine zarar da verebilmektedir (Erdoğan ve Ener, 2005:103).

Aşağıda serbest bölgelerin olumsuz etkileri ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

2.5.2.1. Yerli Firmalara Serbest Bölgelerdeki Firmaların Rakip Olması

Serbest bölgelerde iş yapan yabancı işletmeler, dış pazarlarda yerli işletmelere önemli bir rakip haline gelebilmektedirler. Yerli ülke ile aynı ürünleri üretme halinde, hammaddeyi yerli ülkeden sağlayarak üretimini gerçekleştirmiş oldukları

malın ulaştırma maliyetlerinin de az olması nedeni ile pazara daha yakın bir yerden taşıma yapacaklarından dolayı yerli firmaların ürünlerini pazarlamakta zorlanacakları açıktır. Bu durumu önlemek için serbest bölge uygulaması olan ülkeler çeşitli önlemleri de beraberinde almak zorundadır (Özdoğan, 2006:21).

2.5.2.2. Tekelleşmeyi Hızlandırması ve Yatırımların Dengesiz Dağılıması

Serbest bölgeler genel anlamda yerli ve yabancı firmalara bir takım imkânlar sağlamakla beraber aynı zamanda ülkedeki işletmelerde tekelleşme sürecini de hızlandırabilecektir.

Örneğin; küçük ve orta boy firmaların ürettiği parçaları yüksek maliyetli ve uluslararası standartlarda bulmayan bir otomobil fabrikası tesisini serbest bölgeye taşıması ve ithali serbest olduğu için aynı parçaları dışarıdan karşılaması, yurt içinde yaygın bir biçimde faaliyet gösteren bu tür irili ufaklı kuruluşların hızla çökmesine sebep olabilecektir (Güner, 1995:14). Serbest Bölgenin kurulduğu bölgede önemli ölçüde nüfus ve sosyal yapı değişikliği meydana gelebilmektedir. Bu hızlı değişim bazı sosyal sorunlara neden olmaktadır. Özellikle, serbest bölgenin kurulu olduğu illerin belli sanayi merkezleri olacak şekilde gelişmesi, yatırımların bölgesel dağılımını da kötü yönde etkilemektedir (Özdoğan, 2006:22).

Serbest Bölgelerin kurulduğu yerlerin sanayi merkezleri olarak gelişmesi, yatırım bölgesi dağılımını olumsuz yönde etkileyebilecek, dış girdilerden faydalanmak isteyen sanayiciler kuruluşlarını bu bölgelere kaydıracaklardır. Böylece bölgeler arası dengesizlikler oluşabilecektir (Karakuzey, 2003:34).

Alıcıların daha iyi ambalajlamaya önem verdiği bir durumda yurt içinde üretilen mallar serbest bölgeden sağlanan görelî ucuz ambalaj malzemelerinin kullanılması ile serbest bölgede ambalajlanabilecek ve bu durum da yurt içindeki ambalaj sanayini olumsuz yönde etkileyebilecektir. Serbest bölgelerin kurulduğu illerin belli sanayi merkezleri olarak gelişmesi, yatırımların bölgesel dağılımında olumsuz yönde etkileyebilecek, serbest bölgenin dışsal ekonomilerinden yararlanmak için sanayilerin bir çoğu serbest bölgelere yakın olan yörelerde yoğunlaşacak, bu da

bölgeler arası dengesizlikleri daha da arttırmasına neden olabilecektir. Böyle bir gelişmenin olumsuz sonuçları ile birlikte işsizliğin artması ve toplumsal ferahın daha da azalması gerçekleşecektir. Ayrıca serbest bölgelerin alt yapı yatırımlarını üstlenecek olan devlet, bütçe gelirlerinin önemli bir kısmını bu alana harcayacağından daha da azalacağını belirtmek gerekir. Bugün dünya üzerinde başarılı ve başarısız olan serbest bölge uygulamaları birlikte görülmektedir. Ülke ekonomisine etki edecek muhtemel olumlu etkileri çoğaltmak ve olumsuz etkileri ortadan kaldırmak biraz da serbest bölge yönetiminin uygulayacağı işletme modeli ve becerisine bağlı olacaktır (Güner, 1995:14-15).

2.5.2.3. Sosyal Yapının Bozulması

Çok önemli bir sosyal problem olmasının yanında işsizlik, mali kriz riskini de arttıran bir faktördür ve azaltılması büyük önem taşımaktadır (Erdoğan, 2007:259-279).

Serbest bölge kurulduktan sonra, serbest bölgenin bulunduğu ilde ve gerekse çevresinde önemli bir ölçüde nüfus ve sosyal yapı değişikliği meydana gelebilir. Bu değişim ekonomik faaliyetlerin artmasından kaynaklanmaktadır. Bu hızlı değişimin bölgede bazı sosyal sorunlar yaratacağı ileri sürülebilir. Ayrıca bölgede çocuk ve kadın işçilerin çalıştırılması çeşitli sosyal sorunların oluşmasına neden olabilmektedir (Güner, 1995:14).

Serbest üretim bölgelerinde, ucuz üretimi sağlayabilmek amacı ile üretim faktörlerinin en önemlisi olan iş gücü, ucuz ve kontrolsüz olarak kullanabilmektedir. İşçi ücretleri, yurt içinde saptanandan daha düşük olabilmektedir. Ücretlerin düşüklüğü yabancı sermaye açısından yatırım yapmaya teşvik edici olabilmekte, fakat sosyal yönden düşününce olursak son derece çarpık durumlar ortaya çıkabilmektedir. Diğer yandan bu bölgelerde istihdam konusunda önemli dengesizlikler olabilmektedir. Bu tip bölgelerin iş gücünü genelde küçük yaşta çocuklar ve kadınlar oluşturmaktadır. Bunlardan başka serbest bölge çalışanları için sosyal güvenlik ve iş güvenliğinden söz edilmemektedir. Çalışma yerlerinde de iş

güvenliği açısından gerekli önlemler alınmamaktadır (Bedestenci ve Canitez, 2008:36).

2.5.2.4. İthalat Baskısı Yaratması

Serbest bölge kurulması ithalatı arttırıcı bir baskı yaratabilir. Genel olarak serbest bölgelerde sağlanan vergi ve gümrük muafiyetleri ileride ihraç edilmek üzere de olsa ithalatı çok cazip kılabilmektedir. Başka bir ifade ile, serbest bölgenin ithalat eğilimi, tanım gereği ülkenin ortalama ithalat eğiliminden fazla olmak durumundadır. Bu durumda sadece döviz ödemeleri artmış olmayacak, fakat bu bölgelerde kurulacak olan imalat birimlerinin, input-output ilişkileri açısından geriyi beslemesi söz konusu olamayacaktır. Özellikle ihracata yönelik olan serbest bölgelerde montaj düzeyinde üretim yapan şirketler üretimde kullanmış oldukları girdileri ithalat yolu ile diğer ülkelerden sağladıkları ölçüde üretim arttıkça ithalat da artmış olacaktır (Özcan, 1986:51).

2.5.2.5. Çevresel Sorunlar Yaratması

Serbest bölgenin varlığından dolayı artan deniz trafiği deniz suyu kirliliğini arttırıcı bir etki yaratır (Özdoğan, 2006:22).

Ayrıca serbest bölgede kurulacak olan yerli ve yabancı kuruluşların üretim artıkları, deniz ve çevre kirlenmesini hızlandırabilecek özellik göstermektedir. Serbest bölgenin denetim sisteminin kapsamı bu konuları da belirlemelidir (TOBB, 1990:13).

2.5.2.6. Kaçakçılık ve Diğer Kanun Dışı Faaliyetleri Arttırma

Serbest bölge fikrinin ilk ortaya çıktığı dönemlerde buraların birer “kaçakçılık” yuvası olacağı tezi ciddi tartışmalara konu olmuştur. Fakat zaman içinde bu sakıncanın geçerli olmadığı görülerek, bugün tartışma ve inceleme konusu olmaktan çıkmıştır. Çünkü serbest bölgelerin sınırları iyi belirlenir, güvenlik çemberi kurulur ve giriş çıkışlar denetim altına alınırsa serbest bölgelerde kaçakçılık olayı bütünüyle ortadan kalkmaktadır. Kaldı ki, Türkiye’ de döviz kaçakçılığı, gümrük

kaçakçılığı, uyuşturucu kaçakçılığı, hayvan kaçakçılığı, silah kaçakçılığı gibi türlü türlü kaçakçılık olayları serbest bölgelerin dışında gerçekleşmektedir. Artık kaçakçılık olaylarının serbest bölgelerle uzaktan ve yakından bir ilişkisi kalmamıştır (İAV, 2001:44).

2.5.2.7. Transfer Fiyatlandırması Sorunu

“Transfer Fiyatlaması” uygulaması yabancı sermayeli işletmelerin benimsediği bir yoldur. Çeşitli vergilerin yanı sıra kurumlar vergisinden de kurtulmak amacı ile işletmeler, kârlarının önemli bir bölümünü normal yoldan değil de transfer fiyatlaması uygulaması ile ana firmaya aktarma eğiliminde oldukları bilinmektedir. Serbest bölgelerde bir faaliyet söz konusu olduğunda, tanım gereği her türlü ticari ve hukuki kolaylık getirilmek durumundadır. Bu da yabancı firmaların transfer fiyatları uygulamasını teşvik edebilmektedir. Dolayısı ile de bölgenin yaratmış olduğu katma değer, potansiyel değerinin altında kalmaktadır (Özdoğan, 2006:21-22). Özellikle üretim dışında faaliyet gösteren firmaların vergi avantajı nedeni ile bu bölgelere kaymalarının serbest bölgenin amacına uygun düşmeyen bir yapılanmaya ve aynı alanlarda serbest bölge dışında çalışan mükellefler açısından haksız rekabete sebep olduğu, yapılan denetimlerde bu bölgelerin bazı kişiler tarafından vergilendirilmesi gereken kazançların gizlenmesi için kullanıldığının tespit edildiği unutulmamalıdır. Bu gerçeklerin ışığında bulunacak olan çözümler, hem bu bölgelerin ülke ekonomisine olan katkısını daha da artıracak hem de kayıp ve kaçağı azalmış adil bir vergilendirmeyi beraberinde getirecektir (Gençyürek, 2012).

Serbest bölgelerde yabancı sermaye yatırımlarına izin verilmesi ile bu firmaların kâr transferleri ve transfer fiyatı uygulamaları denetimden çıkmaktadır. Bu yatırımlar ülkenin gümrüklü bölgesinde faaliyet gösterdiklerindeyse hem kâr transferlerinin belirlenen oranlarda merkez ülkeye aktarılması hem de çok uluslu şirketlerin bağlı şirketleri ile beraber yaptıkları mal ticaretinde uygulanan transfer fiyatları belirli ölçülerde denetlenebilmektedir. Serbest bölgelerde bu tür sınırlamalar ve denetim söz konusu olmadığı için çok uluslu şirketler kâr transferini istedikleri şekilde yapabilecekleri gibi, çeşitli ülkelerde daha az gelir vergisi ödeyebilmek amacı ile

transfer fiyatlarını kullanabileceklerdir. Böylelikle yabancı yatırımların serbest bölgenin bulunduğu ülke ekonomisine katkısı azalmış olacaktır (TOBB, 1990:12-13).

2.6. Türkiye’de Serbest Bölgelerin Tarihçesi

Türkiye’de serbest bölge kurma girişimleri, 1920’li yıllara kadar uzanmaktadır. Türkiye’nin siyasi bağımsızlığını kazanıp ulusal ekonomisini oluşturmaya başlamasından itibaren, serbest bölge konusu, çeşitli dönemlerde uygulanan iktisadi politikalara göre, bu politikalara sıkı sıkıya bağlı olarak dönem dönem Türkiye’nin gündemine gelmiştir. Türkiye’de serbest bölge kurma girişimleri ve tartışılan serbest bölge modelleri günün iktisadi politikasıyla yakından ilişkili olmuştur (İTO, 1983:76).

Gelişmekte olan ülkelerde serbest bölgelere olan talep giderek daha önemli hale gelmiştir (Tahir, 1999:1-45).

Türkiye’de Serbest Bölge kurulması için yapılan ilk çalışmalar, 1927 yılında 1132 Sayılı Serbest Bölgeler Mıntika Kanunu’nun çıkarılması ile sonuçlanmıştır (HDTM, 1993:1). Yasa İstanbul sınırları içinde veya dolaylarında serbest bölge kurulması için hükümete yetki veriyordu. Daha sonra Türkiye Cumhuriyeti ile Ford Motor Company arasında bir sözleşme imzalanıyordu. Bu sözleşmenin onayı 1929 yılında yasa olarak yayınlanıyordu. Anlaşma metninin içeriğine göre Ford şirketi, kamyon, otomobil ve traktör montajı yapmak için Tophane semtinde bir yöreyi serbest bölge olarak kullanacaktı. Hudutları belirlenen alan Türkiye sınırları dışında sayılacak ve buraya montaj amacı ile ithal edilen otomobil vb. araçların parçalarından gümrük vergisi alınmayacaktı. Bu amaçla inşaatına başlanan tesisler bir süre sonra kapatıldı ve böylelikle Türkiye’deki üretime dönük olan ilk serbest bölge deneyi başarısızlık ile sonuçlanmış oldu (Alpar, 1985:49).

Serbest Mıntika Kanunu ve buna bağlı olarak imzalanan Ford anlaşması istenilen sonuçları vermeyince Hükümet 19 yıllık bir aradan sonra tekrar yeni bir denemeye girmiştir ve Türkiye’den transit olarak geçecek kilim, halı ve kürk eşyası için bir “serbest yer” kurulmasına karar vermiştir. Şu farkla ki, bu kez, “serbest

mıntıka” deyimi terk edilmiş ve buna karşılık “serbest yer” deyimi gelmiştir. Kanun bu yerlerde işlem göreceğ olan ithal mallarını teker teker saymıştır (İAV, 1998:36-37).

İkinci serbest bölge denemesi, Mayıs 1946 Tarihinde gerçekleştirilen Şark halı ve kilimleri ile hayvan postlarının ihracı için kurulacak serbest bölge için çıkarılan yasadır. Buna göre Eminönü’nde bir antrepoda bu ürünler depolanacak ve yeniden ihraç edilecekti. Fakat yasaya işlerlik kazandırılmadığı için bu ikinci girişimden de bir sonuç alınamadı. Aralık 1953 Tarihinde yeni bir Serbest Bölgeler Kanunu kabul edildi, ilk yasada olduğu gibi serbest bölgenin yerinin ve burada yer alacak olan faaliyetlerin belirlenmesi yetkisi Bakanlar Kuruluna verildi. Bu yasaya işlerlik kazandırma amacı ile ancak üç yıl sonra yani 1956 yılında bir “serbest bölge nizamnamesi” çıkarıldı. 1957 yılında ise TCDD, İskenderun limanında 4600 m² lik bir sahayı serbest bölge olarak işletmeye açtı. İlk aşamada 2000 ton krom madeni ihraç edilmek üzere bölgeye alındı. Fakat bu girişimden bir süre sonra İskenderun serbest bölgesi de kapatıldı (Alpar, 1985:49). İkinci uygulama 1958 yılında Tuzla’da gerçekleştirilmiştir. Tuzla’da jip üretilen bir alana serbest bölge statüsü verilmiş ve bu alanın işletilmesi Tuzla Serbest Bölge İşletmesi ile Verdi Limited Ortaklığı’na bırakılmıştır. Fakat kısa bir süre içinde şirket başarısızlığa uğramış, arazisi bir kamu kuruluşu tarafından satın alınma suretiyle, serbest bölge özelliğini kaybetmiştir (Özdoğan, 2006:25).

1965-1967 yılları arasında serbest bölgeler hususunda iki yasa girişimi daha oldu. Ancak bunlar Meclise gönderilmesine rağmen Meclisten geçemedi (Alpar, 1985:49). Olaya gerçekçi yaklaşımlar, 3 Kasım 1983 Tarihli Resmi Gazete’de ilan edilen Serbest Bölgeler Başkanlığı’nın kuruluşu 151 Sayılı Kanun Hükmündeki Kararname (KHK) ile başlamış, bunu 12 Kasım 1983 Tarih ve 18219 Sayılı Resmi Gazete’de altyapı yatırımlarını gerçekleştirmek üzere Bayındırlık Bakanlığı’nın görevlendirilmesi, 83/7285 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de serbest bölge hudutları tespit kaydı ile Antalya ve Mersin limanlarının serbest bölge olarak ilanı yapılmıştır (Civan, 2003:15).

17.5.1984 Tarih, 84/8007 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Mersin ve Antalya serbest bölgelerinin hudutları belirlenmiş, 4.3.1985 Tarih, 85/9200 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla da Mersin ve Antalya serbest bölgelerinin hudutları yeniden düzenlenmiştir (Mersin 763.405 m², Antalya 573.536 m²). Ayrıca 4.3.1985 Tarihinde 85/9201 Sayılı karar ile Türkiye'nin 52 milyon m² lik Adana/Yumurtalık ve İzmir/Nemrut körfezinde ilk sınaî ve ticarî amaçlı, yap-işlet-devret modeli ile serbest bölge kurulmasına karar verilmiş, ancak 11.1.1987 Tarihinde 87/11401 Sayılı karar ile birlikte İzmir/Nemrut Serbest Bölgesi iptal edilerek onun yerine İzmir/Gazîemir Serbest Bölgesi olarak yer değişimi yapılarak ilan edilmiş, 29.2.1992 Tarih 92/2797 Sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile de Adana-Yumurtalık Serbest Bölgesi 4.7 milyon m² olarak belirlenip sınırları değiştirilmiştir (Civan, 2003:15).

18.6.1984 Tarihinde yayınlanan 223 Sayılı KHK ile Serbest Bölgeler Teşkilatı DPT'na bağlanarak Ağustos 1984 tarihinde DPT Serbest Bölgeler Başkanlığı kurulmuştur (Alpar, 1985:54).

Serbest Bölgeler Yasası 6.6.1985 Tarih ve 3218 Sayılı Yasayla 15.6.1985 Tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Alpar, 1985:54).

2.7. Türkiye' de Serbest Bölgeler

90'lı yıllarda serbest bölgecilik olgusunun ekonomik bir kalkınma modeli olarak kabul edilmesi ile gelişme başlamış, serbest bölgelerdeki ticarî işlem artışı paralelinde arka arkaya farklı yörelerde gerek devlet tarafından işlet-devret modeli ile gerekse özel teşebbüsün kurucu-işletici özelliği ile ve “yap-işlet-devret”, “yap-kısmen sat-sahip ol” ve “yap-kısmen kirala-sahip ol”, modelleri ile yeni serbest bölgeler kurulmuştur (Civan, 2003:16). Ve serbest bölgeler, 20.yüzyılın ikinci yarısından itibaren hızla artış göstermeye başlamıştır (Orhan, 2003:117-131).

2.7.1. Faaliyette Bulunan Serbest Bölgeler

Ülkemizde ilk olarak 1987 yılında Mersin ve Antalya Serbest Bölgeleri ile işlerlik kazanan serbest bölge uygulaması günümüzde ise 19 serbest bölge ile varlığını sürdürmektedir. Serbest Bölgeler Kanunu'nun ikinci maddesi gereği

sınırları Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ve halen faaliyette olan serbest bölgelerimiz şunlardır (EKONOMİ, 2011b):

Tablo 2.1: Ülkemiz Serbest Bölgelerinin Kuruluş Tarihleri

ÜLKEMİZ SERBEST BÖLGELERİ		KURULUŞ TARİHLERİ
1	MERSİN SERBEST BÖLGESİ	1985
2	ANTALYA SERBEST BÖLGESİ	1985
3	EGE SERBEST BÖLGESİ	1987
4	İST. AHL. SERBEST BÖLGESİ	1990
5	TRABZON SERBEST BÖLGESİ	1990
6	İST. TRAKYA SERBEST BÖLGESİ	1990
7	ADANA YUMURTALIK SERBEST BÖLGESİ	1992
8	İST. DERİ VE END. SERBEST BÖLGESİ	1992
9	MARDİN SERBEST BÖLGESİ	1994
10	SAMSUN SERBEST BÖLGESİ	1995
11	AVRUPA SERBEST BÖLGESİ	1996
12	RİZE SERBEST BÖLGESİ	1997
13	KAYSERİ SERBEST BÖLGESİ	1997
14	İZMİR MENEMEN SERBEST BÖLGESİ	1997
15	GAZİANTEP SERBEST BÖLGESİ	1998
16	TÜBİTAK-MAM SERBEST BÖLGESİ	1999
17	DENİZLİ SERBEST BÖLGESİ	2000
18	BURSA SERBEST BÖLGESİ	2000
19	KOCAELİ SERBEST BÖLGESİ	2000

Kaynak: EKONOMİ (2011b); “Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DA703403-D8D3-8566-4520E0494976974B/Genel_Bilgi.pdf, (Erişim Tarihi: 16.09.2011).

2.7.2. Faaliyet Ruhsat Sayıları

Tablodan da görüleceği gibi Aralık 2012 Tarihi itibariyle serbest bölgelerimizdeki toplam kullanıcı sayısı 3.221’dir. Bunların 1.697’si Alım-Satım işi ile 897’si Üretim işi ile uğraşmaktadır. Aralık 2012 Tarihindeki toplam faaliyet ruhsat sayısında, Aralık 2011 Tarihindeki toplam faaliyet sayısına göre % 0,50’lik bir artış görülmektedir. Bu da bize serbest bölgelerimizin faaliyetlerinin üretim ağırlıklı değil ticaret (alım-satım) ağırlıklı olduğunu göstermektedir. Bunun yanı sıra tüm

firmalar içinde üretim alanında faaliyette bulunanların oranı da, serbest bölgelerin temel amaçlarından olan “Türkiye’de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak” için yeterli düzeyde gerçekleşmemiştir. .k

İşletmeler, serbest bölgelerin avantajlarından yararlanmak üzere, bu yerlerde şube açmak veya kardeş şirketler kurma yoluna gitmişlerdir. Ancak, serbest bölgelerde kurulan söz konusu işletmeler ile gerçekleştirilen ilişkiler genellikle sancılı olmuştur. Bu işlemlerin gerçekliği ve muvazaa oluşturup oluşturmadığı hep sorgulana gelmiştir (Işık ve Çankaya, 2005:53).

Tablo 2.2: Serbest Bölge Faaliyet Ruhsatlarının Konulara Göre Dağılımı ve Değişim Oranları

FAALİYET KONULARI	Aralık 2011	Aralık 2012	%
ÜRETİM (<i>PRODUCTION</i>)	852	897	5,28
ALIM-SATIM (<i>PURCHASING-SELLING</i>)	1.740	1.697	-2,47
DİĞER (<i>OTHER</i>)	613	627	2,28
TOPLAM (<i>TOTAL</i>)	3.205	3.221	0,5

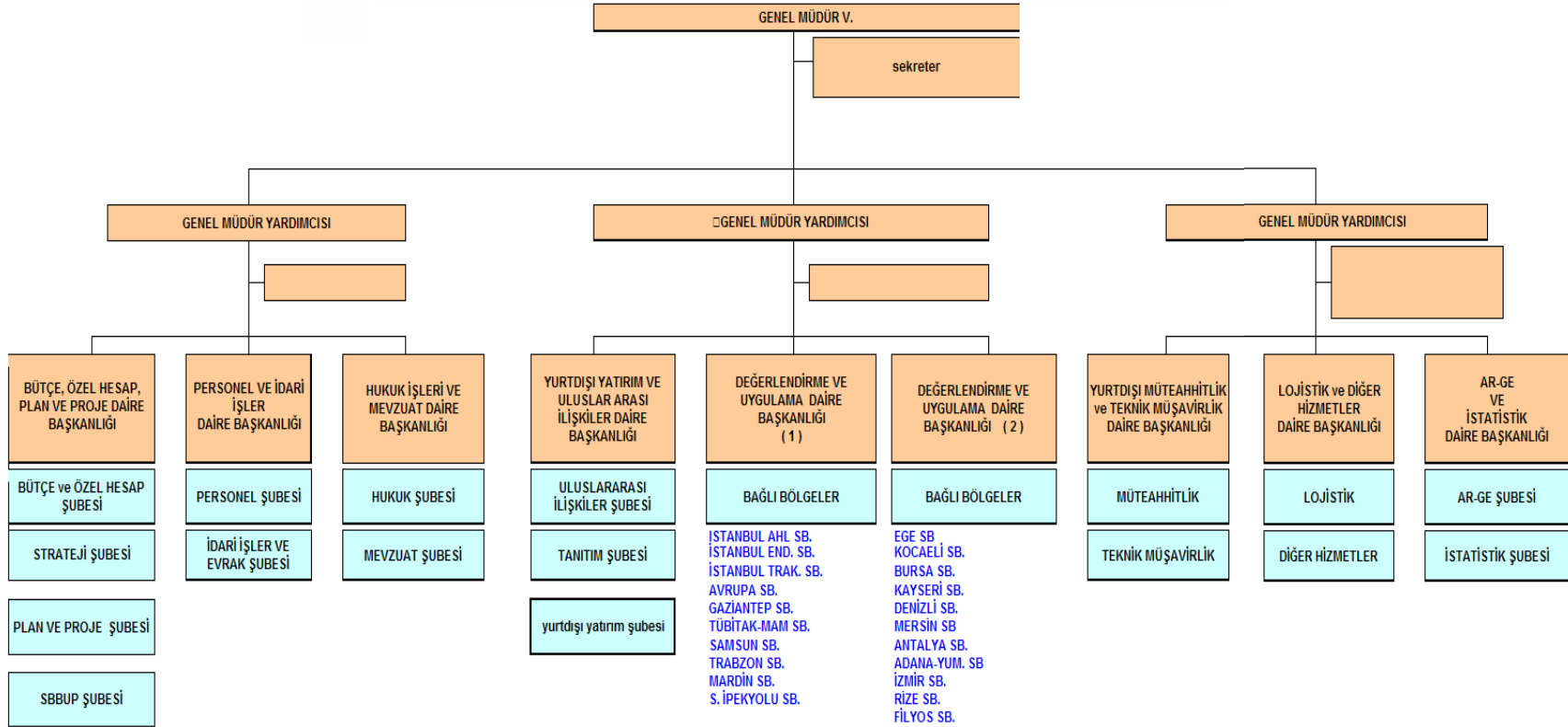
Kaynak: EKONOMİ (2013a); “Serbest Bölge Faaliyet Ruhsatlarının Konularına Göre Dağılımı,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB1BBB17-D8D3-8566-4520C0D1B086B3A9/sb_firma.pdf, (Erişim Tarihi: 05.05.2013).

