



Serkan BAŞ(*)



Fethullah YILMAZ(**)



Süleyman Onur KAYALI(***)

SERBEST BÖLGELERE YAPILAN TAŞIMACILIK FAALİYETİNDE KDV’NİN DURUMU

STATE OF VAT IN SHIPPING TO FREE ZONES

ÖZ

Türkiye sınırları içinde yer almakla beraber gümrük bölgesi dışında yer alan serbest bölgelere yurt içinden yapılan taşımacılık faaliyetleri ile serbest bölgelerden yurt içine yapılan taşımacılık faaliyetlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 14. maddesi kapsamında istisnaya konu olup olmayacağı tartışmalara yol açmıştır. Mevcut durumda serbest bölgelerden yurt içine ve yurt içinden serbest bölgelere gerçekleştirilen taşımacılık işleri katma değer vergisine tabidir. Ancak Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ile KDV Kanunu’nun 17/4-ı bendinde söz konusu duruma ilişkin düzenleme yapılmakta olup, tasarının yasalaşması halinde serbest bölgelerden yurt içine ve yurt içinden serbest bölgelere gerçekleştirilen yük taşıma işleri kısmi istisna kapsamına alınmaktadır.

Anahtar Kelime: Serbest bölge, Katma Değer Vergisi Kanunu, taşımacılık, istisna

ABSTRACT

Whether the exemption in Article 14 of Value Added Tax Law is applicable to shipping services

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

to or from free zones, which are out of Turkish customs area while remaining within Turkish political borders, is controversial. Currently shipping from or to free zones in Turkish political territory is subject to VAT. However, Bill of Amendment to Free Zones Law and Miscellaneous Laws and Decree Laws may provide for a partial VAT exemption under Article 17/4-ı, thereby exempting shipping from or to free zones within Turkish political borders.

Keywords: Free zone, Value Added Tax Law, shipping, exemption

1- GİRİŞ

3065¹ Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin 1 numaralı bendine göre Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetleri KDV’nin konusuna girmekte olup bu kapsamda ülke içinde yapılan taşımacılık faaliyetleri de KDV’nin konusuna girmektedir. Aynı Kanun’un 14. maddesinde Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetleri ve transit taşımacılık KDV’den istisna edilmiştir. Bu durum Türkiye sınırları içinde yer almakla beraber gümrük bölgesi dışında yer alan serbest bölgelere yurt içinden yapılan taşımacılık faaliyetleri ile serbest bölgelerden yurt içine yapılan taşımacılık faaliyetlerinin Katma Değer Vergisi istisnasına konu olup olmayacağı tartışmalarına yol açmıştır. Çalışmamızda konuya ilişkin açıklamalara ve değerlendirmelere yer verilmektedir.

2- SERBEST BÖLGELERİN AMACI ve TANIMI

3218² sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 1. maddesinde serbest bölgelerin kurulmasının amaçları belirtilmiş olup, madde lafzına göre serbest bölgeler;

- İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek,
- Doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak,
- İşletmeleri ihracata yönlendirmek,
- Uluslararası ticareti geliştirmek,

amaçlarıyla kurulan yerlerdir.

Aynı Kanun’un 6. maddesinde ise; “ Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.” denilerek serbest bölgelerin tanımı yapılmıştır.

Genel olarak serbest bölgeler, ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını temin etmek, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak üzere kurulan, hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen

¹ 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

² 15.06.1985 Tarih ve 18785 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

uygulandığı, daha geniş teşvik olanaklarının sunulduğu, fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrı-
lup gümrük bölgesi dışında sayılan yerler olarak tanımlanabilir.³

Yine, aynı Kanun'un 8. maddesinde; *"Serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir"* hükmü yer almaktadır.

Mezkur madde hükmü ile serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer bölgeleri arasında yapılan ticarete
dış ticaret rejimi uygulanacağı, dolayısıyla Türkiye'den serbest bölgeye satılan mallar ihracat rejimine,
serbest bölgeden Türkiye'ye satılan mallar ise ithalat rejimine tabi tutulacağı anlaşılmaktadır.⁴

3- TAŞIMACILIK İSTİSNASI

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 14. maddesi ile taşımacılık faaliyetlerinde istisna dü-
zenlenmesine yer verilmiştir. Buna göre *"1. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşı-
macılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.*

*2. Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili
ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınır...."* hükmü yer almaktadır.

Mezkûr Kanun maddesi hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca yayımlanan
84/8889 sayılı Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, kara ve demir-
yolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri, 01.01.1985 tarihinden geçerli olmak üzere katma değer
vergisinden istisna edilmiştir.⁵

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin⁶ II/C. bölümünde hangi taşımacılık işlerinin taşı-
macılık istisnası kapsamına gireceği belirtilmiş olup, buna göre istisna kapsamına;

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,
- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,

taşıma işlerinin gireceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla belirtilen taşıma işleri kapsamına giren transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasın-
da deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri katma değer vergisinden istisna
edilmektedir.