2.7.3. İdari Yapılanma

08 Haziran 2011 Tarihli 637 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Dış Ticaret Müsteşarlığı’ nın tüm hizmet birimleri ile Hazine Müsteşarlığı’ nın Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlükleri birleştirilerek Ekonomi Bakanlığı kurulmuştur. Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü’nün yeni ismi ise, Serbest Bölgeler Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü olarak değiştirilmiştir. Başbakanlığa bağlı olarak Ekonomi Bakanlığı Merkez Teşkilatı çatısı altında örgütlenen Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü’ nün organizasyon şeması aşağıdaki gibidir.

Şekil 2.1: Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü Organizasyon Şeması

SERBEST BÖLGELER, YURTDIŞI YATIRIM VE HİZMETLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ



Kaynak: Serbest Bölgeler, Yurt Dışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü'nün Çalışma Notu (15.09.2011).

2.7.4. İstihdam Verileri

Serbest bölgelerdeki Ocak-Aralık 2012 dönemine ait toplam istihdam sayısı, Tablo 2.3'ten 55.938 olarak görülmektedir. En fazla istihdam sağlayan serbest bölgemiz Ege Serbest Bölgesi' dir. Ocak-Aralık 2012 döneminde Ege Serbest Bölgesinde çalışan işçi, büro personeli ve diğer görevlilerin toplam sayısı 19.970' dir. Ege Serbest Bölgesini Bursa, Mersin, Antalya Serbest Bölgeleri izlemektedir. Trabzon, Denizli, Mardin Serbest Bölgeleri de istihdamın azlığı yönünden dikkat çekicidir. Ocak-Aralık 2011 dönemine göre, Ocak-Aralık 2012 döneminde %3,55'lik daha fazla istihdam sağlandığı görülmektedir. Ocak-Aralık 2012 döneminde serbest bölgelerde istihdam edilen 47.283 kişilik kısmı işçi olarak, 7.031 kişiye de büro personeli olarak iş verilmiştir. Bu açıdan bakıldığında serbest bölgelerin özellikle niteliksiz işgücünün istihdam ettirilmesi açısından olumlu etkisini göz ardı etmemek gerekir.

Tablo 2.3: Ocak-Aralık 2011/2012 İstihdam Verileri

BÖLGELER	ZONES	Ocak-Aralık 2011				Ocak-Aralık 2012				%
		İŞÇİ	BÜRO PERSONELİ	DİĞER DİĞER	TOPLAM	İŞÇİ	BÜRO PERSONELİ	DİĞER	TOPLAM	
Ege	<i>Aegean</i>	17.622	1.061	374	19.057	18.237	1.343	390	19.970	4,79
Bursa	<i>Bursa</i>	5.232	2.632	259	8.123	7.161	723	157	8.041	-1,01
Mersin	<i>Mersin</i>	5.439	784	314	6.537	6.294	854	681	7.829	19,76
Antalya	<i>Antalya</i>	2.830	498	0	3.328	3.051	576	0	3.627	8,98
İstanbul Endüstri ve Ticaret	<i>Istanbul Industry & Trade</i>	2.175	666	88	2.929	2.114	658	48	2.820	-3,72
Kocaeli	<i>Kocaeli</i>	2.498	177	245	2.920	1.400	96	140	1.636	-43,97
TÜBİTAK-MAM Tek.	<i>TUBITAK-MAM TECH.</i>	2.479	166	39	2.684	2.712	335	56	3.103	15,61
Avrupa	<i>Europe</i>	1.712	441	0	2.153	1.712	441	0	2.153	0,00
Kayseri	<i>Kayseri</i>	1.491	81	10	1.582	1.641	108	43	1.792	13,27
İzmir	<i>İzmir</i>	1.121	317	55	1.493	1.177	265	63	1.505	0,80
İstanbul Trakya	<i>Istanbul Thrace</i>	948	396	41	1.385	901	382	21	1.304	-5,85
İstanbul Atatürk Havalimanı	<i>İstanbul Atatürk Airport</i>	51	839	2	892	166	1.104	1	1.271	42,49
Adana-Yumurtalık	<i>Adana-Yumurtalık</i>	191	95	0	286	174	21	16	211	-26,22
Samsun	<i>Samsun</i>	252	29	0	281	332	35	0	367	30,60
Gaziantep	<i>Gaziantep</i>	158	67	0	225	109	74	0	183	-18,67
Trabzon	<i>Trabzon</i>	73	7	8	88	68	7	8	83	-5,68
Denizli	<i>Denizli</i>	27	13	0	40	30	8	0	38	-5,00
Mardin	<i>Mardin</i>	15	4	0	19	4	1	0	5	-73,68
Rize	<i>Rize</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0,00
TOPLAM	TOTAL	44.314	8.273	1.435	54.022	47.283	7.031	1.624	55.938	3,55

Kaynak: EKONOMİ (2013b); “Serbest Bölgelerde İstihdam,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DBDB67AA-D8D3-8566-4520EDCD58CAB995/sb_istihdam.pdf, (Erişim Tarihi: 05.05.2013).

2.7.5. Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı

Tablo 2.4'teki Ocak-Aralık 2012 döneminin ticaret hacminin sektörlere göre dağılımına baktığımızda, sanayi ürünlerinin serbest bölgelerimizdeki toplam ticaret hacminin % 95,83' ü gibi önemli bir orana sahip olduğunu görüyoruz. Ocak-Aralık 2011 dönemi ile Ocak-Aralık 2012 döneminin sektörlere göre toplam ticaret hacmi kıyaslandığında; tarım, bitkisel ürünler, hayvan ürünleri, su ve orman ürünlerinin ticaret hacimlerinde azalma görülmekteyken, diğer sektörlerin ticaret hacimlerinde ise artış görülmektedir. Ocak-Aralık 2012 döneminin toplam serbest bölgeler ticaret hacminde, Ocak-Aralık 2011 dönemine göre %1,80' lik bir artış görülmektedir.

Tablo 2.4: Ocak-Aralık 2011/2012 Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$)

SEKTÖRLER	BÖLGELERE GİRİŞ (Ocak-Aralık 2011)	BÖLGELERE GİRİŞ (Ocak-Aralık 2012)	%	BÖLGELERDEN ÇIKIŞ (Ocak-Aralık 2011)	BÖLGELERDEN ÇIKIŞ (Ocak-Aralık 2012)	%	TOPLAM (Ocak-Aralık 2011)	TOPLAM (Ocak-Aralık 2012)	%
I.TARIM	775.048	415.903	-46,34	729.576	490.558	-32,76	1.504.624	906.461	-39,75
A. BİTKİSEL ÜRÜNLER	707.083	362.114	-48,79	687.144	457.202	-33,46	1.394.227	819.316	-41,24
B. HAYVANSAL ÜRÜNLER	58.125	45.223	-22,20	27.055	23.144	-14,45	85.179	68.366	-19,74
C. SU ÜRÜNLERİ	1.380	498	-63,93	2.325	814	-64,96	3.705	1.312	-64,58
D. ORMAN ÜRÜNLERİ	8.460	8.068	-4,63	13.053	9.398	-28,00	21.513	17.465	-18,81
II. MADENCİLİK ve TAŞOCAKÇILIĞI	24.738	27.672	11,86	25.092	26.541	5,77	49.829	54.212	8,80
III.SANAYİ	9.121.196	9.785.362	7,28	11.970.526	12.307.100	2,81	21.091.722	22.092.462	4,74
A. İŞLENMİŞ TARIM ÜRÜNLERİ	620.492	632.131	1,88	687.119	683.481	-0,53	1.307.611	1.315.612	0,61
B. İŞLENMİŞ PETROL ÜRÜNLERİ	25.337	403.936	1494,28	13.109	401.927	2966,11	38.445	805.863	1996,13
C. SANAYİ ÜRÜNLERİ	8.475.367	8.749.294	3,23	11.270.298	11.221.693	-0,43	19.745.665	19.970.987	1,14
TOPLAM	9.920.982	10.228.936	3,10	12.725.193	12.824.199	0,78	22.646.175	23.053.135	1,80

Kaynak: EKONOMİ (2013c); “Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB7C41BB-D8D3-8566-452014E3243EF002/sb_sektor.pdf, (Erişim Tarihi: 05.05.2013).

2.7.6. Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı

Serbest bölgelerin ticaret hacimlerinin ülkelere göre dağılımı, Tablo 2.5'te görülmektedir. Tablo'ya göre; Ocak-Aralık 2012 döneminde gerçekleşen 23.053.135.000 \$'lık toplam ticaret hacminin bölgelere giriş-çıkışları incelendiğinde, karşımıza şu sonuçlar çıkmaktadır.

Ocak-Aralık 2012 döneminde serbest bölgelerimizde gerçekleşen toplam ticaret hacminin 8.724.949.000 \$'ı, Türkiye ile yapılan ticarettir. Türkiye ile yapılan ticaret hacmini OECD ve AB ülkeleri izlemektedir. Ocak-Aralık 2011 ve Ocak-Aralık 2012 dönemleri arasında serbest bölgelerimizin toplam ticaret hacminde % 1,80' lik bir artış görülmektedir. Toplam ticaret hacmi içinde bölgeye giriş ve çıkış miktarlarının birbirine yakın değerler olması ister istemez akla serbest bölgelerimizin üretim amaçlı çalışmaktan çok depo işlevini üstlendiklerini akla getirmektedir.

Sonuç olarak tüm bu istatistiki veriler beraber ele alındığında; ülkemizdeki serbest bölgelerin ihracat amaçlı değil, ithalat ağırlıklı ticaret hacmi gerçekleştirdikleri söylenebilir.

Tablo 2.5: Ocak-Aralık 2011/2012 Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$)

ÜLKELER	BÖLGELERE GİRİŞ (Ocak-Aralık 2011)	BÖLGELERE GİRİŞ (Ocak-Aralık 2012)	%	BÖLGELERDEN ÇIKIŞ (Ocak-Aralık 2011)	BÖLGELERDEN ÇIKIŞ (Ocak-Aralık 2012)	%	TOPLAM (Ocak-Aralık 2011)	TOPLAM (Ocak-Aralık 2012)	%
I. OECD ve AB ÜLKELERİ	4.716.740	4.640.679	-1,61	3.989.404	3.859.859	-3,25	8.706.145	8.500.538	-2,36
A. AB (27) ÜLKELERİ	3.739.188	3.685.589	-1,43	3.506.416	3.232.935	-7,80	7.245.604	6.918.524	-4,51
B. DİĞER OECD ÜLKELERİ	977.552	955.090	-2,30	482.989	626.924	29,80	1.460.541	1.582.014	8,32
II. DİĞER AVRUPA ÜLKELERİ	14.486	8.372	-42,21	21.209	21.055	-0,73	35.695	29.427	-17,56
III. BAĞIMSIZ DEVLETLER TOPLULUĞU	385.300	461.485	19,77	653.688	654.916	0,19	1.038.987	1.116.401	7,45
IV. KUZAY AFRİKA ve ORTADOĞU	510.261	689.274	35,08	1.347.331	1.448.322	7,50	1.857.592	2.137.596	15,07
V. DİĞER ÜLKELER	1.626.015	1.457.732	-10,35	912.819	1.086.491	19,03	2.538.833	2.544.224	0,21
VI. TÜRKİYE	2.668.180	2.971.393	11,36	5.800.743	5.753.556	-0,81	8.468.923	8.724.949	3,02
TOPLAM	9.920.982	10.228.936	3,10	12.725.193	12.824.199	0,78	22.646.175	23.053.135	1,80

Kaynak: EKONOMİ (2013d); “Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB6F37DD-D8D3-8566-4520F5FD36A65F54/sb_ulke.pdf, (Erişim Tarihi: 05.05.2013).

2.7.7. Serbest Bölgelerde Yıllık Ticaret Hacimleri

Tablo 2.6'da, Ocak-Aralık 2011 dönemi ile Ocak-Aralık 2012 dönemi ticaret hacimleri karşılaştırmalı olarak yer almaktadır. Ocak- Aralık 2011 döneminde ticaret hacmi açısından ilk sırada Ege Serbest Bölgesi yer alırken, yine Ocak-Aralık 2012 döneminde en yüksek ticaret hacmi ile Ege Serbest Bölgesi'nin 1. sırada yer almaya devam ettiği görülmektedir. Ocak-Aralık 2012 döneminde en yüksek toplam ticaret hacmine sahip olan Ege Serbest Bölgesini, Mersin Serbest Bölgesi ve İstanbul Endüstri ve Ticaret Serbest Bölgesi izlemiştir. Tablo 2.6'dan görüldüğü üzere; Rize Serbest Bölgesi, ticaret hacminin azlığı ile; Mardin Serbest Bölgesi ise Ocak-Aralık 2011 dönemine göre Ocak-Aralık 2012 döneminde hiç ticari faaliyetinin olmaması ile dikkat çekmektedir. Ocak-Aralık 2012 döneminde serbest bölgeler toplam ticaret hacimleri 23.053.135.000 \$'a ulaşmıştır. Ocak-Aralık 2012 döneminde yapılan toplam ticaret hacminde, Ocak-Aralık 2011 dönemine göre % 1,80'lik bir artış gerçekleşmiştir. Burada dikkati çeken hususlardan biri 2004 yılı itibarı ile serbest bölgeler mevzuatında yapılan vergi düzenlemelerinin serbest bölgeler ticaret hacimlerini olumsuz yönde etkilememiş olmasıdır. Bu sonuç ise bize serbest bölge firmalarının serbest bölge ile ilgili olan düşüncelerinin vergi mevzuatı değişikliklerine rağmen hala olumlu olduğunu göstermektedir.

Tablo 2.6: Ocak-Aralık 2011/2012 Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacimleri ve Değişim Oranları (1.000 ABD \$)

BÖLGELER	Ocak-Aralık 2011	Ocak-Aralık 2012	%
İstanbul Endüstri ve Ticaret	3.603.223	3.220.084	-10,63
Ege	5.747.500	5.221.937	-9,14
İstanbul Atatürk Havalimanı	2.241.525	2.103.566	-6,15
Mersin	2.693.049	3.832.246	42,30
İstanbul Trakya	1.533.749	1.443.596	-5,88
Bursa	1.571.579	1.532.317	-2,50
Avrupa	2.059.462	2.364.905	14,83
Antalya	731.252	749.707	2,52
Kocaeli	549.607	738.265	34,33
Kayseri	700.713	696.971	-0,53
İzmir	356.553	326.535	-8,42
Samsun	118.377	70.139	-40,75
Adana-Yumurtalık	265.654	295.816	11,35
Gaziantep	112.053	102.659	-8,38
TÜBİTAK-MAM Tek.	196.787	208.007	5,70
Trabzon	90.204	70.079	-22,31
Denizli	67.694	72.293	6,79
Rize	4.565	4.012	-12,12
Mardin	2.628	0	-100,00
TOPLAM	22.646.175	23.053.135	1,80

Kaynak: EKONOMİ (2013e); “Serbest Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB34665C-D8D3-8566-52098676F5BF929/sb_hacim.pdf, (Erişim Tarihi: 05.05.2013).

2.8. Serbest Bölgeler Teşkilat Yapısı

Serbest bölgelerin, bağlı olduğu en üst kuruluş, Ekonomi Bakanlığı Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü'dür. Bunun haricinde her serbest bölgede; serbest bölge müdürlüğü, serbest bölge işletici yada kurucu ve işleticisi, emniyet (polis) birimi ve gümrük muhafaza müdürlüğü yer almaktadır (ASB, 2011).

2.8.1. Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü

Dünya ticareti ekonomik bütünleşme süreçlerinin derinleştiği, küresel ölçekte pazara giriş stratejilerinin yoğun bir biçimde uygulandığı ve ihracat pazarlarında rakip ülkelerin aktif stratejiler geliştirerek, ihracatta pazar paylarını artırmaya çalıştığı bir dönemden geçmektedir. Bu dönem ve ülkenin 2023 vizyonu; ekonomi ve dış ticaret politikalarının yeni bir anlayış ve yapı ile birlikte yürütülmesini zorunlu kılmaktadır. Bu çerçevede, Cumhuriyet Tarihinde ilk kez, ihracata dayalı büyüme modeli çerçevesinde, mal ve hizmet sektörlerinde yatırım-üretim-ihracat zincirine ilişkin politikaların bir bütün şeklinde ele alınmasını sağlayacak bir kurumsal yapılanmaya duyulan ihtiyaç dikkate alınarak, 8 Haziran 2011 Tarihli 637 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın tüm hizmet birimleri ile Hazine Müsteşarlığı'nın Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlükleri birleştirilerek Ekonomi Bakanlığı kurulmuştur (EKONOMİ, 2011c).

Ekonomi Bakanlığı'nın ana hizmet birimlerinden biri de Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü olarak belirlenmiştir.

Ekonomi Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 08.06.2011 Tarih ve 637 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamesi'nin 12. maddesi'nde Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğünün görevleri açıklamalı olarak belirtilmiştir (RG, 2011).

2.8.2. Serbest Bölge Genel Müdürlükleri

Serbest bölge müdürlüklerinin kuruluş, görev, yetki ve çalışma esasları, 16.8.1985 Tarih ve 85/9801 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı tarafından belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu'nca yer sınırları belirlenmiş olan serbest bölgelerde, bu bölgelerin buldukları illerin Valiliklerine bağlı olarak, her biri için serbest bölge müdürlüğü kurulur. Bölge Müdürlüğü'nün görev ve yetkileri Kararın 2. Maddesinde yer almıştır. Bölge Müdürü 2. Madde de belirtilen görevlerin yerine getirilmesi ve mevzuata uygun bir şekilde yürütülmesi için her türlü tedbiri alır. Bu görevlerin yapılması ile ilgili denetim, gözetim ve uygulamadan sorumludur. Bölge Müdürlüğü, Bölge

Müdürü ile yeterli sayıda Şube Müdürü, Uzman, Uzman Yardımcısı ve diğer personelden oluşur (EKONOMİ, 2011d).

2.9. Türkiye’de Serbest Bölgelerde Karşılaşılan Sorunlar

Türkiye ihtisas gümrüklerinin oluşturulması ve uygulaması sonucunda; serbest bölgeye getirilmiş olan malların ülke içine ithalinde malın ihtisas gümrüğünün bulunduğu şehire veya bir başka gümrük müdürlüğüne sevki gerekmekte ve bu tarz gerçekleştirilen işlemler serbest bölge uygulamasının ruhuna ters düşmektedir. Serbest bölgede faaliyet göstermek için gelen, özellikle yabancı menşeli firmalara, bu tür bir gümrük uygulamasının varlığından bahsetmek, firmanın faaliyet düşüncesinden otomatikman vazgeçme eğilimine neden olmaktadır. Maliyetlerin minimize edilmesine çalışıldığı ve rekabete açık dış ticaret ortamında yapılan bu tür uygulama ile serbest bölgelerin faaliyetleri kısıtlanmış olmaktadır. Serbest bölge gümrük müdürlüklerinin her türlü malın ithalinde yetkilendirilmiş nitelikte işlem yapabilmesi konusunda yasal bir düzenlemenin Gümrük Müsteşarlığı nezdinde sağlanması önem arz etmektedir (Civan, 2003:110).

Serbest bölgelerde sağlanmış olan teşvikler, AB tarafından bazı girişimleri ve belli malların üretimini teşvik ederek rekabeti bozan ya da bozma tehdidi oluşturan devlet yardımı olarak tanımlanma ihtimali, AB mevzuatının devlet yardımlarına ilişkin bölümü açısından yasal olarak problem görülmesine neden olabilir. Topluluğu kuran anlaşma bu şekilde değerlendirilen yardımları bazı istisnalar haricinde yasaklamıştır (Özdoğan, 2006:64).

Avrupa Birliği Gümrük Mevzuatı’na paralel bir şekilde hazırlanan 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ile 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu arasındaki uyumsuzluklar tümü ile giderilememiştir. Serbest bölgede faaliyette bulunan firmalar; faaliyet ruhsatı, giriş izin belgesi, bölge içi mal satışı, fon ödeme gibi işlemler açısından Dış Ticaret Müsteşarlığı’na bağlı olan serbest bölge müdürlükleriyle muhatap olmakta iken, bölgeye mal giriş ve çıkışı (ithalat-ihracat) ile envanter kayıtları vb. konularda ise Gümrük Müsteşarlığı’na bağlı serbest bölge gümrük müdürlükleri ile muhatap olmakta, serbest bölgedeki tüm işlemlerde kullanılan Serbest Bölge İşlem Formunun

(SBİF) tanzimi ve işlemlerde kullanılmasında ise, her iki idare ile muhatap olmaktadır. Bu sebeple yetki, görev, sorumluluk ve koordinasyon sorunu yaşanmaması amacı ile serbest bölgeler üzerindeki yetkilerin tek elden toplanması daha yararlı olacaktır (Bozkurt, 2009:671-674).

Arazisi devlete ait olan serbest bölgelerde, yatırımcı firmalara arazi satışı yapılamamakla birlikte tapu verilmemektedir. Bu husus gerek yabancı gerekse yerli yatırımcılar açısından üst yapının kullanımına sınırlama getirmekte ve finansal işlemlerde (ipotek vb.) işletme sermayesi sağlayacak olan kaynakları engellemektedir. Yatırım yapılan arazinin tapusunun verilememesi nedeni ile bu unsur yüksek değerlerde yatırım yapacak olan yabancı yatırımcılar için vazgeçme nedeni olabilmektedir (Civan, 2003:110).

Ayrıca, özellikle üretim dışında faaliyette bulunan firmaların vergi avantajı nedeni ile bu bölgelere kaymalarının serbest bölgenin amacına uygun düşmeyen bir yapılmaya ve aynı alanlarda serbest bölge dışında çalışan mükellefler açısından haksız bir rekabete sebep olduğu, yapılan denetimlerde bu bölgelerin bazı kişilerce vergilendirilmesi gereken kazançların gizlenmesi için kullanıldığının tespit edildiği de unutulmamalıdır. Bu doğrultuda yapılan düzenlemeler de Serbest Bölgelerle ilgili olan tartışmaların bir yönünü oluşturmaktadır (Özdoğan, 2006:62).

07.07.2009 Tarih ve 5911 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile serbest bölgelere yönelik düzenlemelerin de yapıldığı görülmektedir. Yapılan bu değişiklikler ile, gümrük idareleri, 4458 Sayılı Kanun hükümlerine uyacağı konusunda ciddi şüphe uyandıran kişilerin serbest bölgeye girişine izin vermeme yetkisini sağlamıştır. Gümrük idaresinin serbest bölgelerde bulunan eşyaya yönelik olarak denetim yetkisi bulunsa da, “Kanun hükümlerine uyacağı konusunda ciddi şüphe uyandıran kişi” kavramının açıklığa kavuşturulması gerekmekte olup, yoruma açık sayılabilecek olan bu düzenlemenin uygulama sürecinde sorun oluşturabileceği düşünülmektedir (Bozkurt, 2009:671-674).

Türkiye'nin Gümrük Birliği içerisinde olduğu dikkate alınarak, ülkemizde sayıları gittikçe artan serbest bölgelerin, ileride Gümrük Birliği uygulaması karşısında farklı bir duruma gelmesi ve Gümrük Birliği Yönetmeliği nezdinde, Gümrük Birliği sınırları dışarısında düşünülmesi kaçınılmaz olacak, dolayısı ile ülkemizdeki mevcut diğer başarılı olan serbest bölgelerin de çalışmaları olumsuz yönde etkilenebilecektir (Civan, 2003:111).

İlk başta Serbest Bölgeler Kanunu olmak üzere, çeşitli Kanunlarda serbest bölgelere ilişkin farklı hükümlere yer verildiği ve bu bağlamda, anılan kanunlarda yapılan değişikliklere paralel olarak, serbest bölgelere sağlanan teşvik ve muafiyetlerin içeriğinin de sürekli bir şekilde değiştirildiği görülüyor. İlgili olan mevzuatın çok sık olarak değişmesi özellikle ülkemize doğrudan yatırım yapacak konumda olan yabancılar açısından da olumsuz bir şekilde değerlendirilmesine neden olacaktır. Dünyada başarılı örnek olarak gösterilebilecek birçok serbest bölge uygulamalarında ise, mevzuatın durağan bir görünüm arz ettiği görülüyor (Bozkurt, 2010:124-131).

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumların bu faaliyetlerinden kaynaklanan kurumlar vergisi ve stopaj dışı kazançlarını ortaklarına dağıtması durumunda, söz konusu olan kâr paylarının ortaklarca beyan edilip edilemeyeceği tartışma ve tereddüt konusudur. İstanbul Defterdarlığı ve Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen muktezalarda, serbest bölge kazancı kaynaklı kâr paylarının ortaklarca beyan edilmediği açıkça belirtilmişken, daha sonra çıkarılan 191 No'lu GVK Genel Tebliği'nde şu ifadeye yer verilmiştir (Civan, 2003:47-48):

“Ancak bu istisna gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilen kazançları ile sınırlıdır. Bir kurumun serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden sağlanan kazançların ortaklara kâr payı olarak dağıtılması durumunda, kurum kazancının tamamen veya kısmen serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın bu kâr paylarının, tam mükellef gerçek kişiler tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 85, 86, 87.' Maddeleri hükümlerince menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Tam

mükellef olan bu kurumlardan elde edilen kâr paylarının beyan edilmesi durumunda, vergi alacağı da hesaplamaya tabiidir”. Maliye Bakanlığı’nın düzenlemiş olduğu 191 No’lu GVK Tebliği’nde ise “Bu gelirler ortaklara kâr payı olarak dağıtılsa vergilenir” denmiştir.

Türkiye, serbest bölgelere ilişkin mevzuatına, 2008 yılına kadar kademeli olarak vergi teşviklerine son verilmesini ve mevcut durumdan geriye gidilmesine engel olan hükmü içeren değişiklikler yapmıştır. Yeni yasa çerçevesinde, serbest bölgelerde faaliyet göstermeye yeni başlayan firmalar, bu tip teşviklere elverişli olmayacaktır. Doğrudan vergilendirme konusunda müktesebatla uyumlaştırmanın tamamlanması için daha fazla çaba sarf edilmesi gerekmektedir. Bu çabaları yaparken ise, Türkiye’nin “Şirketlerin Vergilendirilmesine İlişkin İyi Uygulama Kuralları”na aykırı düşecek olan yeni vergi önlemleri getirmekten kaçınması gerekmektedir (Aslan, 2008:157-167).

SB’de mevcut olan yabancı sermaye yatırımlarının daha cazip başka bölge veya ülkelere kaymasını önlemek amacı ile, SB’ye verilen devlet teşviklerinin arttırılması ve SB’nin cazibesinin yükseltilmesi önem arz etmektedir (Arslan ve Yapraklı, 2007:91-102).

Genel olarak Dünya’daki serbest bölge deneyimlerinden, söz konusu olan bölgelerin istihdam ve dış ticareti geliştirici etkilerinin beklenmemesi gerektiği anlaşılmaktadır (Kocaman, 2007:99-135).

Özellikle 5084 Sayılı Kanunla 3218 Sayılı SBK’nda yapılan düzenlemelerden sonra bu bölgelerde vergi mevzuatının uygulanması hususunda bazı sorunların yaşandığı gözlemlenmektedir. Bu sorunların başında Türkiye’den anılan bölgelere yönelik olarak verilecek olan hizmetlerin vergilendirilmesi konusu gelmektedir. Bölgeye yapılan mal ihracatının KDV’den istisna olmasına rağmen hizmet ihracatının istisna kapsamına dahil edilmemiş olması; bu bölgelerde gerçekten bölgelerin kuruluş amaçları doğrultusunda faaliyette olan firmaların mağduriyetine yol açabilmektedir.

Genel olarak değerlendirdiğimiz zaman, bu bölgeye yapılan hizmet ihracatları, toplam ihracat rakamları içinde belki bir anlam ifade etmeyebilir. Ancak firma bazında yapılacak olan değerlendirmelerde, bazı firmalar için söz konusu rakamların önemsenmemesinin de mümkün olmadığını ifade etmek gerekmektedir. Ayrıca maddi boyutu ile birlikte, olayın psikolojik boyutunun da göz ardı edilmemesi gereken bir husus olarak dikkate alınmalı ve bu sorunun giderilmesine yönelik olarak yasal düzenlemelerin de bir an evvel gerçekleştirilmesi gerekir (Uzunoğlu, 2013:28-39).

2.10. Serbest Bölgeler ile İlgili Literatürde Yer Alan alışmalar

“Serbest Bölgeler” ile ilgili bir literatür araştırması yapılmış olup, bu araştırmada Türkiye’de daha önce yapılmış olan çalışmalar incelenmiştir.

Gümüş (2007) “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi” adlı çalışmasında serbest bölgelerin ülke ekonomilerindeki olumlu ve olumsuz etkilerini açıklayarak, 5084 Sayılı Kanun sonrasında serbest bölgelerdeki vergi uygulamalarını ele almıştır. Çalışma sonucunda ülkemizde bulunan serbest bölgelerin ihracat için yatırım ve üretimi artırma, yabancı sermaye ve teknoloji hızlandırma ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde sağlama fonksiyonlarını istenilen şekilde yerine getiremedikleri belirtilmiş, 06.02.2004 Tarihinde yayınlanan 5084 Sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu M.6 değiştirilerek Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere sağlanan vergi teşviklerine son verildiği, kanuna eklenen geçici maddeler ile var olan vergi avantajlarının belli bir süre korunduğu, 06.02.2004 Tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyette bulunacak olan işletmelerin vergi avantajlarından yararlanmalarının mümkün olmadığı dile getirilerek, serbest bölgelerde haksız rekabet ortamının yol açtığı olumsuz etkilerin ortadan kaldırılması gerektiği ve Avrupa Birliği mevzuatına uyum çalışmaları çerçevesinde yeni düzenleme yapılması ihtiyacının ortaya çıktığı saptanmıştır.

etin (2007) alışmasında serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin istihdam ettikleri ücretlilerin elde etmiş oldukları ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin uygulama esasları incelenerek, 06.02.2004 Tarihine kadar faaliyet ruhsatı alan kurumların istihdam ettikleri ücretlilerin ücret gelirleri:

31.12.2008 Tarihine kadar veya 06.02.2004 Tarihine kadar faaliyet ruhsatı almakla beraber faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 Tarihinden önce sona eriyor ise, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Ayrıca bu istisna hükümleri ile birlikte serbest bölgelerin gelişiminin sağlanmaya çalışılarak, istihdamın arttırılmasının amaçlandığı dile getirilmiştir.

Pala (2009a) “Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (1)” adlı çalışmasında serbest bölgelerin Vergi Uusul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu karşısındaki durumları, mevzuattaki son değişiklikler de göz önünde bulundurarak incelemiştir. Serbest bölgelerde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarı ile her bir işde kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerektiği ve hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtım tabi tutulacağı bir örnek yardımı ile gösterilmiştir. Sonuç olarak maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan ticari malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamının dikkate alınması gerektiği saptanmıştır.

Pala (2009b) “Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (2)” adlı çalışmasının temel amacı, serbest bölgelerin Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve diğer vergi kanunları karşısındaki durumunun ortaya konulmasıdır. Ayrıca Serbest Bölgeler Kanunu’nda değişiklik yapan 5084 Sayılı Kanun’un, KDV yönünden yeni bir durum yaratması ile beraber 5810 Sayılı Kanunu’nun ise serbest bölgelerde KDV uygulaması yönünden tartışmalı olan birkaç hususa açıklık getirilmiştir. Çalışma sonucunda ise ülkemizde sayıları 20’yi bulan serbest bölgelerin temel amaçlarını yerine getirmek üzere kurulduğu ve bu doğrultuda serbest bölgedeki mükelleflerin 5084 Sayılı Kanun’un yürürlük Tarihine kadar oldukça geniş yasal teşvikler sağlandığı belirtilmiştir. Ancak, zamanla serbest bölgelerin bağlı oldukları yasadaki koruyucu hükümlerin arkasına gizlenerek, teşviklerin bir kısmını kötüye kullandıkları, eleştirilmelerine maruz kaldığına değinilerek hem bu eleştiriler hem de Avrupa Birliği Mevzuatına uyum çalışmaları doğrultusunda Serbest Bölgeler Kanunu’nda önce 5084 Sayılı Kanun’la daha sonra

da 5810 Sayılı Kanun'la değişiklikler yapılmış; mükelleflere tanınan muafiyet ve teşviklerin çeşitli şartlara bağlanarak sınırlandırıldığı belirtilmiştir.

Ercan (2009) ‘‘Serbest Bölgelerde üretilen rnlerin FOB Bedelinin En Az %85’ini Yurtdışına İhraç Eden Mükelleflerin İstihdam Ettikleri Personele ödedikleri ücretlerle İlgili Gelir Vergisi İstisnası Uygulaması’’ adlı konuyu ele almıştır. Araştırmanın amacı serbest bölgelerde 01.01.2009 Tarihinden itibaren geçerli olan ve bu bölgelerde üretilen rnlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere uygulanacak gelir vergisi istisnası uygulamasını örnekler ile ortaya koymaktır. Bu konuya ilişkin olarak 12.03.2009 Tarihinde yayınlanan 1 Seri No’lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği, esas alınarak anlatılmaya çalışılmıştır.

Arslan (2009) ‘‘Serbest Bölgelerde zellikli Muhasebe İşlemleri ve Vergi Boyutu’’ adlı çalışmasında serbest bölgeler ile ilgili mevzuatta yer alan yükümlülükler ve uygulamalar ele alınmış, 5084 Sayılı Kanun ile serbest bölgelerdeki kullanıcı firmalar açısından vergileme sürecinde ortaya çıkan yeni durum analiz edilerek, bu doğrultuda serbest bölgelerde yapılan muhasebe uygulamaları örneklerle birlikte incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda serbest bölgelerde yapılan yasal düzenlemelerin yeniden değerlendirilmeye ihtiyaının olduğu ve serbest bölge rejiminin yetkili kurumlar tarafından yeniden gözden geçirilmesi gerektiği dile getirilmiştir.

Yavuzaslan (2010) ‘‘Serbest Bölgelerde Karşılaşılan Muhasebe-Vergi Sorunları ve Kayseri Serbest Bölgesi’nde Bir Uygulama’’ adlı konuyu ele almıştır. alışmasında, serbest bölgelerde yapılan dış ticaret işlemleri sonucunda yapılan muhasebe uygulamaları ile serbest bölgeler vergi mevzuatında ortaya çıkabilecek sorunlar, Kayseri Serbest Bölgesi’nde faaliyet gösteren 25 işletmenin sorumlu personeline anket uygulanarak, anket verileri SPSS for Windows 15.0 programında analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda, Kayseri Serbest Bölgesi’nde faaliyet gösteren işletmelerin, vergilemeye ve muhasebeye ilişkin birçok sorunla karşılaştıkları ancak en çok vergilemeye ilişkin sorunları oldukları sonucuna

varılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, serbest bölgelere uygulanan vergi mevzuatına ilişkin düzenlemelerin yapılmasına yönelik öneriler sunulmuştur.

Bozkurt (2010) “Serbest Bölgelerde Çeşitli Ülke Menşeli Girdiler Kullanarak Elde Edilen Ürünün İthalat Aşamasında Vergilendirme Sorunu” adlı çalışmasında, serbest bölgelerden Türkiye’ye yönelik ihracatta, yani Türkiye’den yapılacak ithalat aşamasında, vergilendirilmenin nasıl yapılacağı hususunu ve Türkiye’de yerleşik bir kişi ya da firma tarafından, serbest bölgeden yapılan ithalat aşamasındaki vergilendirme sürecini, serbest bölgelerin statüsü göz önünde bulundurularak açıklanmıştır. Araştırmanın sonucunda farklı ülkelere ait girdilerin kullanılmak sureti ile, serbest bölgede elde edilen mamül ürünün vergiye tabi olup olmamasına göre, her ne kadar Gümrük Yönetmeliği’nde yapılan değişiklik ile (431. Md.) mükelleflere vergilendirme konusunda belli bir esneklik sunulmuş olsa da, Serbest Bölgelerden Avrupa Birliğine Eşya Gönderilmesi başlıklı aynı yönetmeliğin 432. Maddesi ile, uyumsuzluk gösterdiği ve serbest bölgelerde üretim sürecinde kullanılan girdinin vergilendirilmesinin mamül eşya üzerinde yapılması (yani girdinin, muaf eşya da onun gibi değerlendirilmesi) bunun dışında kalan durumlar için üretim sürecinde kullanılmayan eşyanın ithal edilmek istenilmesi durumunda telafi edici verginin tahsil edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Çavuş (2010) “Serbest Bölgelerde Geçerli Olan Ücret İstisnasının Uygulama Esasları” adlı çalışmasında 5810 Sayılı Kanun’un 7. Maddesi ile 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun Geçici 3. maddesi’nin adı geçen istisna hükümlerinin uygulama esaslarını belirterek, yanı sıra konuya ilişkin bir Danıştay kararı sonrası, mevcut durumu izah ederek serbest bölgelerde uygulanan istisnanın uygulama esasları verilmiştir. Çalışmanın sonucunda ise serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesna olduğu ve bu istisnanın serbest bölgelerde üretim yapan mükelleflerin özendirilmesine ilişkin olduğu dile getirilmiştir.

2.11. Türkiye’de Serbest Bölgelerle İlgili Yasal Düzenlemeler

Mevcut durum itibarı ile serbest bölgelere ilişkin yapılan hukuki düzenlemeler, sadece 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve Uygulama Yönetmeliği’nde yer almamakta olup, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu ve söz konusu Kanun’un uygulanmasına dair yönetmelikte de bu konuda hükümler yer almaktadır. İşin ilginç yanı ise, Dış Ticaret Mevzuatının Serbest Bölgeler Müdürlüğü’nce, Gümrük Mevzuatının da Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü’nce uygulama sürecinde ön planda tutuluyor olmasıdır. Serbest bölgelere yönelik olarak, 2004 yılında 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan değişikliklerin dışında, yakın dönemde yapısal değişikliklerin 5810 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 5911 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile gerçekleştirilmiştir (Bozkurt, 2009:671-674).

2.11.1. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

1927-1953 dönemini bir yana bırakacak olursak Türkiye’de gerçek anlamda serbest bölge fikrinin ve uygulamasının gelişmesi 13.6.1985 gün ve 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile başlamıştır. Bu itibar ile 1985 yılında Serbest Bölgeler Kanunu’nun kabul edilmesini diğer yasal düzenlemeler izlemiş böylece Türkiye’de serbest bölgelerin kurulup gelişmesi mümkün hale gelmiştir. Bu Kanun, 21.12.1953 gün ve 6209 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun yerini almak için 6 Haziran 1985 Tarihinde TBMM tarafından kabul edilmiş ve 15 Haziran 1985 gün ve 18785 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe girmiştir. Bu yasa dört bölüm ve 15 maddeden oluşan kısa bir çerçeve Kanunu olmakla birlikte Türkiye’de kurulacak olan bütün serbest bölgelerin hukuki açıdan altyapılarını düzenlemektedir. Kanunun yapısını şu şekilde özetlemek mümkündür (İAV, 1998:38):

3218 Sayılı Kanunun Yapısı

Birinci Bölüm : Genel hükümler-Mad. 1-4

İkinci Bölüm : Serbest Bölgenin Düzenlenmesi Mad. 5-7

Üçüncü Bölüm : Mal ve Hizmetler Mad. 8-9

Dördüncü Bölüm : Çalışma ve Sosyal Güvenlik, Kaldırılan ve

Uygulanmayan Hükümler, Yönetmelik.

Kanuna ayrıca iki geçici madde eklenmiş ve 13. Maddede uygulamanın yönetmeliklerle düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Daha sonra 10 Mart 1993 Tarih ve 21520 Sayılı Resmi Gazete’de gecikerek de olsa Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği yayımlanmış ve bundan sonra bu belgede 20.7.1995 ve 3.9.1995 Tarihlerinde iki değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikler önemli sayılmaz. Önemli olan ise diğer bir konuda kanunun 2. Maddesi gereğince Türkiye’de serbest bölgelerin yer ve hudutlarının belirlenmesine, bunların kurulup çalışmalarına Bakanlar Kurulu tarafından izin verileceği açıklanmıştır (İAV, 1998:38).

Serbest bölgelerde 06.02.2004 Tarihine kadar ülkede geçerli olan ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin yasal düzenlemeler uygulanmıyordu. Serbest Bölgeler, ticari ve sınai faaliyetler için daha geniş muafiyet ve teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer bölümlerinden ayrılan ülkenin diğer kısımlarına göre ekonomik ve ticari anlamda bazı avantajlara sahip olan, devlet müdahalesinin asgariye indiği endüstriyel hizmet faaliyetlerinin yapıldığı yerler olarak tanımlanmaktaydı. 06.02.2004 Tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 5084 Sayılı ‘‘Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’’ ile Serbest Bölgeler Kanununun bir maddesi değiştirilmiş ve birde buna geçici madde eklenmiştir (Yeniçeri ve Demir, 2008:317-318).

3218 Sayılı Kanunda düzenlenmesi yönetmeliğe bırakılan konular ile, serbest bölgelerde faaliyette bulunacak olan işleticilerin teşekkül tarsi, görev, yetki ve

sorumlulukları, bu işleticilere ve kullanıcılara verilecek olan faaliyet ruhsatları ve iptali, bunların sınai ve ticari sicillerinin tutulması, fona yapacakları ödemeler, serbest bölge ile ilgili yapılan faaliyetlerin tabi olacağı esaslar, bölgelere giriş için verilecek izin belgesi ile görev kartları, ikamet izni, çalışma esasları ve serbest bölgelerin işletilmesine dair diğer hususların yönetmelik ile düzenleneceği, 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 13. Maddesinde yer almıştır (Özcan, 1986:63).

2.11.2. Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği

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

Yönetmelikte düzenlenecek hususlar, yönetmeliğin 2. Maddesinde belirtilmiştir. Buna göre yönetmelik (RG, 1993):

- a) Serbest Bölgelerin yönetilmesi ve işletilmesine dair hususları,
- b) Serbest Bölgeler ile ilgili faaliyetlerin tabi olacağı esasları,
- c) Faaliyet ruhsatının verilmesi veya iptali ile kullanıcıların sınai ve ticari sicillerinin tutulmasını,
- d) Serbest Bölgelere giriş, çıkış ve serbest bölgede ikamet ile ilgili hususları,
- e) Serbest Bölgelerdeki çalışma esaslarını,
- f) Serbest Bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkiline ilişkin esasları,
- g) Serbest Bölge Müdürlüklerinin çalışma usul ve esaslarını,
- h) 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun Yönetmelik ile düzenlenmesini öngördüğü diğer hususları,
- i) Özel hesaba yapılacak ödemeler ve gelirlerin tahsilatının tabi olacağı esasları kapsar.

2.11.3. 5810 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

1985 yılında çıkarılan 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanun’unda serbest bölgelerin kuruluş amacı söz konusu Kanun’un 1. 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 imkânlarından daha fazla yararlanmak ...’’ şeklinde ifade edilmiş olan amaç 12.11.2008 Tarih ve 5810 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 1. Maddesi ile ‘‘ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek’’ şeklinde değiştirilmek sureti ile, serbest bölgelerin ihracatı geliştirme fonksiyonuna değinilmiştir (Bozkurt, 2009:671-674).

Söz konusu kanunla, 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 8. Maddesinin ikinci fıkrası ise aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. ‘‘Bedeli 5000 \$ veya karşılığı Türk Lirasını geçmeyen Türkiye mahreçli mallar, isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulmayabilir’’. Diğer taraftan 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. Maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilerek, serbest bölgelerde faaliyette bulunan işletmeler için mevcut vergi kanunları açısından tabi oldukları düzenlemelere yer verilmiştir.

‘‘Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar (RG, 2008):

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyeti ile uğraşan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15. ve 30. Maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilmiş olan ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammı ile beraber tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler ile ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesna olduğu ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu hükmü konmuştur'.

2.11.4. Serbest Bölgelerde Uygulanmayan Kanun Hükümleri

Serbest bölgelerde 4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu, 4817 Sayılı Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanun, 5393 Sayılı Belediye Kanununun yangın ve ölüm halleri, kanalizasyonların inşa ve tamiriyle içme, kullanma, endüstri suyunu sağlamaya ve gaz, su, elektrik sarfiyatını denetlemeye yönelik olan maddeleri dışında kalan hükümleri, 5682 Sayılı Pasaport Kanunu, 5683 Sayılı Yabancıların Türkiye'de İkamet ve Seyahatleri Hakkında Kanun ile diğer kanunların bu Kanuna aykırı olan hükümleri uygulanmaz. Ayrıca, 5. Maddenin ikinci fıkrasında belirtilmiş olan işlemler, 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi değildir (EKONOMİ, 2011a).

2.12. Serbest Bölgelerin Vergi Mevzuatı

Serbest Bölgelerin kurulması ve bu bölgelerde faaliyette bulunulmasına ilişkin usul ve esaslar 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda (1) düzenlenmiştir. Bilindiği üzere, yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak için kurulan serbest bölgeler, ülkenin siyasi sınırları içerisinde olmasına rağmen gümrük hattı dışında olduğu kabul edilen bölgelerdir (Tüysüzoğlu ve Mancoğlu, 2008:109-116).

Günümüzde globalleşme ve globalleşme ile beraber ekonomik şartlarda meydana gelen değişiklikler, ülkeler arasındaki ticaretin artması, gelişen teknoloji ve dış ticarete rekabetin artması, firmaların ülke içi ve ülke dışında ayakta kalıp rekabet edebilme gücünü daha önemli bir hale getirerek, firmaların sağlanan vergi muafiyetleri, gerekli vergi, kredi ve finansman teşvikleri ile birlikte desteklenmesini gerekli kılmaktadır (Karayılmazlar ve Bakırtaş, 2011:154-187).

Serbest bölgelerin vergi mevzuatının uygulama alanı dışarısında bırakılması sonucu süresiz ve sınırsız vergi teşviki, haksız rekabet, transfer fiyatlandırması, mükelleflerin incelemeye tabi olmaması ve bilgi alınamaması gibi sebeplerden dolayı, 5084 Sayılı Yatırım ve İstihdamı Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun (2) ile 06.02.2004 Tarihi itibarı ile kaldırılmıştır. Böylece serbest bölgeler vergi, resim ve harç mevzuatlarının uygulama alanına girmiştir. Buna rağmen 3218 Sayılı Kanuna 5084 Sayılı Kanun ile bir geçici madde eklenmek sureti ile serbest bölgelerde 06.02.2004 tarihinden sonra üretim faaliyetleri sonucu elde edilen gelirler istisna kapsamının içerisine alınmış ve ayrıca 06.02.2004 tarihi itibarı ile ruhsatı bulunan mükelleflerin, serbest bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilerek, kazanılmış olan haklar korunmuştur. Dolayısıyla 06.02.2004 Tarihi itibarı ile faaliyet ruhsatı bulunan mükellefler bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, 06.02.2004 Tarihinde ruhsatlarında belirtilen süreyle sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır (Tüysüzoğlu ve Mancoğlu, 2008:109-116).

Serbest bölgelerde bulunan firmaların büyük bir kısmının yerli firmalardan oluşması ve bu firmaların aynı işlemleri yurtiçinde yapmaları durumunda ödemek zorunda oldukları vergi tutarları dikkate alındığı zaman, Türkiye'deki serbest bölge uygulamaları, özellikle vergi muafiyeti konusu açısından, firmalar için bir çeşit sübvansiyon işlevi görmektedir (İTO, 2009).

Vergilerin, firmaların elde ettiği kârlar üzerinden alındığı ve bu kârların yatırımların ana kaynağı olduğu düşünüldüğü zaman, firma kazançları üzerinden

alınan vergilerin önemi bir kat daha artmaktadır. Özellikle Kurumlar Vergisi oranının yüksek olması firmaların tasarruflarını azaltmasına neden olacağından, firmaların yatırım yapmak için çekingen davranabilmesine sebep olmaktadır (Karayılmazlar ve Bakırtaş, 2011:154-187).

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun Geçici 3. Maddesinin ikinci fıkrası, 12.11.2008 Tarihli ve 5810 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 17. Maddesi ile 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilmiştir.

Yapılan bu değişikliklerle, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde edecekleri kazançlara gelir ve kurumlar vergisi istisnası ve yine, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç edecek mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere de gelir vergisi istisnası uygulaması getirilmiştir (Ercan, 2009:117-137).

İstisna uygulaması açısından üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin tespiti gerekmektedir. Üretilen ürünlerin birim FOB bedeli, üretilen mallardan satışı yapılanların satış tutarı toplamının satılan ürün miktarına bölünmesiyle elde edilir. Toplam FOB bedeli, üretilen ürünlerin birim FOB bedeli ile toplam üretilen ürün miktarının çarpılması ile elde edilen tutardır. Üretilen ürünlerin aynı yıl içinde satılmaması halinde, ortalama FOB bedeli bulunur ve buna göre toplam FOB bedeli tespit edilir. Ortalama FOB bedeli, birden fazla yıla ait olan birim FOB bedellerinin ortalamasıdır (Sezgin, 2010:165-180).

Serbest bölgeler mevzuatının değişken yapısı, yabancı sermayenin ülkemize gelişi açısından olumsuz bir durum olarak değerlendirilmekle beraber, bu değişken mevzuatın aynı zamanda özellikle vergilendirme boyutu ile yeni sorunlar yaşanmasına sebep olabileceğini söyleyebiliriz. Bu bölgelere yönelik olarak, Serbest Bölgeler Kanunu, Gümrük Kanunu ve Vergi Mevzuatının birlikte uygulanması ve mevzuat sınırlarının açık bir şekilde ortaya konulmaması, bahse konu olan mevzuat

kargaşasına ortam hazırlamaktadır. Hali hazırda mevzuatlar arasındaki bu uyumsuzlukların giderilmemesi, bu bölgeler üzerindeki tartışmaların sürekli olarak gündemde olmasına zemin oluşturmaktadır (Bozkurt, 2011:169-179).

2.12.1. Serbest Bölgelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi

5084 Sayılı Kanun'la 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3. Maddenin yürürlüğe girdiği Tarih itibariyle serbest bölgelerde faaliyette bulunmak için ruhsat almış mükelleflerin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler dolayısı ile elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği Tarih itibarı ile faaliyet ruhsatlarında belirtilen süreler ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesna edilmiştir. Serbest bölgelerdeki imalatçı firmaların elde ettikleri kazançlar ise Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği Tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Yapılan bu istisnaların GVK'nun 94/6-b alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur. 31.12.2008'den itibaren serbest bölgelerde elde edilen kazançlar hem kurumlar vergisine veya gelir vergisine tabi olacak hem de kurum kazancının dağıtılması durumunda %15 oranında stopaj yapılacaktır (Bedestenci ve Canitez, 2008:394).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6. Maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir (GİB, 2013:167-168).

2.12.1.1. İmalat Maliyetlerine Uygulanacak İstisna

5084 Sayılı Kanun ile 3218 Sayılı Kanun'a eklenen geçici 3. Madde uyarınca, 06.02.2004 Tarihinden sonra serbest bölgede faaliyet göstermek üzere 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 edilmiştir. Yani, 06.02.2004 tarihinden sonra bölgede yeni faaliyete geçen

mükelleflerle bu tarihten önce bölgede faaliyette bulunan mükellefler bu istisnadan faydalanabilecektir (Bozkurt, 2009:671-674).

Ancak; üretim dışı faaliyetlerden, serbest bölge dışında üretilen malların satışından, faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından ve serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. Maddesi uyarınca serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların Gelir veya Kurumlar vergisinden müstesna sayılabilmesi için; yeni mükellefiyet tesis ettirenlerin mükellefiyet tesisinde, halen serbest bölgelerde faaliyeti sürenlerin ise 2004 yılı sonuna kadar verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde Serbest Bölgelerde “imalat” faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsat ile kapasite raporunun bir örneği, sanayi sicil belgesi ve imalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren listeyi ilgili vergi dairesine vermeleri gerekir. Yeni bir alanda imalata başlayacak olan mükelleflerin ise bu durum değişikliğini ruhsatlarına işlettirmelerinden sonra bu işlemleri tamamlamaları gerekir (Gençyürek, 2013).

İstisna uygulaması, serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması, fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması, imalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması, hammadde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi ile iş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi şartlarının bulunması halinde, imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel oluşturmamaktadır (GİB, 2013).

2.12.1.2. Ücretlere Yönelik İstisna

Ücret, iş görme amacı ile yapılan sözleşmelerden (akitlerinden) “hizmet sözleşmesi” çerçevesinde insan emeği karşılığında elde edilen bir gelir türünü ifade eder (Biyay ve Yılmaz, 2012:184-218).

Ücret gelirlerine ilişkin GVK'da yer alan istisnalar 23. Madde ile düzenlenerek söz konusu düzenlemeler arasında serbest bölgede çalışanlara yapılan ücret ödemelerine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Serbest Bölgelerde çalışanlara yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesine ilişkin konulan özel hükümler, 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda (SBK) yer almaktadır (Sezgin, 2010:165-180).

Serbest bölgelerde istihdam edilen personelin ücretleri, 3218 Sayılı SBK'nın geçici 3. Maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ile 31.12.2008 Tarihine kadar Gelir Vergisinden istisna edilmişti. Belirlenen bu süre dolmadan, 5810 Sayılı Kanun'un 7. Maddesi ile SBK'nın geçici 3. Maddesinin ikinci fıkrasında bazı değişiklikler yapılmış ve değişikliğin gerekçesi ise *“2008 yılı sonu itibariyle serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan gelir vergisi muafiyetinin kalkacak olması nedeniyle özellikle üretici firmalarda yaşanan sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla bu muafiyetin üreticiler için Avrupa Birliği'ne üyelik Tarihine kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır.”* şeklinde açıklanmıştır (Sezgin, 2010:165-180).

Bu gerekçeyle yapılan değişiklik sonrasında 01.01.2009 Tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, SBK'nın geçici 3. Maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi aşağıdaki gibi olmuştur (Sezgin, 2010:165-180):

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin, istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesna edilmiştir. Bu oranı %50' ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalmış olan mükelleflerden zamanında tahsil edilemeyen vergiler ise cezasız olarak, gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir.

Söz konusu olan üretici kişi ve kurumların üretim faaliyetlerinden başka konularda da faaliyette bulunmaları durumunda satış, pazarlama, muhasebe, lojistik vb. bölümlerinde çalışan personellere ait ücretler de istisna kapsamında değerlendirilecektir (Çavuş, 2010:648-658).

Serbest bölgelerde faaliyet göstermek için 06.02.2004 Tarihine kadar kurulmuş olan, gerekli kurum ve kuruluşlara başvurarak faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflerin, istihdam ettikleri ücretlilerin elde etmiş oldukları her türlü ücret gelirleri 31.12.2008 Tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir (Çetin, 2007:228-230).

2.12.1.3. Geçiş Döneminde Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşvikiyle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Yasa'nın 8. Maddesiyle 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'ndaki 6 ve 9. Maddeleri değiştirilmiş ve Yasa'ya geçici 3. Madde eklenerek, serbest bölgelerde elde edilen kazançların belirlenen geçiş döneminde de vergiden istisna tutulacağı hususunda yasal düzenleme yapılmıştır. Ancak, 85 Seri No'lu KVK Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler ile uygulamaya bir açıklık getirilmeye çalışılırken faiz ve repo benzeri, esas faaliyet dışı gelirlere istisna uygulanmayacağı belirtilmiştir. Buna karşın Danıştay da açılan bir dava görülürken, serbest bölgelerde elde edilmiş faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlerin istisna dışında tutulması ile ilgili olan genel tebliğ hükmünün yürütülmesinin durdurulmasına karar verilmiş ve bilhale idarenin bu istisna sınırlamasına ilişkin tasarrufu iptal edilmiştir. Mali idare de 5520 Sayılı KVK'nın 1 Seri No'lu Genel Tebliği ile bu yönde bir düzenleme yaparak sözü edilen kazançları da istisna kapsamına almıştır. Sözü edilen kazanç istisnası, yalnızca faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen esas faaliyetlerden elde edilmiş olan kazançlara ilişkindir (Bahar, 2009:111-116).

5520 Sayılı KVK'nın 1 No'lu Genel Tebliğ hükümlerince geçiş döneminde serbest bölgelerdeki müteşebbüslerin esas faaliyetlerinden elde edecekleri gelirlerin belirlenen sürelerdeki kazanç istisnasından yararlanabilme koşulları aşağıda belirtilmiştir (Bahar, 2009:111-116):

- Geçiş dönemindeki istisna, bu bölgelerde gerçekleştirilmiş olan faaliyetler dolayısıyla elde edilecek kazançlarla sınırlı tutulmuştur.

- Serbest bölgelerde yürütülülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri de istisna kapsamı içine alınmıştır.

2.12.1.4. Yatırım İndirimi Uygulaması

Serbest bölgede faaliyette bulunan mükellefler de GVK'nun, 4842 Sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiş olan ve 24.04.2003 Tarihinden itibaren yürürlüğe giren 19. Maddesinde belirlenmiş esaslar doğrultusunda yatırım indirimi istisnasından yararlanabilirler (Gençyürek, 2013).

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyan etmiş oldukları kazancın, sadece serbest bölgelerde elde edilen istisna kazançtan oluşması durumunda sözü edilen istisna hükmü sebebi ile vergilendirilecek bir kazanç oluşmayacağı için, mükellefler yararlanamadıkları yatırım indirimi tutarlarını her yıl Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırarak kazançlarının ait olduğu yıllarda gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabileceklerdir (RG, 2004).

2.12.1.5. Şirket Devir ve Birleşmelerde Uygulama

Teknolojinin gelişmesi, ekonominin büyümesi ve dünya ticaretinin serbestleşmesi ile birlikte işletmelerin pazar imkânları daha da artmıştır. Daha fazla pazara sahip olma amacı ise şirket satın almaları ve şirket birleşmeleri ile birbirine bağlı işletmeler oluşmasına sebep olmuştur. Bağlı işletmeler bazı mal ve hizmetleri piyasadan satın almak yerine bağlı teşebbüslerden tedarik yolunu seçmektedir (Pehlivan ve Gökbnar, 2010:99-120).

Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların ortaklık yapısında hisse devri sureti ile değişiklik yapmasına müsaade etmektedir. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren ortaklık yapısına sahip olan firmalar sermaye şirketleri olabileceği gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. Maddesi gereği şirketin ortaklık kârından aldığı payların şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu, kollektif, adi veya komandit şirket şeklinde bir ortaklık yapısına da sahip olabilmektedir. Söz konusu kollektif, adi ya da komandit şirket ortaklıklarının serbest bölgede faaliyette

bulunmak üzere ruhsat talep etmeleri halinde faaliyet ruhsatları ortaklık adına düzenlenmektedir. Dolayısı ile 06.02.2004 tarihi itibari ile Vergi Usul Kanunu'nun 153. Maddesi gereğince kollektif ve adi şirket ortaklarıyla, komandit şirketlerin komandite ortaklarının işe başlama bildirimleri sonucu mükellefiyetleri tesis edilmiş olup, bu tarihten sonraki yapılan uygulamalarda Vergi Usul Kanunu hükümlerince yerine getirilir. Kollektif, adi veya komandit şirketlerin almış oldukları serbest bölge faaliyet ruhsatları her ne kadar tüzel kişilikleri adına düzenlenmiş olsa da, Gelir Vergisi açısından mükellef kollektif ve adi şirkette şirket ortakları, komandit şirketlerde ise komandite ortaklardır (Tüysüzoğlu ve Mancoğlu, 2008:109-116).

5084 Sayılı Kanun sonrası geçiş dönemine ilişkin 3218 Sayılı Kanun'un geçici 3. Maddesinde;

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

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısı ile elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği Tarih itibari ile faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.” hükmü yer almaktadır.

Dolayısı ile 06.02.2004 Tarihi itibari ile serbest bölgede faaliyette bulunmayan mükelleflerin, 06.02.2004 Tarihinden sonra bölgede yapmış olduğu üretim harici faaliyette bulunmaları sonucu elde edilen kazançları istisna kapsamında olmaması gerekir (Tüysüzoğlu ve Mancoğlu, 2008:109-116).

1 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre serbest bölgelerde faaliyette bulunan bir şirketin, Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesiyle 19. Maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş olan birleşme ve devir hallerinde infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması halinde, devralan şirket Serbest Bölgeler

Kanunu'nun Geçici 3. Maddesi hükmünden faydalanabilecektir. Sadece faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleştirilen işlemler, Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. Maddesi ile öngörülmüş olan istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir (Pala, 2009:131-141).

2.12.1.6. Tevkifat Uygulamaları

Genel olarak tevkifat, vergi uygulamasında vergi alacağının güvence altına alınarak bir an önce hazineye intikal edilmesini sağlayan bir güvenlik önlemidir. Bu itibar ile tevkifat müessesesinin vergi sistemimizde geniş bir uygulama alanı bulunmaktadır. Katma değer vergisi tevkifatı, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim ya da hizmeti yapanlar tarafından değil; bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen ya da tamamen vergi sorumlusu sıfatı ile beyan edilip ödenmesini ifade etmektedir (Ufuk, 2013:57-62).

GVK'nun Geçici 62. Maddesi hükmünce 31.12.2002 veya daha önceki bir Tarihte sona eren hesap dönemlerinde elde edilmiş olan, Kurumlar Vergisi Kanunu veya özel Kanunları uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen serbest bölge kazancından dağıtılan kârın, bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden dağıtım esnasında gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır (Yakışıklı, 2009:18-24).

Serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerden üretim faaliyetlerinde bulunanların çalıştırmış oldukları tüm personelin, üretim faaliyetiyle beraber başka faaliyetleri de bulunanların sadece üretim konusundaki faaliyetlerinde çalışanlarına ait ücretleri ve yararlanılan gelir vergisi tevkifat tutarına ilişkin EK:1'de yer alan "Gelir Vergisi Tevkifat Tutarlarına İlişkin Bildirimi", her aya ait muhtasar beyannamesinin verilme süresi içinde, e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce ise kağıt ortamında yetkili olan vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Diğer yandan, yıl içinde gelir vergisi istisna hükümlerinden yararlanmayan ve yıl sonunda istisna şartlarını yerine getirmiş olan mükelleflerle ilgili olarak, EK:2'de yer alan "Gelir Vergisi Tevkifat Tutarları ile İade Edilecek Tutarlara İlişkin Bildirimi", Aralık ayına ait muhtasar beyannamesinin verilme süresi içinde e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda,

diğer mükellefler tarafından ise kağıt ortamında yetkili vergi dairesine vermeleri durumunda bu Tebliğ ile belirlenen koşullarla beraber istisna uygulamasından yararlanılabilecektir (RG, 2009).

Serbest bölgeden yurt dışına yapılacak olan ihracatlara ilişkin yapılan aracılık ve pazarlama hizmetleri dışındaki hizmetlerde firmanın yurt dışı olup olmadığı çok da önemli değildir. Önemli olan alınan hizmetin bilfiil serbest bölgede alındığını ya da hizmetten yalnız serbest bölgede faydalandığını belgeleyebilmektir. Başka bir ifadeyle, örneğin yurt dışı mukimi bir firmadan alınan serbest meslek hizmetinden serbest bölge dışında yurt içi bölgeden faydanılması halinde KDV tevkifatının uygulanması gerekmektedir (Kuzucuoğlu, 2009:647-652).

Faaliyetinin hepsi serbest bölgede gerçekleşen mükellefin KDV tevkifatı yapmak sureti ile yüklendiği bir kısım KDV'ni indirme hakkının bulunması, KDV'ne tabi bir işlem gerçekleştirmediği takdirde pratikte sadece bilançosunda devreden KDV'nin olmasına neden olmakla birlikte olası bir devir veya KDV'ne tabi bir işlem (ortağına para kullandırması sonucunda, finansman hizmeti karşılığında hesaplanan KDV gibi) olması halinde mükellefler için KDV'nin bir yük olarak kalması da engellenebilecektir (Dilber ve Belge, 2011:126-131).

İstisna şartlarının ihlal edilmesi durumunda, yıl içinde işten ayrılan personel dahil olmak üzere uygulanan gelir vergisi tevkifat istisnası nedeni ile tecil edilen vergiler cezasız olarak, gecikme zammı ile birlikte işverenden tahsil edilecektir (Sezgin, 2010:165-180).

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği Tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar Gelir veya Kurumlar vergisinden müstesnadır. Yapılacak istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata hiçbir etkisi yoktur (Tüysüzoğlu ve Mancoğlu, 2008:109-116).

Dolayısı ile serbest bölgede ki faaliyetlerden elde edilmiş olan ve Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançların, kazancı elde edilen kurum tarafından yurtdışındaki gerçek ve tüzel kişi ortaklara ya da Türkiye'deki gerçek kişi ortaklara dağıtılması durumunda; dağıtılan tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinin "6/b" bendinin alt bentleri hükmünce %15 oranında tevkifat yapılacaktır (Yakışıklı, 2009:18-24).

2.12.2. Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi

Serbest bölgelerdeki alıcılara gönderilen her türlü malın, serbest bölgedeki alıcıya yapılması ve serbest bölgeye vasil olması kaydı ile 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, ihracat istisnasından faydalanmaktadır. İhracat istisnasından yararlanabilmek için, ihraç edilen malların gönderildiği yerdeki kullanım şekline ilişkin herhangi bir şart Kanunda yer almaz. Serbest bölgedeki alıcıya gönderilen eşyanın, serbest bölgede tüketilmesi, imalat sürecinde kullanılması ve hatta yabancı ülkedeki bir müşteriye satılmış olması, katma değer vergisi istisnası uygulanması gerekliliğini etkilememektedir (Bozkurt, 2011:169-179).

Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen ya da dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilmiş olan maddelerin bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra ülke içine geri gönderilen veya bu ürünlerden yurt dışına ihraç edilen ürün bedelleri, %85 ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bölgedeki işletmelerin fason imalat yanında ayrıca bölge içinde üretim ve ihracat yapmaları halinde ise, Kanunda belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının belirlenmesinde fason imalat dışında üretim yapılan ve ihraç edilen ürün bedelleri dikkate alınacaktır. Serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin sonradan serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölgede üretilmediği için, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri uygulanmayacaktır (Ercan, 2009:117-137).

2.12.2.1. Mal İhracında KDV İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16. Maddesinin c bendi uyarınca, serbest bölgelerde faaliyette olan firmaların serbest bölge içinde yapmış olduğu mal teslimleri Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir (Barınır, 2012:114-118).

Serbest bölgelerden yurt dışına veya yurt dışından serbest bölgeye yapılan mal teslimi işlemlerinde ülkemiz KDV mevzuatı uygulanmayacaktır. Söz konusu olan işlemlerde ülkemiz dışındaki anlaşmalar ve mevzuat geçerlidir (Pala, 2009:127-135).

İhracat istisnası uygulamasında ihracatı teşvik edici olan gümrük beyannamesi olmadan serbest bölgeye gönderilen mallar için 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11 ve 12. Maddeleri uyarınca işlemin istisna tutulabilmesi mümkün olmayacağı için bu teslimlere ilişkin olarak yüklenilip indirim konusu yapılamayan vergilerin iadesi de mümkün olmayacaktır (Tecim, 2008:168-170).

Serbest bölgelere, Türkiye'nin diğer yerlerinden mal götürülmesi ihracat Sayılır ve KDV Kanunu'nun 11. Maddesi uyarınca ihracat istisnasından faydalanır (39 No'lu KDV Genel Tebliği). Serbest bölgeye gönderilen mal bedeli (TL veya döviz), Kambiyo Mevzuatı uyarınca Türkiye'ye getirilip bozdurulur. KDV Kanunu'nun ihracat istisnasını düzenleyen 11. Maddesinde, ihracat tesliminin KDV'den istisna olduğu belirtilmiş ve aynı kanunun 12. Maddesinde de bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için; teslimin yurtdışındaki bir müşteriye yapılmış olması ve teslim konusu olan malın TC gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Konu ile ilgili olarak yayımlanan 4 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde "dış ülkeye vasıl olma" ifadesinden, malın gümrük hattını geçmesi olarak anlaşılması gerektiği belirtilmiştir (Civan, 2003:61).

Serbest bölge içinde malların bir yerden diğer bir yere aktarılması durumunda buna ilişkin olarak düzenlenen belgeler gümrük idaresine sunulmalıdır (Bağrıaçık ve Yılmaz, 1995:108).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinin iki numaralı bendi uyarınca her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisinin konusu içine girmektedir.

Serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları ise ithalat sayıldığı için Katma Değer Vergisine tabi olmaları gerekmektedir. İthal edilen eşyanın Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinde yer alan ithalat istisnalarından yararlanan bir mal olup olmaması halinin de göz ardı edilmemesi gerekmektedir. İthalde ödenen katma değer vergisi ise, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirim konusu yapılabilecektir (Barınır, 2012:114-118).

2.12.2.2. Hizmet İhracında KDV İstisnası

Hizmet İhracı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 11/a bendinde mal ihracı ile beraber düzenlenmiş olup, buna göre yurt dışındaki müşteriler için yapılacak olan hizmetlerin vergiden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Burada belirtilen yurt dışındaki müşteri tabirinden, ne anlamamız gerektiği ise KDV Kanunu'nun 12/2. Maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, yurt dışındaki müşteri; ikâmetgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde olan bir firmanın yurt dışında faaliyette bulunan şubesi olarak tanımlanmış, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet olarak sayılabilmesi için; hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydanılması şartları getirilmiştir. Diğer yandan, 26 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde hizmet ihracı istisnasından yararlanabilmesi için 12. Maddede sayılan şartların yanında fatura ya da benzeri nitelikteki belgelerin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi ve hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi gerektiği ifade edilmiştir (Güneş, 2010:217-223).

Serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurt içinde faaliyet gösteren işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra tekrar serbest bölgeye gönderilmesi sureti ile verilen fason hizmetler hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisna olacaktır (Özel, 2011:119-123).

İhracat Teslimi, işyeri, ikametgâhı, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılara ya da yurt içinde olan bir firmanın yurt dışında kendi adına faaliyet gösteren şubelerine yapılan ve gümrük hattını geçen mal teslimidir. Yurt dışına yapılan mal

teslimine ilişkin hizmetler de vergi istisnasının kapsamında yer alır. 39 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 3. Bölümünde, serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları, yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara uygun bir şekilde gerçekleştirildiği takdirde, ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem görür (Barınır, 2012:114-118).

KDVK'nın 12. Maddesinde serbest bölgede bulunan müşterilere verilen fason hizmetlerin KDV istisnasından yararlanabileceği özel düzenlemeye bağlanmıştır. Bunun haricinde serbest bölgeye Türkiye'den verilen hizmetlerin KDV istisnasından yararlanması mümkün değildir (Ürel, 2010:131-135).

Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarına, Kanunun 12/2. Maddesinde ve 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilen şartların gerçekleşmesi koşulu ile KDV hizmet ihracatı istisnasının uygulanması gerekir. Kaldı ki, 4842 Sayılı Kanunla bahsedilen 12/1. Maddede düzenleme yapılmadan önceki uygulamada da, Kanun hükmü bu şekilde değerlendirilmiş, bu bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları aranılan koşullara uyulması kaydıyla KDV ihracat istisnasından faydalandırılmıştır. Bu konuda ortaya çıkan tüm tereddütlerin giderilmesi açısından Maliye Bakanlığı'nın KDV Kanunu'nun 12. Maddesinin 2. bendinde yer alan yurt dışındaki müşteri tabirine serbest bölgede faaliyet gösteren kişi ve firmaların da girdiği hususunda yasal bir düzenleme yapılması daha uygun olur (Güneş, 2010:217-223).

2.12.3. Serbest Bölgelerde Gümrük Vergisi

Gümrük Kanunu açısından ise, daha farklı bir durum söz konusu olup, genel olarak bölge içinde tüketilen ya da kullanılan eşyanın vergilendirilmesi gerektiği Gümrük Kanunu'nun 158. Maddesinde açıkça bir hükme bağlanmakla beraber, Gümrük Kanununa (Geçici 7. Madde) 5810 Sayılı Yasa ile (9. Madde) eklenen bir madde ile söz konusu olan maddenin uygulanması AB'ye geçiş tarihine kadar belli nitelikteki eşyalarla sınırlı olacak şekilde askıya alınmıştır. 5911 Sayılı Gümrük Kanununda yapılan değişiklikle de belli malların bölge içerisinde tüketilmesine imkân sağlanmıştır. Ancak, bu konuda eksiklik olarak, söz konusu Kanun

Maddesinin 2. Fıkrası uyarınca, vergi istisnası uygulaması Yönetmelikle belirleneceği ifade edilen teçhizat ve tedarik ürünlerine ilişkin bir belirleme yapılmamıştır (Bozkurt, 2011:169-179).

Dış ticaretten alınan vergilerin içinde en uzun geçmişe sahip olan vergi, gümrük vergisidir. Gümrük vergisi malların gümrük sınırını aşması halinde alınan vergidir. Malların bu sınırı aşması hali ithalat, ihracat ve transit nedenleri ile söz konusu olabilir (Tokathoğlu, 2005:46-72).

Serbest Bölgeler Kanunu Madde 6'ya göre, serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında Sayılır. Serbest bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz, hükmü yer alır. Bu hükme göre, bu bölgelerde gümrük vergisi mevzuatı uygulanmayacaktır (Gümüş, 2007:47-60).

Konu ile ilgili vurgulanması gereken diğer bir husus ise, gümrük hattı kavramıdır. Söz konusu vergiler açısından ele alındığında, vergilendirmede temel kriterlerden biri olarak kabul edilen gümrük hattı kavramı, 5810 Sayılı Yasa ile anlamını yitirmiştir. Ve yine, bahse konu yasadan önce serbest bölgeler gümrük hattı dışı Sayılırken, Yasal değişiklikten sonra bu kavram yerine Türkiye Gümrük Bölgesi kavramı kullanılmıştır. Bu kavramın vergilendirme sürecine yansımaysa farklı şekillerde yapılmıştır. Gümrük hattı yerine yasa gereği kullanılan, Türkiye Gümrük Bölgesi kavramı, 3065 Sayılı Yasada farklı, 4760 Sayılı Yasada farklı gerekçelendirilmiştir. Bu durum ise, yukarıda değinilen, söz konusu vergiler açısından bir çelişki oluşturmaktadır. 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 2. Maddesine göre ise, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsamaktadır ve Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir. Bu sebeple, serbest bölgelerin Türkiye Gümrük Bölgesi içinde olması gerektiği düşünülmektedir (Bozkurt, 2011:169-179).

2.12.4. Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi

ÖTVK md. 7/7'ye göre; transit, aktarma, geçici depo, gümrük antrepou, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulanmış olduğu mal teslimleri

ÖTV'den istisna Sayılır. Bu hükme istinaden, serbest bölge içindeki mal teslimleri ÖTV'ye tabi değildir. Bu maddeye göre, serbest bölgelerden yurt içine giren mallar için ithalat, yurt içinden serbest bölgeye gönderilen mallar içinse ihracat rejimine göre ÖTV uygulaması devam edecektir (Gümüş, 2007:47-60).

ÖTV çerçevesinde serbest bölgelere bakıldığında ise, 2 farklı durum sözkonusudur. Konunun, serbest dolaşımda bulunan eşya (millileşmiş eşya) ile serbest dolaşımda bulunmayan eşya açısından farklı şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Dolayısıyla, eşyanın vergilerinin ödenip ödenmemesi, diğer bir ifadeyle, millileşmiş eşya olup olmaması vergilendirme açısından önem arz etmektedir (Bozkurt, 2011:169-179).

Türkiye Gümrük Bölgesinde vergiye tabi olmayan malların imalinde kullanılması durumunda özel tüketim vergisi doğacak olmakla birlikte serbest bölgede böyle bir işlem sonucunda vergi oluşmayacaktır. Serbest bölgeden Türkiye Gümrük Bölgesine ithalat esnasında da imal edilen malların GTİP'leri üzerinden beyanname açılması sebebi ile özel tüketim vergisi tahsil edilemeyecektir (Arslan ve Kaya, 2011:96-99).

ÖTV Kanununun 5. Maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca, yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmayacaktır. Kanunun 8. Maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre tecil-terkin uygulaması çerçevesinde işlem yapılması mümkündür. Diğer yandan, serbest bölgelerden yurt dışına yapılan ihracatlarda gümrük beyannamesi düzenlenmemesi nedeni ile Sayılı listelerdeki malların serbest bölgeden ihracatçının, serbest bölgeye giren mallar için düzenlenen gümrük formları ile birlikte belgelendirilmesi uygun görülmüştür. Bu amaçla 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliğinin "9.1.2. İhraç Kaydının üçüncü paragrafı aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir". İhraç kaydı ile teslim edilen malların, ihracatçıya teslim Tarihini takip eden ay başından olmak üzere 3 ay içinde olduğunu gösteren gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından terkin edilecektir. Bu malların serbest bölgelerden ihracında vergi dairelerinin terkin işleminden önce, ihraç edilen malla ilgili olarak serbest bölge

işlem formlarında olan bilgilerin ilgili serbest bölge müdürlüğünden teyidini almaları şarttır (RG, 2008).

Eşyanın Türkiye'den serbest bölgeye teslim edilmesi sonucu tüketilmesi ya da kullanılması ile serbest bölgeye transit rejimi kapsamında giren serbest dolaşımda olmayan yani ithalata ilişkin vergileri ödenmek sureti ile serbest dolaşıma girmemiş, millileşmemiş eşya açısından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Serbest dolaşımda bulunan eşyanın (vergileri ödenmiş olan), serbest bölgeye teslimi nedeni ile ÖTV istisnasından yararlanması, 4760 Sayılı Yasanın 5. Maddesi gereğince mümkün değildir. Keza, anılan Kanun maddesi uyarınca, söz konusu istisnanın gerçekleşebilmesi için bir koşul olarak yurtdışı teslimi ifadesi, serbest bölgeleri içine almamaktadır. Yani, kanunun emredici hükmü gereği ile serbest bölgelere yapılan teslimler, ÖTV boyutu ile istisna kapsamı dışındadır (Bozkurt, 2011:169-179).

2.12.5. Serbest Bölgelerde Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu

3218 Sayılı Kanunun geçici 3. Maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, 06.02.2004 Tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgede faaliyet göstermek üzere ruhsat almış olan mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin olarak damga vergisi ve harç istisnasının uygulanma süresi 31.12.2008 Tarihi itibarı ile sona ermiştir. 3218 Sayılı Kanunun geçici 3. Maddesinin 5810 Sayılı Kanunla değişik ikinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, bu bölgelerde gerçekleştirmiş oldukları faaliyetler ile ilgili olmak kaydı ile yaptığı işlemler harçtan, bu işlemlere ilişkin düzenlenen kağıtlar ise damga vergisinden müstesnadır. Diğer yandan, 3218 Sayılı Kanun kapsamında serbest bölge sınırları içerisinde faaliyet gösteren firmaların, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, münhasıran serbest bölgelerdeki faaliyetleri ile ilgili olarak istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlardan da damga vergisi aranılmaması gerekmektedir (Ercan, 2009:117-137).

2.12.6. Vergi Usul Kanunu

Serbest bölgelerde vergi muafiyetlerinin olması burada VUK hükümlerine göre inceleme yapılamayacağı anlamına gelmemektedir; buralarda Türk Hükümetlik sahasında oldukları ciheti ile Maliye Bakanı ve ilgili (serbest bölgelerden sorumlu) devlet bakanlığının onayı ile inceleme yapılabilmesi mümkün olup, öte yandan mal ve kıymetlerin serbest bölgeye ihraç ve serbest bölgeden satış fiyatları, emsallerine göre birbirinden farklı ise ve ilgili kurumlar arasında organik bir bağ mevcutsa örtülü kazanç veya kazancın muvazaalı olarak serbest bölgeye kaydırıldığı iddası dahi ileri sürülebilir (Civan, 2003:69).

2.12.6.1. Mükellefiyet Tahsisi ve Beyanname Verilmesi

5084 Sayılı Kanun ve Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. Maddesinde yapılan değişiklikle, serbest bölgelerde vergi mevzuatının uygulanmamasına yönelik hükmün yürürlükten kaldırılmış olması nedeni ile bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde kanunun yürürlüğe girdiği Tarih itibarıyla vergi mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri gerekmektedir (Yeniçeri ve Demir, 2008:328).

Mükelleflerin sözleşmeli yeminli mali müşavirlerinin bulunması durumunda, faaliyet raporunun sözleşmeli müşavirler tarafından düzenlenmesi yeterlidir (Ercan, 2009:117-137).

Merkezi Türkiye'de bulunan firmanın, serbest bölge dışında hiçbir işlemi olmasa bile, her ay KDV beyannamesi vermesi, şayet münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteriyor ise, beyannamenin boş olarak verilmesi ve bu hususun belirtilmesi gerekir. Aynı şekilde KDV beyannamesinin verilmesi zorunludur. Beyannameye yalnızca yurtiçi işlemler ile ilgili mali tablolar eklenir. Münhasıran serbest bölgede faaliyet göstermek için bu bölgede kurulan firmalara vergi mükellefiyeti tesis edilmemektedir. Türkiye'nin diğer yerlerinde faaliyet göstermekte iken münhasıran serbest bölgede çalışmak üzere bu bölgeye taşınan firmaların mükellefiyetleri silinmektedir (Civan, 2003:68).

Mükellefler, istisna uygulamasına ilişkin olarak yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenmiş olan faaliyet raporlarını en geç faaliyette bulunulan takvim yılını takip eden yılın Şubat ayının 15. günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim edeceklerdir. Yıl içinde faaliyetine son veren veya ürettiği ürünü sonraki yıl içerisinde tamamen satan ya da kısmen satışla %85 şartını gerçekleştiren mükelleflerse, söz konusu olan raporları faaliyetlerine son verdikleri ya da ürünü sattıkları veya %85 şartını gerçekleştirdikleri ayı takip eden ikinci ayın 15. günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim edeceklerdir. Bu bölümde belirtilen YMM raporlarının süresi içinde ibraz edilemeyeceğine dair, mükellefler veya YMM'ler tarafından makul mazeret bildirilmesi halinde, vergi dairesi tarafından 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 17. Maddesine göre bu Tebliğde belirlenen sürelerin bir katını geçmemek üzere ek süre verilebilecektir. Genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve sermayesinin %5'i ya da daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerini yarısından fazlası yukarıda sayılan kuruluşlara ait olan kuruluşlardan, bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edildiği hususlarının bu tebliğde açıklanan usul ve esaslara uygun olduğuna ilişkin kurum yetkilileri tarafından imzalanmış bir raporu ilgili olan vergi dairelerine teslim etmeleri halinde, yukarıda anılan YMM raporları aranmayacaktır (Ercan, 2009:117-137).

2.12.6.2. Defter ve Belge Düzeni

Faaliyet ruhsatı almış olan kullanıcılar ilk olarak faaliyette buldukları Serbest Bölge Müdürlüğüne başvurarak firmaları ile ilgili bilgileri bilgisayara / sicil defterine kaydettirirler. Ve bordroda görülen çalışanlar için yıllık 10 \$ karşılığında giriş izin belgesi tanzim ettirirler. Arkasından yönetmeliğin 24. Maddesine göre defteri kebir, yevmiye, envanter ve bilançoğu Serbest Bölge Müdürlüğüne tasdik ettirirler. Defterlerin her sene sonunda Serbest Bölge Müdürlüğüne tasdik ettirilmesi zorunludur. Serbest Bölgeler mevzuatına göre noter tasdiki zorunlu olmamakla beraber, TTK'na göre bu defterlerin delil olarak kullanabilmesi için notere tasdiki zorunludur (Bağrıaçık, 1999:159).

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin konuya ilişkin 23. Maddesi şöyledir (RG, 1993):

“Bölgedeki faaliyetlerin düzenli bir şekilde yürütülmesinin temini amacıyla BKİ (Bölge Kurucu ve İşleticisi) veya işletici ile kullanıcılar, kanunen tutmak zorunda oldukları defterlerini Türkçe düzenlemekte, bölge müdürlükleri ile genel müdürlükçe yetkili kılınan merci ve görevlilerce talep edilecek bilgi ve belgeleri zamanında vermekle ve her türlü defter, belge ve diğer gerekli dökümanı bu merci ve görevlilerin kontrolüne açık bulundurmakla yükümlü olup, muhasebe kayıtlarına, bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin hesaplarına hiçbir şekilde ve surette işleyemezler”.

Diğer yandan, serbest bölgelerde Türkçe olarak tutulan muhasebe kayıtlarına, bölge dışı faaliyetlere ilişkin hesaplar hiçbir şekilde ve suretle işlenmeyecektir. Bu nedenle, Türkiyede'ki ana firma ile aynı firmanın serbest bölgedeki şubesi veya diğer şekildeki uzantısı nezdindeki muhasebe kayıtları, ana firmanınkinden ayrı olarak tutulacaktır (Civan, 2003:67).

Kullanıcıların tutmak zorunda olduğu defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin, 4.1.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağlı olmadan düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir (Tüysüzoğlu ve Mancoğlu, 2008:109-116).

85 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile söz konusu Kanunla yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalar yapılmış ve bu tebliğde serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin, 31/12/2004 Tarihinden sonra başlayacak hesap dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde defter, belge ve kayıt düzenine uyacakları hususuna da yer verilmiştir. Serbest bölgelerde ticari faaliyette bulunan bütün gerçek ve tüzel kişiler herhangi bir hadde bağlı kalınmaksızın, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun şekilde bilanço esasına göre defter tutarlar. Serbest bölgede ticari faaliyette bulunan ve daha önce işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler bilanço esasına göre defter tutacağından, söz konusu tutmak

zorunda oldukları defterleri, noter ya da noterlik görevini ifa ile mükellef olanlara tasdik ettirirler (RG, 2005).

Serbest bölgelerde faaliyeti olan işletmelerin işlemlerinde, şekil ve ebat olarak tek tip fatura kullanmaları zorunludur (Civan, 2003:68).

Serbest Bölgedeki defterler Türkiye'deki Muhasebe düzenine tabidir. Yani Tek Düzen Hesap planı kullanılacaktır. Şube olsa bile ayrı bir şirket gibi defter tutacaktır. Defterler TL veya döviz bazında Türkçe olarak tutulacaktır. Döviz ile defter tutulması durumunda, yabancı paralar işlem günündeki Merkez Bankası döviz alış kurundan TL'ye çevrilir (Bağrıaçık, 1999:159).

Maliye Bakanlığı 348 Seri No'lu VUKGT ile, tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin (kollektif, adi ortaklıklar ve adi komandit şirketler dahil) serbest bölgede faaliyette olan şubeleri ile serbest bölgede faaliyette olan gerçek veya tüzel kişilerin serbest bölge dışında yalnızca Türkiye sınırları içerisinde faaliyette bulunan şubeleri hariç olmak üzere, serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerden isteyenlerin defter kayıtlarını Türk para birimi haricinde (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na döviz kuru günlük olarak belirlenen) herhangi bir yabancı para birimi ile de tutabilmelerinin uygun görüldüğü belirtilmiştir (Budak, 2008:51-60).

Serbest bölgelerdeki işletmeler defterlerini genellikle TL cinsinden tutmaktadır. TL cinsinden defter tutulmasının nedenleri ise; farklı yabancı para birimlerinden işlem yapılıyor olması, kur farklarında ortaya çıkan kambiyo kârlarının vergiden muaf olması ve vergi mevzuatı ile ilgili sunulması gereken belge ve beyannamelerin TL cinsinden düzenleme zorunluluğunun olmasıdır. Defter kayıtlarına esas alınan yabancı para biriminden ilk kayıt yapılan hesap dönemi dahil olmak üzere beşinci hesap döneminin sonuna kadar dönülemeyecektir (RG, 2005).

Yurt dışına ihraç edilen ürünlerin toplam FOB bedelinin tespit edilmesinde, satışa esas belgenin yasal defterlere kayıt edildiği tarihteki TC Merkez Bankası tarafından ilan edilen döviz alış kurları esas alınacaktır (Sezgin, 2010:165-180).

Gerek ‘‘sosyal güvenlik’’ gerekse ‘‘çalışma’’ mevzuatı yönünden işyeri kayıtlarına müracat edilmesi halinde, denetim elemanlarına ibraz edilecek kayıtlarla ilerde çıkabilecek muhtemel uyuşmazlıkların önlenmesi için serbest bölgeden ayrılmak isteyen kullanıcı ve işleticilerin her iki kurumla da ilişkisinin bulunmadığına ilişkin bir belgenin ibrazı istenebilir. Defter ve belgenin 10 yıl süre ile saklanması zorunludur (Civan, 2003:88).

2.12.7. Serbest Bölge İşletmelerinde Denetim

Serbest bölgeler kontrolsüz alanlar değildir (Haywood, 2000). 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, 3218 Sayılı SB kanunun’daki gibi SB’lerin giriş ve çıkış noktaları ile serbest bölge sınırlarında gümrük denetimini öngörmektedir. Ancak, bölge içi denetimde 4458 Sayılı Gümrük Kanunu SB’lerin içini de denetim kapsamına almış olması nedeni ile bölge içi denetim, stok kontrolleri ve bölgedeki malların üretimi ve tüketimi gibi hususlarda Dış Ticaret Müsteşarlığı ve Gümrük Müsteşarlığı arasında SB’lerdeki idarelerinde yetki sorunları yaşanmaktadır (Özdoğan, 2006:61).

Serbest Bölgeler Mevzuatı ve buna göre yapılan işlemler, başta Gümrük ve Maliye mevzuatı olmak üzere, Tarım, Sağlık ve diğer bakanlık birimlerini de ilgilendiren çalışmaları kapsamaktadır. Fakat, her ne kadar Serbest Bölgeler Mevzuatı’nda işlemlerin tarifi yapılmış ise de, bu işlemlerin yapılması ile ilgili olarak diğer bakanlık birimlerinin de mevzuatında paralellik veya ayrı bir serbest bölge uygulaması oluşturulmamıştır. Bu durum diğer ilgili olan birim yöneticilerini uygulamada zor durumda bıraktığı gibi şahsi yorumların ve sorumlulukların da doğmasına sebebiyet vermekte veya serbest bölge mevzuatı gereği yapılması uygun olan bir işlemin yapılmaması olasılığını gündeme getirebilmektedir (Civan, 2003:113).

Serbest Bölgelere Uygulama Yönetmeliği’nin değişik 12. Maddesine istinaden 14/08/2008 Tarihinde yürürlüğe giren, Serbest Bölge İşlemlerinin SBBUP Yolu ile Gerçekleştirilmesi konulu 2008/4 no’lu Genelge ile, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerin bilgisayara girişi yolu ile veri tabanı oluşturularak serbest bölge işlemlerinin tam olarak izlenebilmesi, Müsteşarlık ile Serbest Bölge

Müdürlükleri, kullanıcılar (İşletici/BKİ şirketler dahil) ve Gümrük İdareleri ile diğer ilgili olan kuruluşlar arasında entegrasyon sağlanmıştır. Böylece SBBUP yolu ile Türkiye’den Serbest Bölgeye veya Serbest Bölgelerden Türkiye’ye yapılacak olan mal alım-satım işlemlerindeki fiyat kontrollerinin daha kolay yapılması sağlanabilecektir.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği’nin 12. Maddesi ile Serbest Bölge kullanıcılarının sınai ve ticari sicillerinin tutulması aynen aşağıdaki şekilde belirlenmiştir (RG, 1993):

Madde 12- Kendilerine ‘‘Faaliyet Ruhsatı’’ verilen gerçek ve tüzel kişiler, faaliyete başlamadan önce, Bölge Müdürlüğü Tescil Bürosunda ‘‘Sicil Defterleri’’ne kaydedilir. Yapılan kayıtta, ruhsatta bulunan bilgiler ile ilgilinin icra edeceği meslek ve ticari faaliyet dalı aynen işlenir ve ilgiliye bir ticaret veya sınai sicil numarası ile bunun da üzerine işlendiği bir ‘‘Sicil Belgesi’’ verilir. İlgilinin faaliyete başlamasından sonra da, yıllık gelir ve giderleri, bilanço ile kâr ve zarar hesapları sonuçları ile faaliyetlerini belirleyen belli başlı bilgiler kayıtlara işlenir. İlgili, yıllık faaliyetine ait bilgi ve belgeleri, her takvim yılı sonundan itibaren en geç dört ay içinde, talep edilmeksizin, Tescil Bürosuna bildirmek veya vermekle yükümlüdür’’.

Serbest bölgelerde vergi muafiyetlerinin olması buralarda VUK hükümlerine göre inceleme yapılamayacağı anlamına gelmez. Serbest bölgelerde Maliye Bakanı ve ilgili (serbest bölgelerden sorumlu) devlet bakanlığının onayıyla inceleme yapılması mümkündür. Keza mal ve kıymetlerin serbest bölgeye ihraç ve serbest bölgeden satış fiyatları, emsallerine göre farklıysa ve ilgili olan kurumlar arasında organik bir bağ söz konusu ise örtülü kazanç ya da kazancın muvazaalı bir şekilde serbest bölgeye kaydırıldığı iddiası dahi ileri sürülebilir (Civan, 2003:69).

5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun (RG, 2004) ile vergi idaresi alanının içine giren Serbest Bölgelerin vergi denetimi uygulaması hususunda Türkiye’deki firmalardan hiçbir farkı yoktur. Serbest Bölge firmaları Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavirler tarafından hizmet olarak vergi

idaresinin denetim elemanları tarafından denetime tabi olurlar. Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren mükellefler Vergi Usul Kanunu' na tabi olup (RG, 2010), aynı zamanda Serbest bölgeler her ne kadar ticari faaliyetlerde yurt dışı firmaları gibi düşünülse de T.T.K' nu hükümlerine tabi olarak işlem görmektedirler.

Serbest Bölgeler ile ilgili olarak, Ocak 2004'te Maliye Bakanlığı denetim yetkisini, serbest bölgelerde kurulmuş olan şirketlere kadar genişleten vergi kanununun kabul edilmesinin haricinde bir ilerleme kaydedilememiştir (Özdoğan, 2006:65).

3. SERBEST BÖLGELERDEKİ DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMA

3.1. Uygulamanın Amacı

Bu bölümde, Türkiye’de Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde meydana gelen yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymak amacı ile İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi (DESBAŞ)’nde faaliyette bulunan X Elektrik A.Ő’de yapılan üretim ve satış işlemleri ele alınacaktır.

Aynı zamanda yapılan bu uygulamanın amacı, serbest bölgede faaliyette bulunan X Elektrik A.Ő.’nin üretim faaliyetinde bulunup, gerçekleştirmiş olduğu dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirme esaslarını, muhasebe ilke ve vergi mevzuatı açısından ortaya koymaktır.

3.2. X Elektrik A.Ő. İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler

DESBAŞ-İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ő. 08.04.1993 Tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile ‘‘İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi’’ nin sahip olduğu arazisi üzerinde tüm altyapı ve üstyapı finansmanını sağlayarak kurma ve işletme yetkisini almış bir özel sektör kuruluşudur. Desbaş’ın ünvanı Bakanlar Kurulu’nun 05.05.2011 Tarih, 2011/1836 Sayılı kararı ile ‘‘DESBAŞ-İstanbul Endüstri ve Ticaret Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi Anonim Şirketi’’ olarak değiştirilmiştir (DESBAS, 2013a).

Uygulamada örnek teşkil edecek olan ve Desbaş’ta kurulmuş olan X Elektrik A.Ő. firması Türkiye’de 2003 yılında faaliyete geçmiştir. Firma 2003 yılı itibarı ile 81 çalıŐanı ile birlikte alım-satım (elektrik ile ilgili herşey), üretim (pano, ayırıcı, uluslararası konumda trafo merkezleri) ve depolama faaliyetleri (Kayseri Serbest Bölgesinde alınan geçici depo kiralama ruhsatı ile 1 yıldır olmak üzere) yaparak varlığını sürdürmektedir. X Elektrik A.Ő. firması özellikle ağırlıklı olarak 3 ülkeye ihracat yapmaktadır. Bu ülkeler Azerbaycan, Nijerya ve Kırgızistan (kablo ihracı)’dır.

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

Faaliyet Ruhsatları, Üretim, Alım-Satım, Montaj-Demontaj, İşyeri Kiralama, Bankacılık konuları ve diğerlerini kapsamaktadır.

Faaliyet Ruhsatları;

- Hazır işyeri kiralayan-kullanıcı firmalar için 15 yıl,
- Hazır işyeri kiralayan üretici-kiracı-kullanıcı firmalar için 20 yıl,
- Kendi işyerini inşa eden yatırımcı-kullanıcı firmalar için 30 yıl,
- Kendi işyerini inşa eden üretici-yatırımcı-kullanıcı firmalar için 45 yıl süreli olarak düzenlenmektedir.

Yerli ve yabancı, gerçek veya tüzel kişilerin, faaliyette bulunmak istedikleri konulardan her biri için, ayrı ayrı müracaat formu doldurarak bir fotokopisiyle birlikte aşağıda yer alan belgeleri ekleyerek Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'ne veya bölge kurucu-işletici (BKİ) şirkete başvurmaları gerekmektedir.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunabilmek için firmalar aşağıda yer alan belgeleri düzenlemelidir.

- Müracaatçı ve müracaatçının serbest bölgede yapacağı faaliyet hakkında tanıtıcı bilgi,
- İmza sahibinin yetki belgesi ve imza sirküleri ile (varsa) firma temsilcisinin yetki belgesi ve imza örneği,
- Müracaatçı firmanın kuruluş ilanı ve son sermaye durumunu gösteren Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi (Yabancı firmalar için ilgili Türk konsoloslğunca onaylanmış yurtdışı ticari kayıt belgesi),
- Firmanın son üç yıla ilişkin bilançoları, kâr ve zarar cetvelleri,
- Müracaat ücretinin Merkez Bankası'na yatırıldığını gösterir banka dekontunun aslı ve fotokopisi,

- (Varsa) Son üç yılda Türkiye'ye getirilen döviz tutarını gösterir belgeler,
- Banka, kıyı bankacılığı ve finansal kiralama kuruluşları için Hazine Müsteşarlığı Banka ve Kambiyo Genel Müdürlüğü'nden, sigorta kuruluşları için Sigortacılık Genel Müdürlüğü'nden alınan izin belgesi.

Faaliyet Ruhsatı Müracaat Formu ve ekli belgeler, DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'ne müracaatçı tarafından doğrudan teslim edilebileceği gibi ilgili olan serbest bölge müdürlüğü kanalıyla veya taahhütlü olarak posta yoluyla da gönderilebilir (Civan, 2003:27-28).

Serbest bölgelerde faaliyette bulunabilmek için başvuru işlemleri aşağıda yer aldığı gibi sıralanmaktadır;

- Kurucu / İşletici Şirketten Müracaat Formu'nun alınarak doldurulması.
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının TR 740 000 100 100 000 951101 301 no.lu \$ hesabına müracaat ücreti 5000 US \$ olarak yatırılması.
- Müracaat dosyası ve ekleri ile birlikte Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğüne başvurulması.
- Kira sözleşmesi veya satın alma sözleşmesi için DESBAŞ'a (veya diğer Kiralama Faaliyet Ruhsatı sahibi kullanıcılara) başvurulması.
- İmzalanan kira veya satın alma sözleşmesi ve Ticaret Sicil Kayıt Belgesi ile birlikte 30 gün içerisinde Genel Müdürlüğe müracaat edilmesi.
- Genel Müdürlük Faaliyet Ruhsatının alınması (DESBAS, 2013b).

3.3. Serbest Bölge Üretim İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinde Özellik Arz Eden Durumlar

Serbest bölgede firmalar ya yatırımcı olarak faaliyet ruhsatı başvurusunda bulunur ya da kiracı kullanıcı olarak faaliyet ruhsatı almış olan bir firma, serbest bölgede faaliyet gösteren yatırımcı bir firmadan yer kiralayarak faaliyetlerini sürdürebilir.

Serbest Bölgeler Kanuna göre serbest bölgede faaliyette bulunan firmalar muhasebe defter kayıtlarını Türk Lirası para birimi yanında mevcut kullanmış oldukları geçerli para birimi olan döviz cinsinden de tutabilirler. Firmaların yurtdışı ve yurtiçindeki ticari ilişkilerinde döviz dayalı olarak gerçekleştirmiş oldukları işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında çeşitli düzenlemelere gereksinim duyulmuştur. Ülkemizde bu konuda 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete’de “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” düzenlemesi yayımlanmış olup, söz konusu olan bu standardın, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlaması amacı ile Resmi Gazete’de yayımlanan 55, 135, 183 ve en son 26/08/2010 tarih ve 27684 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 201 sıra no’lu tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

TMS 21 “Kur Değişiminin Etkileri Standardı” na göre; firmaların mevcut da daha çok kullandıkları kendilerini ifade eden döviz cinsinden muhasebe kayıtlarını yapmaları gerektiği sonucuna varılmaktadır. Keza finansal tablolarda geçerli para biriminin kullanılması hususuna dikkat çekilmektedir. Geçerli para birimi; işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir, şeklindeki tanımında dikkate alacak olursak ve serbest bölgelerde bazı işlemler dışındaki işlemlerin döviz cinsinden yapılma şartınında düşünürsek muhasebe kayıtlarının döviz olarak tutulması sonucu ortaya çıkmaktadır.

Döviz cinsinden muhasebe kayıtlarını bilanço ve gelir tablolarına aktarırken, Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme için yıl sonunda ve peşin vergi dönemlerinde belirtilen merkez bankası döviz alış kuru ve döviz efektif alış kurları ile bilanço ve gelir tablosundaki değerler bugünkü değerlerine getirilmesi gerekir.

Yabancı para bir işlemde parasal kalemler oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda bir değişiklik olduğunda, ortaya kur farkı çıkar. Fakat işlem gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyor ise, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. İşlem eğer izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyor ise

kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek olan kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir (RG, 2005).

Serbest bölgelerdeki muhasebe kayıtlarının Türk Lirası cinsinden tutulması halinde, yabancı para ile yapılan her kayıt ve işlemde kur farkı ortaya çıkmaktadır. V.U.K. hükümlerine göre; yabancı paraların değerlemesinde TC Merkez Bankası tarafından tespit ve ilan edilen efektif alış kurları, yabancı para cinsinden alacaklar ve borçların değerlemesinde ise TC Merkez Bankası tarafından tespit ve ilan edilmiş olan döviz alış kurları esas alınır. Stoklar ve duran varlıkların alımı için katlanılan kur farkları işletme aktifine alındığı tarihe kadar maliyet, işletme aktifine alındıktan sonra ise duran varlıklarda maliyet, stoklarda maliyet veya gider olarak dikkate alınmaktadır. Gider olarak dikkate alınan kur farkları 646 veya 656 nolu hesaplarda muhasebeleştirilmektedir.

TMS-21(m.21-m.22)'e göre; bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydı yapılır. İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gereken tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeni ile işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılabilmesi mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda ise dönem için ortalama kur kullanılmamaktadır (RG, 2005).

Genel olarak dövize dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi açısından mevcut uygulama ile 21 nolu TMS standardı arasında önemli bir fark bulunmamaktadır. Ancak, kur değişim etkilerinin raporlanması açısından bazı farklar vardır.

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir.

İhracat kaydıyla yapılmış olan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması söz konusu değildir.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.

Tamamen veya kısmen ihraç kaydıyla mal satanlar ihracatın fiilen gerçekleştirildiğine ilişkin belgeler de dahil olmak üzere YMM raporuna ek yapılmak ve ayrıntıları YMM raporunda belirtilmek sureti ile düzenlenecek faaliyet raporunun, dönemin kapandığı ya da faaliyetin son bulunduğu veya toplam satışın yapıldığı tarihi izleyen aydan sonraki dördüncü ayın 15. günü (yıl sonuna ilişkin olanlar Nisan ayının 15. günü) vergi dairesine teslim edilmesi gerekir.

Buna göre serbest bölgeler de üretim faaliyet ruhsatı ile faaliyet gösteren firmalar üretmiş oldukları malların yıl sonu itibarı ile %85 lik kısmını yurt dışına göndermeleri halinde mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden istisnasına edilmesi mümkündür. Bu işlemi yaparken aylık stopaj beyannamelerinde tecil göstermeleri gerekmekte olup, yıl sonuna kadar Yeminli Mali Müşavirleri tarafından sözleşmeleri bildirilerek ertesi yıl Şubat ayına kadar da ilgili rapor sunularak terkin işlemi yapılacaktır.

Serbest bölgelerde üretilen ürünlerin, kısmen veya tamamen sonraki yıllarda ihraç edilmesi ya da satılması durumunda uygulama esasları farklılık göstermektedir. Serbest bölgede üretilen ve üretimin yapıldığı yıldan sonraki yıl veya yıllarda bu ürünlerin toplam FOB bedelinin %85'inin yurt dışına ihraç edilmemiş olması durumunda, üretimin yapıldığı yılda tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilen gelir vergisi tevkifatı gecikme zammı ile beraber tahsil edilecektir. Ancak, daha sonra asgari %85 ihracat şartının gerçekleştiği yılda gerekli koşulların yerine getirilmesi halinde ise, ilgili vergi dairesi tarafından söz konusu işçi ücretlerine ilişkin gelir vergisi, VUK hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak mükellefe red ve iade edilecektir (Çavuş, 2010:648-658).

3.4. Örnek Olay

X Elektrik A.Ş. İstanbul Desbaş Serbest Bölgesinde kablo, trafo ve izolatör imalat, alım-satım ve ihracatı faaliyetlerinde bulunmak üzere 2003 yılında kurulmuş olup, serbest bölgede yatırımcı kullanıcı olarak faaliyette bulunmaktadır. İşletme giderlerini izlemede “7A” seçeneğini kullanmakta olup, defter kayıtları TL üzerinden tutulmaktadır. İşletmenin 01.11.2003 Tarihindeki açılış bilançosuna ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. Bilanço tarihi itibarıyla \$ kurları Döviz alış: 1.7512 TL, Efektif alış: 1.7534 TL'dir.

Kasa : 10.000,00 TL
 Kasa : 5.000,00 \$
 T.İş Bankası S.B. Şubesi TL Hesabı : 350.000,00 TL
 T.İş Bankası S.B. Şubesi \$ Hesabı : 100.000,00 \$
 Alıcılar : 80.000,00 \$
 Binalar : 350.000,00 TL
 Tesis, makine ve cihazlar : 150.000,00 TL
 Demirbaşlar : 30.000,00 TL
 Birikmiş Amortismanlar : 63.000,00 TL
 Banka Kredileri : 100.000,00 \$
 Satıcılar : 200.000,00 \$
 Geçmiş yıl kârları : 125.000,00 TL
 Sermaye : 500.000,00 TL

Dönem İçi İşlemler:

- 1- Şirkete M Ofis A.Ş. den 01.11.2003 Tarihinde 5.000,00 TL'lik bilgisayar ile 10.000,00 TL'lik büro eşyası satın alınmış ve bedeli satıcıya bankadan havale edilmiştir.
- 2- Şirket 02.11.2003 Tarihinde T.İş Bankası S.B. Şubesinden 1,7700 kur ile 175.000,00 \$ almıştır.

3- Serbest bölge sınırları içinde kiracı kullanıcı olan X Elektrik A.Ş. firması 02.11.2003 Tarihinde 100 m²'lik bir işyerini, şirketin merkez ofisi olarak kullanmak üzere N Ltd. Şti.'den aylık 100,00 \$ bedelle kiralamıştır. Kira faturası 30.11.2003 tarihinde düzenlenmiş olup, ödeme 05.12.2003 tarihinde bankadan yapılmıştır. Fatura kuru 1,7826 TL ve ödeme kuru 1,7857 TL'dir.

4- X Elektrik A.Ş. kiralamış olduğu binada kullanmak üzere 03.11.2003'de 6.300 USD tutarında Ekip Bölme Mobil. Yapı ve Malzeme Ltd. Şti.'nden sarf malzeme satın almış olup, bedeli için satıcıya borçlanmıştır. İşlem tarihindeki döviz kuru: 1,7949 TL'dir.

5- Serbest bölge içinde yatırımcı kullanıcı olan X Elektrik A.Ş. firması 05.11.2003 tarihinde Serbest Bölgeden 10 yıl vadeli olarak 196.800 \$ bedelle arsa almıştır. Arsa bedeli için satıcı C Ltd. Şti.'ne 1.640 \$ tutarında 120 adet senet verilmiştir. Arsa satış vaadi sözleşmesi ile alınmış olup (Sözleşme kaydı 05/11/2003), tapu borç bitiminde alınacaktır. TCMB döviz alış kuru: 1,7776 TL'dir.

6- Şirket satın alınan arsa üzerine trafo üretim tesisi yaptırmak üzere 10.11.2003 tarihinde müteahhit D A.Ş. ile 100.000,00 \$ bedelle anlaşmış ve bedeli için 30.11.2003 tarihli çek vermiştir. Kur: 1.7812 TL'dir.

7- Trafo üretim tesisi 30.11.2003 tarihinde teslim alınmış ve çek bankadan ödenmiştir. Satıcı aynı gün faturasını düzenlemiştir. Kur: 1.7826 TL'dir.

8- Üretim tesisinde kullanmak üzere ithalatçı Y. A.Ş.'den 01.12.2003 tarihinde peşin 50.000,00 \$ bedelle makine ve cihaz satın alınmıştır. Bedeli aynı gün bankadan havale edilmiştir. Satıcı firma 3 gün içinde makinaları tesise monte etmiştir. Kur: 1,7902 TL'dir.

9- Şirket, trafo imalatında kullanmak üzere K A.Ş.'den 05.12.2003 tarihinde yarısı peşin yarısı 1 aylık çekle 200.000,00 \$ bedelle hammadde satın almıştır. Peşinat aynı gün bankadan havale edilmiştir. Kur: 1,7925 TL'dir.

10- Arsa senetlerden birincisi 07.12.2003'de ödenmiştir. TCMB döviz alış kuru: 1,7901 TL'dir.

11- Satın alınan hammaddenin 140.000,00 \$'lık kısmı ile 10.12.2003 tarihinde 7.000 adet trafo imalatı yapılmıştır. Üretim tesisinin 31.12.2013 tarihli Aralık ayı elektrik faturası 12.615,00 TL olup, 10.01.2004 tarihinde ödenecektir.

12- X Elektrik A.Ş. firmasının imal ettiği 7000 adet trafonun FOB bedeli 210.000,00 \$'dır. Bu trafoların imalatında dışarıdan fason işçi çalıştırma durumu söz konusu değildir. Mevcut üretim yapmış olduğu 189.000,00 \$ FOB satış tutarındaki trafoların 6300 adetini 20.12.2013 tarihinde Kırgızistan'daki XXC Co. firmasına ihraç etmiştir. (Kur: 1,7975 TL'dir.) Bedeli 05.01.2014 tarihinde tahsil edilmiştir.

İhraç edilmiş olan üretilen ürünlerin birim FOB Bed.: 189.000,00 \$/6300 ad=30 \$

İhraç edilmiş olan üretilen ürünlerin toplam FOB Bed.: 7000 ad x30 \$=210.000,00 \$

Bu durumda X Elektrik A.Ş'nin üretilip Kırgızistan'a ihraç ettiği 6300 adet 189.000 \$ satış tutarındaki trafoların, yurt dışı ihracatı (189.000,00 \$/210.000,00 \$) %90 oranında gerçekleşmiş olduğundan, firmanın istihdam ettiği personele ödediği ücretlere ilişkin vergi istisnası hükümlerinin uygulanması mümkündür.

13- Şirket, Nakliyecisi MSE firmasına İstanbul Serbest Bölge/Kırgızistan arasında 42.000 USD bedelle mal nakliyatı yaptırmıştır. MSE firması navlun faturasını 25.12.2003 tarihinde düzenleyerek X Elektrik A.Ş. firmasına vermiştir. Ödemesi 28.12.2003 tarihinde bankadan havale edilmiştir. Fatura kuru: 1.7985 TL., Ödeme kuru: 1.8026 TL'dir.

14- 26.12.2003 tarihinde T.İş Bankası S.B. bulunan USD hesabından kasaya 1.000 USD nakit para çekilmiştir. Kur: 1.7932 TL'dir.

15- 27.12.2013 tarihinde Alıcı A 80.000 \$ borcunu İş Bankası S.B. USD hesabımıza havale etmiştir. Kur: 1,7958 TL'dir.

16- Serbest bölgedeki X Elektrik A.Ş. Türkiye'de bulunan Y firmasından üretimde kullanmak üzere 28/12/2003 tarihli fatura ile 1800 adet izolatör almıştır. Bu izolatörlerin her biri 135 USD'dir. Gümrük beyannamesinin intaç tarihi 28/12/2013 tarihidir. Firmaya cari ödeme 30/01/2014 tarihinde yapılacaktır. Döviz kuru olarak beyannamenin kapanış tarihindeki kur kullanılarak, Türk Lirası olarak kayıt yapılacaktır. Döviz Kuru: 1,79 TL'dir.

17- 28.12.2013 tarihinde Satıcı B'ye olan borcun 100.000,00 \$'ı T.İş Bankasındaki hesaptan havale edilmiştir. Kur: 1,7900 TL'dir.

18- Kira faturası 31.12.2013 tarihinde düzenlenmiş olup, ödeme 05.01.2014 tarihinde bankadan yapılmıştır. Fatura kuru: 1,8087 TL'dir.

19- Serbest bölgede ürettiği ürünlerin FOB bedelinin en az %90'ını yurtdışına ihraç ettiğinden, 1 aylık stopaj beyannamesi işçi ücret tahakkuku ve tecil işlemi yapılacaktır. X Elektrik A.Ş. işletmesinin Aralık 2013 aylık bordro bilgileri aşağıdaki gibidir: Brüt Ücret: 33.126,99, Gelir Vergisi: 4.305,59, Damga Vergisi :251,46, SGK İşçi Primi: 4.164,66, SGK İşsizlik Primi:258,48, Asgari Geçim İndirimi: 2.117,44, Net Ücret: 26.264,24, İşveren SGK Teşvik: 1.292,40, İşveren İşsizlik Prim: 516,96, İşveren SGK Prim: 4.612,01.

Dönem Sonu İşlemleri:

1- 31.12.2013 tarihinde T. İş Bankasından kullandığımız kredinin devre sonu faizi olarak 250 \$ tahakkuk ettiği bankadan bildirilmiştir. Bu para banka hesabımızdan kesilmiştir. Kur: 1,8087 TL'dir.

- 2- Yapılan sayım sonucunda işletmede 700 adet trafo bulunduğu belirlenmiştir.
- 3- Makine tesis ve cihazların ekonomik ömrü 10 yıl, demirbaşların ekonomik ömrü 5 yıl'dır. Dönem başındaki makine tesis ve cihazlar ile demirbaş 3 yıllık amortisman ayrılmıştır. Dönem sonunda gerek açılıştan gelen, gerekse yeni alınan makine, tesis ve cihatlara ve demirbaşlara amortisman ayrılacaktır. Binalar için amortisman ayrılmamasına karar verilmiştir.
- 4- Dönem sonu kur değerlemesinde kullanılacak kur kasa için TCMB efektif alış kuru: 1,8112 TL diğerleri TCMB döviz alış kuru: 1,8087 TL'dir.

İstenenler:

- 1- Açılış bilançosunu düzenleyiniz.
- 2- Dönem içi işlemlerine ilişkin Yevmiye Defteri kayıtlarını yapınız.
- 3- Dönem içi işlemlerine ilişkin Büyük Defter kayıtlarını yapınız.
- 4- Genel Geçici Mizanı düzenleyiniz.
- 5- Dönem sonu işlemlerine ilişkin defter kayıtlarını yapınız.
- 6- Kesin Mizanı düzenleyiniz.
- 7- Gelir Tablosunu düzenleyiniz.
- 8- Kapanış bilançosunu düzenleyip, kapanış kayıtlarını yapınız.

X ELEKTRİK A.Ş. 01.01.2013 TARİHLİ BİLANÇOSU

AKTİF(VARLIKLAR)

	01.01.2013
I-DÖNEN VARLIKLAR	683.983,00
A-Hazır Değerler	543.887,00
1-Kasa	18.767,00
3-Bankalar	525.120,00
B-Menkul Kıymetler	0,00
C-Ticari Alacaklar	140.096,00
1-Alıcılar	140.096,00
D-Diğer Alacaklar	0,00
E-Stoklar	0,00
1-İlk Madde ve Malzeme	0,00
2-Mamuller	0,00
F-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	0,00
G-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	0,00
H-Diğer Dönen Varlıklar	0,00
1-Devreden KDV	0,00
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	683.983,00
II-DURAN VARLIKLAR	467.000,00
A-Ticari Alacaklar	0,00
B-Diğer Alacaklar	0,00
C-Mali Duran Varlıklar	0,00
D-Maddi Duran Varlıklar	467.000,00
1-Arazi ve Arsalar	0,00
2-Binalar	350.000,00
3-Tesis, makine ve cihazlar	150.000,00
6-Demirbaşlar	30.000,00
8-Birikmiş Amortismanlar(-)	-63.000,00
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0,00
5-Özel Maliyetler	0,00
7-Birikmiş Amortismanlar(-)	0,00
F-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	0,00
G-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	0,00
H-Diğer Duran varlıklar	0,00
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	467.000,00
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	1.150.983,00

PASİF(KAYNAKLAR)

	01.01.2013
I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	525.360,00
A-Mali Borçlar	175.120,00
1-Banka Kredileri	175.120,00
B-Ticari Borçlar	350.240,00
1-Satıcılar	350.240,00
2-Borç Senetleri	0,00
C-Diğer Borçlar	0,00
4-Personele Borçlar	0,00
D-Alınan Avanslar	0,00
E-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	0,00
F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	0,00
1-Ödenecek Vergi ve Fonlar	0,00
2-Ödenecek Sosyal Güvenlik kesintileri	0,00
G-Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
H-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	0,00
I-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	525.360,00
II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00
A-Mali Borçlar	0,00
B-Ticari Borçlar	0,00
2-Borç Senetleri	0,00
C-Diğer Borçlar	0,00
D-Alınan Avanslar	0,00
E-Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
F-Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	0,00
G-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	0,00
III-ÖZ KAYNAKLAR	625.623,00
A-Ödenmiş Sermaye	500.000,00
1-Sermaye	500.000,00
B-Sermaye Yedekleri	0,00
1- Yasal Yedekler	0,00
C-Kar Yedekleri	0,00
D-Geçmiş Yıllar Karları	125.623,00
1-Geçmiş Yıllar Karları	125.623,00
E-Geçmiş Yıllar Zararları(-)	0,00
F-Dönem Net Karı(Zararı)	0,00
1-Dönem Net Zararı	0,00
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	625.623,00
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	1.150.983,00

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

1		01.11.2013			
100	KASA H.				18.767,00
	100 01 TL Kasa	10.000,00			
	100 02 USD Kasa	8.767,00			
102	BANKALAR H.				525.120,00
	102 01 İş Bankası TL	350.000,00			
	102 02 İş Bankası USD	175.120,00			
120	ALICILAR				140.096,00
	102 01 A Alıcısı	140.096,00			
252	BİNALAR				350.000,00
	252 01 Kablo fabrika binası	350.000,00			
253	TESİS, MAK. VE CİHAZLAR				150.000,00
	253 01 Kablo fab. makinaları	150.000,00			
255	DEMİRBAŞLAR				30.000,00
	255 01 Büro demirbaşları	30.000,00			
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR				63.000,00
	257 01 Makine amortismanı	45.000,00			
	257 02 Demirbaş amortismanı	18.000,00			
	300 BANKA KREDİLERİ				175.120,00
	300 01 İş Bankası USD Kredi	175.120,00			
	320 SATICILAR				350.240,00
	320 01 B Satıcısı	350.240,00			
	500 SERMAYE				500.000,00
	500 01 Sermaye GEÇMİŞ YIL	500.000,00			
	570 KARLARI				125.623,00
	570 001 Geçmiş yıl karları	125.623,00			
	Açılış kaydı.				
2		01.11.2013			
255	DEMİRBAŞLAR				15.000,00
	255 01 Büro demirbaşları	10.000,00			
	255 02 Bilgisayar	5.000,00			
	102 BANKALAR				15.000,00
	102 01 T.İş Bankası TL	15.000,00			
	Bilgisayar ve büro demirbaşı alımı.				
				/	

3	02.11.2013					
102	BANKALAR H.				309.750,00	
	102 02 T.İş Bankası USD	309.750,00				
			102	BANKALAR H		
				102 01 T.İş Bankası TL	309.750,00	309.750,00
	Bankadan,1,7700 kur ile 175.000 USD alımı.					
4	03.11.2013					
264	ÖZEL MALİYETLER				11.307,87	
	264 01 Bina bölme inşaatı	11.307,87				
			320	SATICILAR		
				320 02 Ekip Bölme		
				Ltd.Şti.	11.307,87	11.307,87
	Kiralanan bina için sarf malzeme alış. (6300*1,7949)					
5	05.11.2013					
250	ARSALAR				349.831,68	
	250 01 Serbest Bölge arsa	349.831,68				
			321	BORÇ SENETLERİ		34.983,17
				321 01 C Ltd. Şti.	34.983,17	
			421	BORÇ SENETLERİ		314.848,51
				421 01 C Ltd.Şti.	314.848,51	
	Serbest bölgeden arsa alımı (120 snt. * 1640 usd*1,7776).					
					1.899.872,55	1.899.872,55

				Nakli Yekün	1.899.872,55	1.899.872,55
6	10.11.2013					
259	VERİLEN AVANSLAR H.				178.120,00	
	259 01 D A.Ş.	178.120,00				
			103	VERİLEN ÇEKLER		178.120,00
				103 01 T. İş Bankası USD Çek	178.120,00	
	Üretim tesisi yapımı için avans verilmesi. (100.000 usd*1,7812)					
7	30.11.2013					
252	BİNALAR				178.260,00	
	252 02 Trafo üretim binası	178.260,00				
			259	VERİLEN AVANSLAR H.		178.120,00
				259 01 D.A.Ş.	178.120,00	
			252	BİNALAR		140,00
				252 02 Trafo Üretim Binası	140,00	
	Yaptırılan trafo üretim tesisi teslim alınması. (100.000 usd*1,7826)					

8	30.11.2013				
		103 VERİLEN ÇEKLER		178.120,00	
		103 01 T. İş Bankası USD çek	178.120,00		
		656 KAMBİYO ZARARLARI		140,00	
		656 01 USD Kambiyo zararları	140,00		
		102 BANKALAR			178.260,00
		102 02 T. İş Bankası USD	178.260,00		
		Verilen usd çekin ödenmesi. (100.000*1,7812)			
9	30.11.2013				
		770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		178,26	
		770 05 Kira giderleri	178,26		
		320 SATICILAR			178,26
		320 03 N Ltd.Şti.	178,26		
		Kira faturasının gider kaydı. (100 usd*1.7826)			
10	01.12.2013				
		253 TESIS, MAKİNE VE CİHAZLAR		89.510,00	
		253 02 Trafo makine cihaz	89.510,00		
		102 BANKALAR			89.510,00
		T. İş Bankası USD	89.510,00		
		Trafo fabrikasına peşin bedelle makine ve cihaz alımı. (50.000 usd*1,7902)			
11	05.12.2013				
		150 İLK MADDE VE MALZEME			
		150 01 Trafo hammaddesi	358.500,00	358.500,00	
		102 BANKALAR			179.250,00
		102 02 T. İş Bankası USD	179.250,00		
		103 VERİLEN ÇEKLER			179.250,00
		103 02 T. İş Bankası USD	179.250,00		
		Yarısı peşin, yarısı 1 aylık çekle trafo hammaddesi alınması. (200.000 usd*1,7925)			
12	05.11.2013				
		320 SATICILAR		178,26	
		320 03 N Ltd. Şti.	178,26		
		656 KAMBİYO ZARARLARI		0,31	
		656 01 USD Kambiyo zararları	0,31		
		102 BANKALAR			178,57
		102 02 T. İş Bankası USD	178,57		
		Bankadan kira ödemesi (100*1,7857).	/		
				2.882.879,38	2.882.879,38

		Nakli Yekün	2.882.879,38	2.882.879,38
13	10.12.2013			
321	BORÇ SENETLERİ		2.935,77	
	321 01 C Ltd. Şti.	2.935,77		
	100 KASA			2.886,56
	100 02 USD Kasa	2.886,56		
	646 KAMBIYO KARLARI			49,21
	646 01 USD Kambiyo karları	49,21		
	Kasadan senet ödemesi. (1640*1,7601)			
14	10.12.2013			
710	İLK MADDE VE MALZEME		250.950,00	
	710 01 Trafo hammaddesi	250.950,00		
	150 İLK MADDE VE MALZEME			250.950,00
	150 01 Trafo hammaddesi			
	Hammaddenin üretime gönderilmesi.			
15	20.12.2013			
120	ALICILAR		339.727,50	
	120 02 XXC Co.	339.727,50		
	601 YURTDIŞI SATIŞLAR			339.727,50
	601 02 Trafo satışları	339.727,50		
	Trafo ihracı. (6300 ad.*30 usd*1,7975)			
16	25.12.2013			
760	PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERİ		75.537,00	
	760 01 Nakliye gideri	75.537,00		
	320 SATICILAR			75.537,00
	320 03 MSE Lojistik Ltd. Şti.	75.537,00		
	Nakliye faturasının gider kaydı. (42.000 usd*1,7985)			
17	26.12.2013			
100	KASA		1.793,20	
	100 02 USD Kasa	1.793,20		
	102 BANKALAR			1.793,20
	102 02 T. İş Bankası USD	1.793,20		
	Bankadan 1000 USD çekilmesi. (1000 usd*1,7932)			
18	27.12.2013			
102	BANKALAR		143.664,00	
	102 02 T. İş Bankası USD	143.664,00		
	120 ALICILAR			143.664,00
	120 01 A Alıcısı	143.664,00		
	A Alıcısından olan alacağın bankamıza havalesi. (80.000 usd*1,7958)			

19	28.12.2013				
150	İLK MADDE VE MALZEME			434.970,00	
150 01	Trafo hammaddesi	434.970,00			
			320 SATICILAR		434.970,00
			320 04 Y Firması	434.970,00	
	Trafo hammaddesi izolatör alımı. (1800 ad*135 usd*1,7900)				
20	28.12.2013				
320	SATICILAR			179.000,00	
320 01	B Satıcısı	179.000,00			
			102 BANKALAR		179.000,00
			102 02 T.İş Bankası USD	179.000,00	
	B Satıcısına olan borcun bankadan ödenmesi. (100.000 usd*1,7900)				
	/				
				4.311.456,85	4.311.456,85

			Nakli Yekün	4.311.456,85	4.311.456,85
21	31.12.2013				
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			12.615,00	
730 02	Elektrik giderleri	12.615,00			
			320 SATICILAR		12.615,00
			320 05 İstanbul Elektrik A.Ş.	12.615,00	
	Elektrik faturasının gider kaydı.				
22	31.12.2013				
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			180,87	
770 05	Kira giderleri	180,87			
			320 SATICILAR		180,87
			320 03 N Ltd.Şti.	180,87	
	Kira faturasının gider kaydı. (100 usd*1.8087)				
	/				

23	31.12.2013				
		720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		38.255,96	
		720 001 İşçi ücret giderleri			
		720 001 01 Brüt ücret	33.126,99		
		720 001 02 SGK İşveren Primleri	5.128,97		
		360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		2.117,44	
		360 001 Gelir Vergisi	2.117,44		
		361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		1.292,40	
		361 003 İşveren SGK primleri	1.292,40		
		360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			4.557,05
		360 001 Gelir Vergisi	4.305,59		
		360 002 Damga Vergisi	251,46		
		361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ			9.552,11
		361 001 İşçi SGK primleri	4.164,66		
		361 002 İşçi işsizlik primleri	258,48		
		361 003 İşveren SGK primleri	4.612,01		
		361 004 İşveren işsizlik primleri	516,96		
		335 PERSONELE BORÇLAR			26.264,24
		335 001 Personele Borçlar	26.264,24		
		602 DİĞER GELİRLER			1.292,40
		602 001 SGK Teşvikleri	1.292,40		
		İşçi ücret bordrosu tahakkuku.			
24	31.12.2013				
		360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		2.188,15	
		360 001 Gelir vergisi	2.188,15		
		602 DİĞER GELİRLER			2.188,15
		602 002 Gelir Vergisi terkin	2.188,15		
		Verginin terkin edilmesi.			
25	31.12.2013				
		780 FİNANSMAN GİDERLERİ		452,18	
		780 01 USD Finansman gid.	452,18		
		300 BANKA KREDİLERİ			452,18
		300 01 T.İş Bankası USD Kredi	452,18		
		T.İş Bankası USD Kredi devre faizi tahakkuku. (250 usd*1,8087)			
26	31.12.2013				
		300 BANKA KREDİLERİ		452,18	
		300 01 T.İş Bankası USD Kredi	452,18		
		102 BANKALAR			452,18
		102 02 T.İş Bankası USD	452,18		
		T.İş Bankası devre sonu faizinin ödenmesi. (250 usd*1,8087)			
		/			
				4.369.011,03	4.369.011,03

30	31.12.2013		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	23.951,00	
730 06	Amortisman giderleri	23.951,00	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	11.261,57	
770 06	Demirbaş Amort. Gideri	9.000,00	
770 07	Özel Maliyet Amort.	2.261,57	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		32.951,00
257 01	Makine amortismanları	23.951,00	
257 02	Demirbaş amortismanı	9.000,00	
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.261,57
268 01	Özel maliyet amortismanı	2.261,57	
Amortisman hesaplanması.			
31	31.12.2013		
631	PAZ. SATIŞ DAĞ. GİDERİ	75.537,00	
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	11.620,70	
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİD.	452,18	
761	PAZ. SATIŞ DAĞ. GİD. YANSITMA		75.537,00
771	GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA		11.620,70
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA		452,18
Giderlerin yansıtılması.			
32	31.12.2013		
152	MAMULLER	325.771,96	
152 01	Trafo		
711	DİREKT İLK MADDE MALZ.YANS.		250.950,00
721	DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA		38.255,96
731	GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA		36.566,00
Üretim maliyetlerinin yansıtılması. /			
		5.038.778,02	5.038.778,02

		Nakli Yekün	5.038.778,02	5.038.778,02
33	31.12.2013			
711	DİREKT İLK MADDE MALZ.YANS. DİREKT İŞÇİLİK GİD.		250.950,00	
721	YANSITMA GENEL ÜRETİM GİD.		38.255,96	
731	YANSITMA		36.566,00	
761	PAZ. SATIŞ DAĞ. GİD. YANSITMA GENEL YÖNETİM GİDERİ		75.537,00	
771	YANSITMA FİNANSMAN GİDERLERİ		11.620,70	
781	YANSITMA		452,18	
		710 DİREKT İLK MADDE MLZ.GİD. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ 760 PAZ. SATIŞ DAĞ. GİD. 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ 780 FİNANSMAN GİDERİ		250.950,00 38.255,96 36.566,00 75.537,00 11.620,70 452,18
	Yansıtma hesaplarının kapatılması.			
34	31.12.2013			
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ		293.167,76	
		152 MAMULLER 152 01 Trafo		293.167,76
	Satılan mamul maliyetinin hesaplanması (325.741,96/7000 adet*6300 adet).			
35	31.12.2013			
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI		408.798,66	
		620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 631 PAZ. SATIŞ DAĞITIM GİDERİ 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 656 KAMBİYO ZARARLARI KISA VADELİ BORÇLANMA 660 GİDERLERİ		293.167,76 75.537,00 11.620,70 28.021,02 452,18
	Giderlerin dönem kar veya zarar hesabına devri.			
36	31.12.2013			
601	YURT DIŞI SATIŞLAR		339.727,50	
602	DİĞER GELİRLER		3.480,55	
646	KAMBİYO KARLARI		12.471,08	
		690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		355.679,13
	Gelirlerin dönem kar veya zarar hesabına devri.			
37	31.12.2013			
692	DÖNEM NET KAR/ZARARI		53.119,53	
	Zararın dönem net kar/zarar hesabına devri.	690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI		53.119,53
38	31.12.2013			
591	DÖNEM NET ZARARI		53.119,53	
	Zararın bilanço hesabına devri.	692 DÖNEM NET KAR/ZARARI		53.119,53
			6.616.044,47	6.616.044,47

		Nakli Yekün	6.616.044,47	6.616.044,47
39	31.12.2013			
	257 BİRİKMİŞ AMORT.		95.951,00	
	268 BİRİKMİŞ AMORT.		2.261,57	
	300 BANKA KREDİLERİ		180.870,00	
	320 SATICILAR		720.199,13	
	321 BORÇ SENETLERİ		213.571,29	
	335 PERSONELE BORÇLAR		26.264,24	
	360 ÖDENECEK VER.FONLAR		251,46	
	361 ÖDENECEK SOS.GÜV.KES.		8.259,71	
	421 BORÇ SENETLERİ		320.356,94	
	500 SERMAYE		500.000,00	
	570 GEÇMİŞ YIL KARLARI		125.623,00	
		100 KASA HES.		17.899,01
		102 BANKALAR		31.851,75
		120 ALICILAR		341.844,30
		150 İLK MADDE VE MALZEME		542.520,00
		152 MAMULLER		32.604,20
		250 ARAZİ VE ARSALAR		349.831,68
		252 BİNALAR		528.120,00
		253 TESİS, MAKİNE VE CİH.		239.510,00
		255 DEMİRBAŞLAR		45.000,00
		264 ÖZEL MALİYETLER		11.307,87
		591 DÖNEM NET ZARARI		53.119,53
	31.12.2013 Kapanış kaydı.	/		
			8.809.652,81	8.809.652,81

BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

100 KASA HESABI		120 ALICILAR		103 VERİLEN ÇEKLER	
10.000,00	2.886,56	140.096,00	143.664,00	178.120,00	178.120,00
8.767,00		339.727,50			179.250,00
1.793,20					
20.560,20	2.886,56	479.823,50	143.664,00	178.120,00	357.370,00
225,37		5.684,80		180.870,00	1.620,00
20.785,57	2.886,56	485.508,30	143.664,00	358.990,00	358.990,00
	17.899,01		341.844,30		
20.785,57	20.785,57	485.508,30	485.508,30		
102 BANKALAR		320 SATICILAR		150 İLK MADDE VE MALZ.	
350.000,00	15.000,00	178,26	350.240,00	358.500,00	250.950,00
175.120,00	309.750,00	179.000,00	11.307,87	434.970,00	
309.750,00	178.260,00		178,26		
143.664,00	89.510,00		75.537,00		
	179.250,00		434.970,00		
	1.793,20		12.615,00		
	178,57		180,87		
	179.000,00				
	452,18				
978.534,00	953.193,95	179.178,26	885.029,00	793.470,00	250.950,00
6.511,70		720.199,13	14.348,39		542.520,00
	953.193,95				
985.045,70	31.851,75	899.377,39	899.377,39	793.470,00	793.470,00
985.045,70	985.045,70				
252 BİNALAR		253 TESİS MAK. VE CİHAZ		255 DEMİRBAŞLAR	
350.000,00	140,00	150.000,00		30.000,00	
178.260,00		89.510,00		15.000,00	
	140,00				
	528.120,00				
528.260,00					
528.260,00	528.260,00	239.510,00	239.510,00	45.000,00	45.000,00

257 BİRİKMiŞ AMORT.		259 VERİLEN SİP. AVANSLARI		264 ÖZEL MALİYETLER	
	63.000,00	178.120,00	178.120,00	11.307,87	
	63.000,00	178.120,00	178.120,00	11.307,87	11.307,87
	32.951,00				
95.951,00	95.951,00				

250 ARSALAR		321 BORÇ SENETLERİ		335 PERSONELE BORÇLAR	
349.831,68		2.935,77	34.983,17		26.264,24
349.831,68	349.831,68	2.935,77	34.983,17	26.264,24	26.264,24
			180.870,00		
			653,89		
		2.935,77	216.507,06		
		213.571,29			
		216.507,06	216.507,06		

360 ÖD. VERGİ VE FONLAR		361 ÖD. SOS. GÜV. KES.		421 BORÇ SENETLERİ	
2.117,44	4.557,05	1.292,40	9.552,11		314.848,51
2.188,15					
4.305,59	4.557,05	1.292,40	9.552,11		314.848,51
251,46		8.259,71			5.508,43
4.557,05	4.557,05	9.552,11	9.552,11	320.356,94	320.356,94

500 SERMAYE		570 GEÇMiŞ YIL KARLARI		601 YURT DIŞI SATIŞLAR	
	500.000,00		125.623,00		339.727,50
500.000,00	500.000,00	125.623,00	125.623,00	339.727,50	339.727,50
				339.727,50	
				339.727,50	339.727,50

602 DİĞER GELİRLER		646 KAMBİYO KARLARI		656 KAMBİYO ZARARLARI	
	1.292,40			140,00	
	2.188,15		49,21	0,31	
	3.480,55		49,21	140,31	
3.480,55			12.421,87	27.880,71	
3.480,55	3.480,55		12.471,08	28.021,02	
		12.471,08			28.021,02
		12.471,08	12.471,08	28.021,02	28.021,02
710 DİREKT İLK MAD.MALZ.		720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.		760 PAZ. SATIŞ DAĞ. GİD.	
250.950,00		38.255,96		75.537,00	
250.950,00	250.950,00	38.255,96	38.255,96	75.537,00	75.537,00
770 GENEL YÖNETİM GİD.		780 FİNANSMAN GİD.		300 BANKA KREDİLERİ	
178,26		452,18		452,18	175.120,00
180,87					452,18
359,13		452,18	452,18	452,18	175.572,18
11.261,57				180.870,00	5.750,00
11.620,70	11.620,70			181.322,18	181.322,18
730 GENEL ÜRETİM GİD.		268 BİRİKMİŞ AMORT.		631 PAZ. SATIŞ DAĞ. GİD.	
12.615,00			2.261,57	75.537,00	
23.951,00					
		2.261,57	2.261,57	75.537,00	0,00
36.566,00	36.566,00				75.537,00
				75.537,00	75.537,00

632 GENEL YÖNETİM GİD.		660 KISA VAD. BORÇ.GİD.		152 MAMULLER	
11.620,70		452,18		325.771,96	293.167,76
11.620,70	0,00	452,18	0,00	325.771,96	293.167,76
	11.620,70		452,18		32.604,20
11.620,70	11.620,70	452,18	452,18	325.771,96	325.771,96

711 DİREKT İLK MD.YANS.		721 DİREK İŞÇİLİK YANS.		731 GENEL ÜRETİM YANS.	
	250.950,00		38.255,96		12.615,00
250.950,00	250.950,00	38.255,96	38.255,96	36.566,00	36.566,00

761 PAZ.SAT.DAĞ.GİD.Y.		771 GENEL YÖN.GİD.Y.		781 FİNANSMAN GİD.Y.	
	75.537,00		11.620,70		452,18
75.537,00	75.537,00	11.620,70	11.620,70	452,18	452,18

620 SATILAN MAMUL MALY.		690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI		692 DÖNEM NET KAR/ZARARI	
293.167,76		408.798,66	355.679,13	53.119,53	
293.167,76	0,00	408.798,66	355.679,13	53.119,53	0,00
	293.167,76		53.119,53		53.119,53
293.167,76	293.167,76	408.798,66	408.798,66	53.119,53	53.119,53

591 DÖNEM NET ZARARI	
53.119,53	
53.119,53	53.119,53

X ELEKTRİK A.Ş. 01.01.2013-31.12.2013 GEÇİCİ MİZAN

Hes. Kod No	HESAPLAR	TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	20.560,20	2.886,56	17.673,64	
102	BANKALAR	978.534,00	953.193,95	25.340,05	
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	178.120,00	357.370,00		179.250,00
120	ALICILAR	479.823,50	143.664,00	336.159,50	
150	İLK MADDE VE MALZEME	793.470,00	250.950,00	542.520,00	
259	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	178.120,00	178.120,00	0,00	0,00
250	ARAZİ VE ARSALAR	349.831,68		349.831,68	
252	BİNALAR	528.260,00	140,00	528.120,00	
253	TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	239.510,00		239.510,00	
255	DEMİRBAŞLAR	45.000,00		45.000,00	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		63.000,00		63.000,00
264	ÖZEL MALİYETLER	11.307,87		11.307,87	
300	BANKA KREDİLERİ	452,18	175.572,18		175.120,00
320	SATICILAR	179.178,26	885.029,00		705.850,74
321	BORÇ SENETLERİ	2.935,77	34.983,17		32.047,40
335	PERSONELE BORÇLAR		26.264,24		26.264,24
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	4.305,59	4.557,05		251,46
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	1.292,40	9.552,11		8.259,71
421	UZUN VADELİ BORÇ SENETLERİ		314.848,51		314.848,51
500	SERMAYE		500.000,00		500.000,00
570	GEÇMİŞ YIL KARLARI		125.623,00		125.623,00
601	YURTDIŞI SATIŞLAR		339.727,50		339.727,50
602	DİĞER GELİRLER		3.480,55		3.480,55
646	KAMBIYO KARLARI		49,21		49,21
656	KAMBIYO ZARARLARI	140,31		140,31	
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	263.565,00		263.565,00	
720	DİREK İŞÇİLİK GİDERLERİ	25.640,96		25.640,96	
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	12.615,00		12.615,00	
760	PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİD.	75.537,00		75.537,00	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	359,13		359,13	
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	452,18		452,18	
TOP.		4.369.011,03	4.369.011,03	2.473.772,32	2.473.772,32

X ELEKTRİK A.Ş. 31.12.2013 KESİN MİZAN

Hes. Kod No	HESAPLAR	TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	20.785,57	2.886,56	17.899,01	
102	BANKALAR	985.045,70	953.193,95	31.851,75	
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	358.990,00	358.990,00		
120	ALICILAR	485.508,30	143.664,00	341.844,30	
150	İLK MADDE VE MALZEME	793.470,00	250.950,00	542.520,00	
152	MAMULLER	325.771,96	293.167,76	32.604,20	
259	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	178.120,00	178.120,00		
250	ARAZİ VE ARSALAR	349.831,68		349.831,68	
252	BİNALAR	528.260,00	140,00	528.120,00	
253	TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	239.510,00		239.510,00	
255	DEMİRBAŞLAR	45.000,00		45.000,00	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		95.951,00		95.951,00
264	ÖZEL MALİYETLER	11.307,87		11.307,87	
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		2.261,57		2.261,57
300	BANKA KREDİLERİ	452,18	181.322,18		180.870,00
320	SATICILAR	179.178,26	899.377,39		720.199,13
321	BORÇ SENETLERİ	2.935,77	216.507,06		213.571,29
335	PERSONELE BORÇLAR		26.264,24		26.264,24
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	4.305,59	4.557,05		251,46
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	1.292,40	9.552,11		8.259,71
421	UZUN VADELİ BORÇ SENETLERİ		320.356,94		320.356,94
500	SERMAYE		500.000,00		500.000,00
570	GEÇMİŞ YIL KARLARI		125.623,00		125.623,00
591	DÖNEM NET ZARARI	53.119,53		53.119,53	
601	YURTDIŞI SATIŞLAR	339.727,50	339.727,50	0,00	0,00
602	DİĞER GELİRLER	3.480,55	3.480,55	0,00	0,00
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	293.167,76	293.167,76	0,00	0,00
631	PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİD.	75.537,00	75.537,00	0,00	0,00
632	GENEL YÖNETİM GİD.HESABI	11.620,70	11.620,70	0,00	0,00
646	KAMBİYO KARLARI	12.471,08	12.471,08	0,00	0,00
656	KAMBİYO ZARARLARI	28.021,02	28.021,02	0,00	0,00
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ	452,18	452,18	0,00	0,00
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	408.798,66	408.798,66	0,00	0,00
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	53.119,53	53.119,53	0,00	0,00
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	263.565,00	263.565,00	0,00	0,00

X ELEKTRİK A.Ş. 31.12.2013 KESİN MİZAN (devamı)

Hes. Kod No	HESAPLAR	TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
711	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA	263.565,00	263.565,00	0,00	0,00
720	DİREK İŞÇİLİK GİDERLERİ	25.640,96	25.640,96	0,00	0,00
721	DİREK İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	25.640,96	25.640,96	0,00	0,00
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	36.566,00	36.566,00	0,00	0,00
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	36.566,00	36.566,00	0,00	0,00
760	PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİD.	75.537,00	75.537,00	0,00	0,00
741	PAZ.SATIŞ. DAĞ. GİD. YANSITMA	75.537,00	75.537,00	0,00	0,00
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	11.620,70	11.620,70	0,00	0,00
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	11.620,70	11.620,70	0,00	0,00
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	452,18	452,18	0,00	0,00
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	452,18	452,18	0,00	0,00
	TOPLAM	6.616.044,47	6.616.044,47	2.193.608,34	2.193.608,34

X ELEKTRİK A.Ş. 31.12.2013 AYRINTILI BİLANÇOSU

AKTİF(VARLIKLAR)

	31.12.2013
I-DÖNEN VARLIKLAR	966.719,26
A-Hazır Değerler	49.750,76
1-Kasa	17.899,01
3-Bankalar	31.851,75
B-Menkul Kıymetler	0,00
C-Ticari Alacaklar	341.844,30
1-Alıcılar	341.844,30
D-Diğer Alacaklar	0,00
E-Stoklar	575.124,20
1-İlk Madde ve Malzeme	542.520,00
2-Mamuller	32.604,20
F-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	0,00
G-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	0,00
H-Diğer Dönen Varlıklar	0,00
1-Devreden KDV	0,00
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	966.719,26
II-DURAN VARLIKLAR	1.075.556,98
A-Ticari Alacaklar	0,00
B-Diğer Alacaklar	0,00
C-Mali Duran Varlıklar	0,00
D-Maddi Duran Varlıklar	1.066.510,68
1-Arazi ve Arsalar	349.831,68
2-Binalar	528.120,00
3-Tesis, makine ve cihazlar	239.510,00
6-Demirbaşlar	45.000,00
8-Birikmiş Amortismanlar(-)	-95.951,00
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	9.046,30
5-Özel Maliyetler	11.307,87
7-Birikmiş Amortismanlar(-)	-2.261,57
F-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	0,00
G-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	0,00
H-Diğer Duran varlıklar	0,00
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	1.075.556,98
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	2.042.276,24

PASİF(KAYNAKLAR)

	31.12.2013
I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.149.415,83
A-Mali Borçlar	180.870,00
1-Banka Kredileri	180.870,00
B-Ticari Borçlar	933.770,42
1-Satıcılar	720.199,13
2-Borç Senetleri	213.571,29
C-Diğer Borçlar	26.264,24
4-Personele Borçlar	26.264,24
D-Alınan Avanslar	0,00
E-Yıllara Yaygın İnşaat ve	0,00
Onarım Hakediş Bedelleri	0,00
F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	8.511,17
1-Ödenecek Vergi ve Fonlar	251,46
2-Ödenecek Sosyal Güvenlik kesintileri	8.259,71
G-Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
H-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	0,00
I-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	1.149.415,83
II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	320.356,94
A-Mali Borçlar	0,00
B-Ticari Borçlar	320.356,94
2-Borç Senetleri	320.356,94
C-Diğer Borçlar	0,00
D-Alınan Avanslar	0,00
E-Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
F-Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	0,00
G-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	320.356,94
III-ÖZ KAYNAKLAR	572.503,47
A-Ödenmiş Sermaye	500.000,00
1-Sermaye	500.000,00
B-Sermaye Yedekleri	0,00
1- Yasal Yedekler	0,00
C-Kar Yedekleri	0,00
D-Geçmiş Yıllar Karları	125.623,00
1-Geçmiş Yıllar Karları	125.623,00
E-Geçmiş Yıllar Zararları(-)	0,00
F-Dönem Net Karı(Zararı)	-53.119,53
1-Dönem Net Zararı	-53.119,53
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	572.503,47
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	2.042.276,24

X ELEKTRİK A.Ş. 01.11.2013-31.12.2013 DÖNEMİNE AİT GELİR TABLOSU

	31.12.2013
A-BRÜT SATIŞLAR	343.208,05
1-Yurt İçi Satışlar	0,00
2-Yurt Dışı Satışlar	339.727,50
3-Diğer Gelirler	3.480,55
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00
1-Satıştan İadeler (-)	0,00
2-Satış İskontoları (-)	0,00
C-NET SATIŞLAR	343.208,05
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-293.167,76
1-Satılan Mamul Maliyeti (-)	-293.167,76
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	50.040,29
E-FAALİYET GİDERLERİ	-87.157,70
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-75.537,00
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-11.620,70
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	-37.117,41
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	12.471,08
7-Kambiyo Karları	12.471,08
10-Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	0,00
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	-28.021,02
4-Kambiyo Zararları (-)	-28.021,02
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-452,18
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-452,18
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	-53.119,53
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	0,00
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	0,00
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	-53.119,53
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	0,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-53.119,53

SONUÇ

Uluslararası piyasalarda daha fazla ihracat yapmak, ülkelerin en önemli iktisadi hedefleri arasında yer almaktadır. Bu hedef doğrultusunda ülkeler yeni bir rejim arayışına girmişlerdir. Uluslararası mal ve hizmet hareketlerinin sonucunda ekonominin olumlu yönde etkilenmesi ve daha fazla kâr elde etmek amacı ile serbest bölge rejimi oluşturulmuştur.

Serbest bölgelerin özellikle gelişmekte olan ülkelerin kalkınma çabalarını desteklemekle beraber gelişmiş ülke ekonomilerine de faydaları vardır. İhracat ve üretimi artırmak, doğrudan yabancı sermaye yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak ve uluslararası ticareti geliştirmek gibi amaçlara ulaşabilmek için, 15.06.1985 Tarih ve 18785 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nu yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde ilk olarak 1985 yılında Mersin ve Antalya Serbest Bölgelerinin kurulması ile serbest bölgeler rejimi uygulanmaya başlanmıştır.

İlk serbest bölgelerinin faaliyete geçmesinden günümüze kadar geçen sürede, ülkemizdeki serbest bölge sayıları bugün itibarı ile ondokuz’a ulaşmıştır. Serbest Bölgeler Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü’nün hazırlamış olduğu serbest bölge istatistik verilerine bakıldığında, Ocak-Aralık 2012 döneminde 19 serbest bölgede 3.221 firmanın toplam ticaret hacminin 23.053.135.000 \$ düzeyinde olduğu görülmektedir. Ocak-Aralık 2012 Dönemi serbest bölgeler ticaret hacmine bakıldığında ise sanayi sektöründe ticaret hacminin en fazla olduğu görülmektedir. 2012 yılında ülkemiz dış ticaret hacmi 390 milyar \$’a ulaştığı göz önüne alındığında, 2012 yılı itibarı ile 23 milyar \$ olan Serbest Bölgeler ticaret hacminin ülke dış ticaret hacminin %5,89’unu teşkil ettiği görülmektedir. Bu sonuç bize serbest bölge ticaretinin ülkemiz ekonomisinde ki önemini ortaya koymaktadır. Ayrıca Ocak-Aralık 2012 dönemi serbest bölge istatistik verilerinde, serbest bölgelerde 55.938 kişi istihdam edildiği görülmektedir.

Bu çalışmada, serbest bölge üretim işletmelerinde meydana gelen dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirme esasları, muhasebe ilke ve vergi mevzuatı açısından incelenmiştir. Çalışmanın birinci bölümünde, dış ticaret işlemleri hakkında genel bilgiler verilmiş ve dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilme konusu incelenmiştir. İkinci bölümünde, serbest bölgeler ve serbest bölgelerle ilgili yasal düzenlemeler ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde, DESBAŞ Serbest Bölgesinde elektrik sektöründe faaliyet gösteren X A.Ş. işletmesinin yaptığı ticari işlemlere ilişkin örnek olay uygulamasına yer verilmiştir. Örnek uygulamada Serbest Bölgeler'de faaliyet gösteren işletmelerde muhasebe ve vergi uygulamalarında bazı özellikli durumlara ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesine yer verilmiştir. Bu çalışma sonucunda ortaya çıkan özellikli durumlar ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde dikkat edilecek hususlar ana hatları ile aşağıdaki gibidir:

1. Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri yurt dışına satış olarak değerlendirilmektedir. İhracat kaydıyla yapılmış olan teslimlerde, üretici firmalar vergi istisnalarından yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması söz konusu değildir.

2. Serbest bölgeler de üretim faaliyet ruhsatı ile faaliyet gösteren firmalar üretmiş oldukları malların yılsonu itibarı ile %85 lik kısmını yurt dışına göndermeleri halinde mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden istisnasına edilmesi mümkündür. Bu işlemi yaparken aylık stopaj beyannamelerinde tecil göstermeleri gerekmekte olup, yıl sonuna kadar Yeminli Mali Müşavirleri tarafından sözleşmeleri bildirilerek ertesi yıl Şubat ayına kadar da ilgili rapor sunularak terkin işlemi yapılacaktır.

3. Serbest bölgelerde üretilen ürünlerin, kısmen veya tamamen sonraki yıllarda ihraç edilmesi ya da satılması durumunda uygulama esasları farklılık göstermektedir. Serbest bölgede üretilen ve üretimin yapıldığı yıldan sonraki yıl veya yıllarda bu ürünlerin toplam FOB bedelinin %85'inin yurt dışına ihraç edilmemiş olması

durumunda, üretimin yapıldığı yılda tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilen gelir vergisi tevkifatı gecikme zammı ile beraber tahsil edilecektir. Ancak, daha sonra asgari %85 ihracat şartının gerçekleştiği yılda gerekli koşulların yerine getirilmesi halinde ise, ilgili vergi dairesi tarafından söz konusu işçi ücretlerine ilişkin gelir vergisi, VUK hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak mükellefe red ve iade edilecektir.

4. Serbest Bölgeler Kanuna göre serbest bölgede faaliyette bulunan firmalar muhasebe defter kayıtlarını Türk Lirası para birimi yanında mevcut kullanmış oldukları geçerli para birimi olan döviz cinsinden de tutabilirler. Türkiye’de Serbest Bölge işletmelerinin vergi mevzuatı ile uyumu sağlamak ve farklı yabancı para birimleri ile işlem yapılması nedeniyle defterlerini genellikle TL cinsinden tuttuğu bilinmektedir. Firmaların yurtdışı ve yurtiçindeki ticari ilişkilerinde döviz dayalı olarak gerçekleştirmiş oldukları işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında çeşitli düzenlemelere gereksinim duyulmuştur.

5. Döviz cinsinden muhasebe kayıtlarını bilanço ve gelir tablolarına aktarırken, Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme için yıl sonunda ve peşin vergi dönemlerinde belirtilen merkez bankası döviz alış kuru ve döviz efektif alış kurları ile bilanço ve gelir tablosundaki değerler bugünkü değerlerine getirilmesi gerekir.

6. Yabancı para bir işlemde parasal kalemler oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda bir değişiklik olduğunda, ortaya kur farkı çıkar. Fakat işlem gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyor ise, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. İşlem eğer izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyor ise kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek olan kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir.

7. TMS 21 ‘‘Kur Değişiminin Etkileri Standardı’’na göre; firmaların daha çok kullandıkları kendilerini ifade eden döviz cinsinden muhasebe kayıtlarını yapmaları gerektiği sonucuna varılmaktadır. Keza finansal tablolarda geçerli para biriminin kullanılması hususuna dikkat çekilmektedir. Geçerli para birimi; işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir, şeklindeki tanımında dikkate

alacak olursak ve serbest bölgelerde bazı işlemler dışındaki işlemlerin döviz cinsinden yapılma şartınında düşünürsek muhasebe kayıtlarının döviz olarak tutulması sonucu ortaya çıkmaktadır. Genel olarak dövize dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi açısından mevcut uygulama ile 21 nolu TMS standardı arasında önemli bir fark bulunmamaktadır. Ancak, kur değişim etkilerinin raporlanması açısından bazı farklar vardır.

8. TMS-21(m.21-m.22)'e göre; bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydı yapılır. İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gereken tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeni ile işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılabilmesi mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda ise dönem için ortalama kur kullanılmamaktadır.

Bundan sonra yapılacak olan çalışmalarda, Serbest Bölgelerde dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamalardaki yaklaşımların ortaya çıkarılabilmesi için, Türkiye genelinde Serbest Bölge işletmelerine yönelik bir alan araştırmasının yapılması yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Açıklalın, Sezgin, Ekrem Gül ve Ercan Yaşar (2006); “Ücretler ve Büyüme ile Doğrudan Yabancı Yatırımlar Arasındaki İlişkinin Ekonometrik Analizi,” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 16, s. 271-282.
- Akat, Ömer (1998); *Uluslararası Pazarlama Karması ve Yönetimi*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Akın, Hakan (2008); *Yeni İşimiz Dış Ticaret, İş ve Yönetim Serisi 1*, ElmaYayınevi, Ankara.
- Aktaş, Cengiz (2009); “Türkiye’nin İhracat, İthalat ve Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik Analizi,” *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 18, Cilt 2, s. 35 – 47.
- Alpar, Cem (1985); *Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgeler*, Olgaç Matbaası, Ankara.
- Altıntaş, Halil (2009); “Türkiye’de Doğrudan Yabancı Sermaye Girişi ve Dış Ticaret Arasındaki İlişkinin Ekonometrik Analizi: 1996-2007,” *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt 64, Sayı 2, s. 1-30.
- ANONİM (1983); *Ticaret Bakanlığınca Serbest Bölgeler Hakkında Hazırlanan Not*.
- Arslan, Abdullah (2009); “*Serbest Bölgelerde Özellikli Muhasebe İşlemleri ve Vergi Boyutu*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Arslan, İbrahim ve Sevda Yapraklı (2007); “Serbest Bölgelerin Ekonomik Etkileri: Gaziantep Serbest Bölgesi’nin Etkilerine İlişkin Bir Saha Araştırması,” *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 6, Sayı 2, s. 91-102.
- Arslan, Yavuz ve Sezai Kaya (2011); “Özel Tüketim Vergisi Kanununa Göre Serbest Bölgelerdeki Eşyaların Kullanımı ve Tüketimi,” *Vergi Dünyası*, Sayı 359, s. 96-99.
- ASB (2011); *Serbest Bölgeler Hangi Amaçla Kurulur?*, <http://www.asb.com.tr/pages/TR/serbest-bolge-sss.asp>, (Erişim Tarihi: 09.10.2011).
- ASB (2012); <http://www.asb.com.tr/pages/TR/serbest-bolge-sss.aspwww>, (Erişim Tarihi: 10.01.2012).
- Aslan, Mehmet (2008); “Avrupa Birliği Üyeliği Sürecinde İlerleme Raporları’ndan Avrupa Birliği’nin Türk Vergi Sistemine Bakışı,” *Vergi Dünyası*, Sayı 325, s. 157-167.

- Ataman, Ümit ve Haluk Sumer (2000); *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Aybars, Ayhan (1992); “*Serbest Bölgeler Mevzuatının Hukuki Yönden Değerlendirilmesi*,” Uzmanlık Tezi, Başbakanlık ve Hazine Müsteşarlığı, Ankara.
- Bağrıaçık, Atilla ve Mehmet M. Yılmaz (1995); *Dış Ticarete Tek İdari Belge Kullanım Klavuzu ve Avrupa Birliği Gümrük Mevzuatı*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Bağrıaçık, Atila (1996); *Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Bağrıaçık, Atilla (1999); *Türkiye’ de Belgelerle Uygulamalı Serbest Bölgeler ve Avantajları*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Bağrıaçık, Atilla (2003); *Belgelerle Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Bağrıaçık, Atila ve Muhsin Yıldırım (2008); *Dış Ticaret Mevzuatı ve Muhasebe Uygulamaları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Bahar, Cevdet Okan (2009); “Türk Serbest Bölgelerinde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Geçiş Döneminde Vergilendirilmesi,” *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 2009, Sayı 196, s. 111-116.
- Barınır, İsmail (2012); “Serbest Bölgelerin Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu,” *Vergi Dünyası*, Sayı 365, s. 114-118.
- Bedestenci, Çetin ve Murat Canitez (2008); *Dış Ticaret İşlemler ve Uygulamalar*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Bekçioğlu, Selim ve Çağrı Köroğlu (2008); “UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standartlarına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 86, s. 29-39.
- Berköz, Lale ve Şevkiye Şence Türk (2007); “Yabancı Yatırımların Yer Seçimini Etkileyen Faktörler: Türkiye Örneği,” *İTÜ Dergisi/a Mimarlık, Planlama, Tasarım*, Cilt 6, Sayı 2, s. 59-72.
- Bıyan, Özgür ve Güneş Yılmaz (2012); “Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü,” *Maliye Dergisi*, Sayı 162, s. 184-218.
- Borozan, Dula ve Zeljko Klepo (2011); “An Assessment Of Croatia’s Free Zone Benefits Within The International Framework,” *Contemporary Legal&Economic Issues*, III, pp. 330-352.

- Bozkurt, Cevdet (2009); “5084, 5810 ve 5911 Sayılı Kanunlar Kapsamında Serbest Bölgeler Mevzuatında Değişikliklerin Karşılaştırılması,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 200, s. 671-674.
- Bozkurt, Cevdet (2010); “Serbest Bölgelerde Çeşitli Ülke Menşeli Girdiler Kullanılarak Elde Edilen Ürünün İthalat Aşamasında Vergilendirme Sorunu,” *Vergi Dünyası*, Sayı 345, s. 124-131.
- Bozkurt, Cevdet (2010); “İhracat İşlemlerinin Değişen Gümrük ve Kambiyo Mevzuatı Çerçevesinde Değerlendirilmesi,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 99, s. 189-200.
- Bozkurt, Cevdet (2011); “Serbest Dolaşımında Olan Eşya İle Olmayan Eşyanın Serbest Bölgede Tüketilmesinin ÖTV Karşısındaki Karşılaştırmalı Durumu,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 103, s. 169-179.
- Budak, Atilla (2008); “2009 Yılı Tutulması Zorunlu Defterler,” *Vergi Dünyası*, Sayı 328, s. 51-60.
- Civan, Nazmi (2003); *Ekonomik Kalkınma Modeli Olarak Serbest Bölge Olgusu*, Aşama Matbaacılık, İstanbul.
- Çavuş, Mehmet (2010); “Serbest Bölgelerde Geçerli Olan Ücret İstisnasının Uygulama Esasları,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 212, s. 648-658.
- Çelik, Kenan, Cemalettin Kalaycı ve Ali Rıza Sandalcılar (2009); *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Çetin, İlhan (2007); “Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Ücretlilerin Vergilendirilmesi,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 179, s. 228-230.
- Çetin, Murat ve Eyyüp Ecevit (2008); “İhracatın Sürükleyici Gücü Olarak Tekstil Sektörü: Kahramanmaraş İli Örneği,” *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 15, Sayı 2, s. 115-132.
- Çiftçi, Yavuz ve Abdülkadir Şahin (2008); “TMS 21’e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi,” *Finans Politik&Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Cilt 45, Sayı 516, s. 35-46.
- Dilber, Emircan ve Gökhan Belge (2011); “Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükellefler Tarafından Yapılan Katma Değer Vergisi Tevkifatı,” *Vergi Dünyası*, Sayı 360, s. 126-131.
- Değer, Mustafa Kemal ve Murat Can Genç (2010); “İhracatta Ülke Çeşitliliğinin Toplam İhracat ve Hasıla Üzerine Etkisi: Türkiye Ekonomisi Üzerine Eş-Bütünleşme ve Nedensellik Testleri (1980-2007),” *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 10, Sayı 20, s. 66-85.

- Demir, Nuran (1992); “*Genel Olarak Serbest Bölgeler ve Mersin Serbest Bölgesi*,” Başbakanlık ve Hazine Müsteşarlığı Uzmanlık Tezi, Ankara.
- DESBAS (2013a); <http://www.desbas.com.tr/?lang=tr&page=1&id=1>, (Erişim Tarihi: 25.06.2013).
- DESBAS (2013b); <http://www.desbas.com.tr/?lang=tr&page=3&id=4>, (Erişim Tarihi: 25.06.2013).
- DPT (t.y.); “*Açıklamalı Serbest Bölgeler Kanunu Ve İlgili Mevzuat*,” Yayın No: 2155-SBB: 1, Ankara.
- DTM (2009); *100 Soruda Dış Ticaret*, Ar-Ge Başkanlığı, Ankara.
- Durukanoğlu, Nihayet (2008); *Dış Ticaret Dünyası (Örnek Olay ve Tablolar)*, Beta Yayın No:2070, İşletme-Ekonomi Dizisi No:293, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- EKONOMİ (2011a); “Serbest Bölgeler Kanunu,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9A13978F-19DB-2C7D-3DE576A28EB86564/seb_kanun.pdf, (Erişim Tarihi: 18.09.2011).
- EKONOMİ (2011b); “Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DA703403-D8D3-8566-4520E0494976974B/Genel_Bilgi.pdf, (Erişim Tarihi: 16.09.2011).
- EKONOMİ (2011c); “Tarihçe,” <http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=Tarihce>, (Erişim Tarihi: 18.09.2011).
- EKONOMİ (2011d); “Serbest Bölge Müdürlüklerinin Kuruluş, Görev, Yetki ve Çalışma Esasları,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9BD0BF5D-19DB-2C7D-3D843820C7D3D909/SEB_Kurulus.pdf, (Erişim Tarihi: 09.10.2011).
- EKONOMİ (2013a); “Serbest Bölge Faaliyet Ruhsatlarının Konularına Göre Dağılımı,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB1BBB17-D8D3-8566-4520C0D1B086B3A9/sb_firma.pdf, (Erişim Tarihi: 05.05.2013).
- EKONOMİ (2013b); “Serbest Bölgelerde İstihdam,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DBDB67AA-D8D3-8566-4520EDCD58CAB995/sb_istihdam.pdf, (Erişim Tarihi: 05.05.2013).
- EKONOMİ (2013c); “Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB7C41BB-D8D3-8566-452014E3243EF002/sb_sektor.pdf, (Erişim Tarihi: 05.05.2013).
- EKONOMİ (2013d); “Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB6F37DD-D8D3-8566-4520F5FD36A65F54/sb_ulke.pdf, (Erişim Tarihi: 05.05.2013).

- EKONOMİ (2013e); “Serbest Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri,” http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB34665C-D8D3-8566-452098676F5BF929/sb_hacim.pdf, (Erişim Tarihi: 05.05.2013).
- Ekonomi Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*, 08.06.2011 Tarih ve 27958 Sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/06/20110608M1-5.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.08.2011).
- Emadi Coffin, Barbara (2002); “Free Trade Zone Policies in The Republic of Korea, The United Kingdom, and The People’s Republic of China,” *Rethinking International Organisation*, p. 79-118.
- Ercan, İbrahim (2009); “Serbest Bölgelerde Üretilen Ürünlerin FOB Bedelinin En Az %85’ini Yurtdışına İhraç Eden Mükelleflerin İstihdam Ettikleri Personele Ödedikleri Ücretlerle İlgili Gelir Vergisi İstisnası Uygulaması,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 92, s. 117-137.
- Erdoğan, Engin ve Meliha Ener (2005); *Küresel Pazarların Ekonomik Üsleri Serbest Bölgeler*, Nobel Yayın No: 728, Ankara.
- Erdoğan, M. Mustafa (2007); “Türkiye’nin Mali Kriz Riskini Azaltabilecek Vergi Politikaları,” Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, *Öneri*, Cilt 7, Sayı 27, s. 259-279.
- Gençyürek, Levent (2012); “Serbest Bölgeler Gerçeği,” http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolgeler_gercegi.htm, (Erişim Tarihi: 26.07.2012).
- Gençyürek, Levent (2013); “Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları,” http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolge_vergileme.htm, (Erişim Tarihi: 10.07.2013).
- GİB Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Özelge (2013); “Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren Şirketin Almış Olduğu Makine ve Teçhizat Desteğinin Kurumlar Vergisi İstisnasından Faydalanıp Faydalanmayacağı,” *Vergi Dünyası*, Sayı 383, s. 167-168.
- GİB (2013); <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=3DP52XTF2N6YK1DY&type=teblig>, (Erişim Tarihi: 10.07.2013).
- Giray, Filiz (2005); “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları,” *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 9, s. 93-122.
- Güldamla, Aynur (1994); “Serbest Bölgelerin Kurulması ve Ekonomik Değerlendirme,” Uzmanlık Tezi, Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Ankara.

- GUMRUKKONTROLOR (2012); <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/44/6.html>, (Erişim Tarihi: 19.03.2012).
- Gültekin, Sadettin ve Mustafa Savcı (2008); *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Gültekin, Sadettin ve Mustafa Savcı (2010); *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*, Murathan Yayınevi, 2. Baskı, Trabzon.
- Gümüş, Erhan (2007); “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi,” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 21, Sayı 1, s. 47-60.
- Güner, Sedat (1995); *Serbest Bölgeler*, Anadolu Matbacılık, İzmir.
- Güneş, Şibli (2010); “Serbest Bölgedeki Müşterilere Yapılan Hizmetlerin Kdv Karşısındaki Durumu,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97, s. 217-223.
- Gürsoy, Yaşar (2008); *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gürsoy, Yaser (2010); *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*, Ekin Yayınevi, 6.Baskı, Bursa.
- Hatipoğlu, Ayşegül (1994); *İthalat-İhracaat Klavuzu*, Kosgeb Eğitim Merkezi Matbaası, Ankara.
- Haywood, Robert (2000); “Free Zones in The Modern World,” *World Economic Processing Zones Association Meeting*, No. 5 Ver. 1, <http://www.wepza.org/article5.html>, (Erişim Tarihi: 01.03.2014).
- HDTM (1993); “*Rekabet Avantajı Teorisi Çerçevesinde Serbest Bölgelerimizin İncelenmesi*,” Uzmanlık Tezi, Başbakanlık ve Hazine Müsteşarlığı, Ankara.
- İAV (1998); “Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamalarının Değerlendirilmesi,” *Seminer*, 1998/143, İstanbul.
- İAV (2001); “Serbest Bölgelerin Ekonomiye Katkıları,” *Seminer*, İstanbul, s. 39-40.
- Işık, İsmail ve Mehmet Çankaya (2005); “Serbest Bölgelerdeki Şubelere Satışlarda Örtülü Kazanç Konusunun Değerlendirilmesi 1,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 151, Temmuz 2005, s. 53-63.
- İTO (1983); *Serbest Bölge-Tanımlı-Dünya’da-Türkiye’de*, Ekonomik Yayınlar Dizisi No: 1983-14, İstanbul.
- İTO (1998); *Sorularla Kambiyo Rejimi ve Dış Ticarete Banka Uygulamaları*, İstanbul.

- İTO (2009); *Türkiye’de Serbest Bölgeler ve AB Uygulamaları*, İzmir.
- İTO (2010a); *Sorularla A.TR Dolaşım Belgesi*, İTO Yayınları: 2010-83, İstanbul.
- İTO (2010b); *Sorularla Menşe Şahadetnamesi*, İTO Yayınları No: 2010-85, İstanbul.
- Jayanthakumaran, Kankesu (2003); “Benefit–Cost Appraisals of Export Processing Zones: A Survey of The Literature,” *Development Policy Review*, Vol. 21(1), pp. 51-65.
- Jovetiü, Goran (2005); “Free Trade Zones Development in Montenegro Based on Nem Law,” *Entrepreneurial Economy*, Vol. 8, pp. 314-323.
- KALKİNMA (1998); http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/GA/1998-GA/GA-98-01-01_Serbest_Bolge_ve_Turkiyede_Serbest_Bolgeler.pdf, (Erişim Tarihi: 01.10.2011).
- Karacan, Sami (2010); *Dış Ticaret ve Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Karaduman, Naci ve Zafer Yıldız (2002); “Serbest Bölge Uygulamalarının Dış Ticarete ve Yabancı Sermayeye Katkıları,” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1, s. 137-138. <http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2002-1-9.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.07.2012).
- Karafakıoğlu, Mehmet (1997); *Uluslararası Pazarlama Yönetimi*, İşletme-Ekonomi Dizisi: 69, Yayın No: 702, İstanbul.
- Karafakıoğlu, Mehmet (2005); *Uluslararası Pazarlama Yönetimi (Teori, Uygulama ve Örnek Olaylar)*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Karagül, Mehmet ve Berfu İlter (2011); *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Nobel Yayıncılık, 3. Basım, Yayın No:163, Ankara.
- Karakuzey, Mustafa (2003); *Serbest Bölgeler ve İlgili Mevzuat*, Ünal Baskı ve Cilt Evi, İstanbul.
- Karayılmaz, Ekrem ve Doğan Bakırtaş (2011); “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Yatırım Kararlarında Vergilerin Etkisi: Denizli İli İçin Bir Alan Araştırması,” *TİSK Akademi*, Cilt 6, Sayı 11, s. 154-192.
- Kaya, Ferudun (2006); *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Kaya, Ferudun (2008); *Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi*, Beta Yayınevi, İstanbul.

- Kaya, Ferudun (2008); *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, Detay Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara.
- Kaya, Salih (2003); *Uluslararası Bankacılık Uygulamaları*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Kaya, Salih (2007); *Her Yönüyle Dış Ticaret*, Güner Matbaacılık, Ce-Ka Yayınları, Ankara.
- Kaymakçı, Oğuz, Nuri Avcı ve Recep Şen (2007); *Uluslararası Ticarete Giriş, Teori, Politika ve Uygulama*, Nobel Yayın No: 1134, Ankara.
- Kemer, Osman Barbaros (2005); *Dış Ticaret Teknikleri Teori-Uygulama*, Aktüel Yayınları, İstanbul.
- Kızıl, Ahmet ve Macide Şoğur (1997); *İthalat-İhracat İşlemleri ve Muhasebesi*, Der Yayınevi, Yayın No: 150, İstanbul.
- Kinunda-Rutashobya, Lettice (2003); “Exploring The Potentialities of Export Processing Free Zones (EPZs) for Economic Development in Africa: Lessons from Mauritius,” *Management Decision*, Vol. 41(3), pp. 226-232.
- Koban, Emine (2002); *Dış Ticaret Eğitimi*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Kocaman, Çiğdem Berna (2007); “Serbest Bölgelerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği,” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 56, Sayı 3, s. 99-135.
- KOSGEB-İGEME (1996); *Dış Ticaret*, İstanbul.
- Kozlu, Cem (2000); *Uluslararası Pazarlama İlkeleri ve Uygulamalar*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 9. Baskı, İstanbul.
- Köksal, Tunay (2009); *Uluslararası Ticarete Pratik Bilgiler ve Yaygın Kullanılan Belgeler*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 21) Hakkında Tebliğ*, Sıra No:13, 31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231.htm>, (Erişim Tarihi: 01.10.2013).
- Kuzucuoğlu, Selçuk (2009); “Serbest Bölgelere Kesilen Yurtdışı Hizmet Faturalarında Kdv Tevkifatı ve Kurumlar Vergisi Stopajı,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 204, s.647-652.
- MEGEP (2008); *Dış Ticaret İşlemleri & Dış Ticaret Mevzuatı*, Özne Yayıncılık, Ankara.

- MEGEP (2011); *Dış Ticarete Teslim Şekilleri*, http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/modul_pdf/344MV0048.pdf, (Erişim Tarihi: 28.03.2012).
- Melemen, Mehmet ve Serdar Pirtini (2004); *İhracat Uygulamaları (Pazar Yönlü Bir Yaklaşım)*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- MEVZUAT (2012); <http://www.mevzuat.net/fayda/teslimsekilleri.htm>, (Erişim Tarihi: 19.03.2012).
- Milberg, William ve Matthew Amengual (2008); “Economic Development and Working Conditions in Export Processing Zones: A Survey of Trends,” *ILO* 9:8, pp. 1-70.
- (OAİB, 2013); <http://www.oaib.org.tr/tr/dat-delivered-at-terminal-terminalde-teslim>, (Erişim Tarihi: 03.02.2013).
- Orhan, Ayhan (2003); “Serbest Bölgelerin Sağladığı Avantajlar: KOSBAŞ Örneği,” *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 1, Sayı 5, s. 117-131.
- Özcan, Faysal (1986); *Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölge Uygulaması*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987-293, Ankara.
- Özdoğan, Bahar (2006); *Serbest Bölgeler*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Özel, Durmuş Yener (2011); “Türkiye’den Serbest Bölgelerdeki Müşterilere Verilen Hizmetlerde Kdv,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 225, s. 119-123.
- Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği*, Seri No: 14, 08.07.2008 Tarih ve 26930 Sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanmıştır,
- http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080708_ (Erişim Tarihi: 04.03.2013).
- Öztürk, Lütfü (2004); “Serbest Bölgelerdeki Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları: Dünyadaki Uygulamalara Teoriler Işığında Bir Bakış,” *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 4, Sayı 7, s. 110-128.
- Pala, Orhan (2009a); “Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu 1,” *Vergi Dünyası*, Sayı 333, s. 131-141.
- Pala, Orhan (2009b); “Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu 2,” *Vergi Dünyası*, Sayı 334, s. 127-135.

- Papadopoulos, Nicolas ve Shavin Malhotra (2007); "Export Processing Zones in Development and International Marketing: an Integrative Review and Research Agenda," *Journal of Macromarketing*, Vol. 27(2), pp. 148-161.
- Pehlivan, Serdar ve Ali Rıza Gökbnar (2010); "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı," *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1, s. 99-120.
- Pehlivan, Yafes (2005); "Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi İstisnası Uygulamaları," *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 2005, Sayı 21, s. 405- 415.
- Sabuncu, Birsal (2009); *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği*, 10.03.1993 Tarih ve 21520 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21520.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21520.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.01.2012).
- Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik*, 22.04.2010 Tarih ve 27560 Sayılı Resmi Gazete' de Yayınlanmıştır, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/04/20100422.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/04/20100422.htm>, (Erişim Tarihi: 02.02.2012).
- Serbest Bölgeler, Yurt Dışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü'nün Çalışma Notu (15.09.2011).
- Sezgin, Bülent (2010); "Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Personele Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi," *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 102, s. 165-180.
- Shah, Kalim U. ve Jorge E. Rivera (2007); "Export Processing Zones and Corporate Environmental Performance in Emerging Economies: The Case of the Oil, Gas, and Chemical Sectors of Trinidad and Tobago," *Policy Sciences*, Vol. 40(4), pp. 265-285.
- Sönmez, Abdullah ve Ali Rıza Arslan (2007); "İhracat Yapma Şekline Göre Karşılaşılan Sorunlar; Mobilya Endüstrisi Örneği," *Politeknik Dergisi*, Cilt 10, Sayı 4, s. 403-409.
- Şenalp, Şükrü (2012); "İhracatçılar İçin Akreditifin Önemi," http://www.alomaliye.com/sukru_senalp_akreditif.htm, (Erişim Tarihi: 29.10.2012).
- Tahir, Jamil (1999); "An Assessment of Free Economic Zones (FEZs) in Arab Countries: Performance and Main Features," *Economic Research Forum*, pp. 1-45.

- Tecim, Burak Ali Han (2008); “Serbest Bölgelere Serbest Bölge İşlem Formu Düzenlenmek Suretiyle Tüketim ve Kullanım Amaçlı Olarak Gönderilen Mallarla İlgili İhracat İstisnası Uygulaması,” *Vergi Dünyası*, Sayı 325, s. 168-170.
- Tekeli, İlhan ve Selim İkin (1987); *Dünyada ve Türkiyede Serbest Üretim Bölgelerinin Doğuş ve Dönüşümü*, Yurt Yayıncılık, Türkiye Araştırmaları Dizisi No: 15, Ankara.
- TOBB (1990); *Serbest Bölgelerde Uygulanacak Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi*, TOBB Yayınları No: 1990-175, Ar-Ge: 78, Ankara.
- TOBB (2002); “*Kobi Rehberi*,” [http://www.silifkeosb.org.tr/mevzuat/Kobi Rehberi.pdf](http://www.silifkeosb.org.tr/mevzuat/Kobi_Rehberi.pdf), (Erişim Tarihi: 20.03.2012).
- Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız (2005); “Türkiye’de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği,” *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 10, s. 46-72.
- Toroslu, Vefa (1999); *Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Yayın No: 884, İşletme-Ekonomi Dizisi: 86, İstanbul.
- Turhan, Nihat (2010); *Dış Ticaret ve Akreditifli İşlemlerin Uluslararası Uygulamaları Kılavuzu*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- TÜRMOB (1999); *Serbest Bölgeler Mevzuatı*, Türmob Yayınları-66, Sirküler Rapor, Ankara.
- Tüysüzöğlü, Mümin ve Gürman Mancoğlü (2008); “Serbest Bölgelerde Faaliyet Ruhsatlarında Yapılan Değişiklikler İstisnayı Engeller mi?,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 182, Şubat 2008, s. 109-116.
- Ufuk, Mehmet Tahir (2013); “Katma Değer Vergisinde Tam Tevkifat Uygulaması,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 242, s. 57-62.
- Uzunoğlü, Nihat (2013); “Serbest Bölgelerde Yapılan Hizmetler ile Bu Bölgeye Yönelik Olarak veya Bu Bölgeden Bölge Dışına Yönelik Olarak Yapılan Hizmetlerin Kdv Karşısındaki Durumu,” *Vergi Dünyası*, Sayı 382, s. 28-39.
- Ürel, Gürol (2010); “Hizmet İhracatında Kdv İstisnası Uygulamasında Son Durum-2,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 210, s. 131-135.
- Wei, Xie (2000); “Acquisition of Technological Capability Through Special Economic Zones (SEZs): The Case of Shenzhen SEZ,” *Industry and Innovation*, Vol. 7(2), pp. 199-221.

- Yakışıklı, Ramazan (2009); “Kâr Dağıtımına Bağlı Tevkifatı Uygulaması Kâr Paylarının Beyanı ve Özellik Arz Eden Durumlar,” *Vergi Dünyası*, Sayı 329, s. 18-24.
- Yarbaşı, Engin ve İbrahim N. Gürtan (2012); *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Literatür Yayınları: 635, İstanbul.
- Yavuzaslan, Senem (2010); “*Serbest Bölgelerde Karşılaşılan Muhasebe-Vergi Sorunları ve Kayseri Serbest Bölgesi’nde Bir Uygulama*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Yeni, Coşkun (2005); *Bankalar ve Dış Ticaret Firmaları İçin: Uluslararası Ticarete Ödeme Yöntemleri*, Alfa Yayınları, Ankara.
- Yeniçeri, Harun ve Emine Demir (2008); *Uygulamalı İhracat-İthalat İşlemler ve Dokümantasyon*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Yılmaz, Mutlu ve Ahmet Özkan (2011); *İhracat (Anlamak ve Yönetmek İçin Bilmeniz Gereken Herşey)*, Optimist Yayınları, Yayın No: 225, İstanbul.
- 85 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 04.09.2004 Tarih ve 25573 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/09/20040904.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/09/20040904.htm>, (Erişim Tarihi: 18.02.2013).
- 345 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28.02.2005 Tarih ve 25741 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/02/20050228.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/02/20050228.htm>, (Erişim Tarihi: 04.03.2013).
- 348 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 12.05.2005 Tarih ve 25813 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/05/20050512.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/05/20050512.htm>, (Erişim Tarihi: 18.02.2013).
- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 15.06.1985 Tarih ve 18785 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18785.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18785.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.01.2012).
- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği, Seri No:1, 12.03.2009 Tarih ve 27167 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/03/20090312.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/03/20090312.htm>, (Erişim Tarihi: 04.03.2013).

- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, 04.11.1999 Tarih ve 23866 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23866.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23866.pdf>, (Erişim Tarihi: 26.02.2011).
- 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun, 06.02.2004 Tarih ve 25365 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/02/20040206.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/02/20040206.htm>, (Erişim Tarihi: 19.08.2013).
- 5810 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 25.11.2008 Tarih ve 27065 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/11/20081125-1.htm/20081125.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/11/20081125-1.htm>, (Erişim Tarihi: 18.02.2013).