3.1- Varış ve Başlama Yeri Serbest Bölgeler Olan Taşımacılık Faaliyetinde KDV'nin Durumu

Bir taşımacılık faaliyetinin uluslararası taşımacılık olarak sayılabilmesi için;ya transit olarak yapıl-
ması ya Türkiye'de başlayıp bir başka ülkede bitmesi veyahut da bir başka ülkede başlayıp Türkiye'de
bitmesi gerekmektedir.

Ancak, Türkiye siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük bölgesi dışında sayılan serbest böl-
geler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık işlerinin uluslararası taşımacılık olarak kabul edilerek
taşımacılık istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı hususunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır.

³ Atiye Tümenbatur, "Serbest Bölgeler ve Türkiye Ekonomisine Katkıları Üzerine Bir Değerlendirme"

Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 21, Sayı3, 2012, ss. 340-341.

⁴ Levent Gençyürek, "Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları", http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bol-geler.htm, Erişim Tarihi 11 Haziran 2015

⁵ 28.12.1984 tarih ve 18619 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

⁶ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

Birinci görüşe göre⁷; “Her ne kadar bir taşımanın 14 üncü maddeye göre istisna edilebilmesi için başlama veya varış yerinin bir yabancı ülke olması veya malın transit olarak taşınması gerekmekte ise de, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu uyarınca, serbest bölgelere mal gönderilmesi işleminin ihracat sayılması nedeniyle, bu istisna açısından serbest bölgelerin yabancı ülke gibi yorumlanması bize göre mümkündür.” denilmek suretiyle serbest bölgelerin yurtdışı gibi değerlendirilmesini dolayısıyla bu bölgelere yapılan taşımacılık hizmetlerinin taşımacılık istisnası kapsamında olmasını savunmaktadır.

İkinci bir görüşe göre⁸ ise; “Serbest bölgeler, Türkiye’nin sınırları içinde olduğundan, bir taşımacılık işinin uluslararası taşımacılık olarak sayılabilmesi için belirtilen şartları taşımamaktadır. Bu nedenle, Türkiye’nin herhangi bir yerinden başlayıp serbest bölgede sona eren, serbest bölgede başlayıp Türkiye’nin herhangi bir yerinde sona eren taşımacılık işlerinde katma değer vergisinin hesaplanması gerekir” şeklindedir.

Maliye idaresi ikinci görüşü benimseyen şekilde hareket etmektedir. Nitekim, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin II-C/1.1 bölümünde; Serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar 3065 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi gereğince KDV’den istisnadır. Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Yurtdışındaki noktanın; diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antreposu, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler olması taşıma işinin vergiye tabi olmasını engellemez.” açıklamalarına yer vermiştir.

Mezkur Tebliğ’de yer alan açıklamadan görüleceği üzere, serbest bölgelerden Türkiye’ye veya Türkiye’den serbest bölgelere yapılacak taşımacılık işi istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Hatta yurt içindeki yerin, diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antreposu, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler olması da durumu değiştirmeyecektir.

Konu kapsamında verilen muktezalarda da serbest bölgelerden ülke içine veya ülke içinden serbest bölgelere yapılacak taşımacılık işinin taşımacılık istisnası kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. Verilen muktezaların bazıları aşağıdaki gibidir.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-871-123 sayı ve 16/11/2011 tarihli özelgede ; “...Bu hükümlere göre, Türkiye’den serbest bölgeye, serbest bölgeden Türkiye’ye yapılan taşımacılık işleri genel hükümlere göre KDV ye tabi olacaktır. Türkiye’den yurtdışına yapılan taşımacılık işleri ise Kanunun 14 üncü maddesi kapsamında KDV den istisna tutulacaktır.”⁹

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 66813766-155[9-2013-80]-729 sayı ve 29/12/2014 tarihli özelgede; “Serbest bölgeler, gümrük bölgesi dışında sayılmakla birlikte, fiilen Türkiye sınırları içinde bulunan, yabancı ülke niteliği taşımayan yerlerdir. Bu nedenle, Türkiye’nin herhangi bir yerinden serbest bölgeye veya serbest bölgeden Türkiye’nin herhangi bir yerine yapılan taşımacılık işleri söz konusu istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.”¹⁰

⁷ Mehmet Maç, Çıkış veya Varış Yeri Serbest Bölge Olan Taşımalarda KDV, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/Mehmet-Mac/CIKIS-VEYA-VARIS-YERI-SERBEST-BOLGE-OLAN-TASIMALARDA-KDV/a9d7a699-6fa6-4f90-a0c0-9236f0c163c7> Erişim Tarihi: 09 Haziran 2015

⁸ Süleyman Turan, Transit ve Uluslararası Taşımacılık İşlerinde KDV İstisnası, E-Yaklaşım, Sayı 55, Şubat 2008

⁹ T.C GİB, Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-871-123 -239 sayı ve 16.11.2011 tarihli özelge

¹⁰ T.C GİB, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Gelir Grup Müdürlüğü 66813766-155[9-2013-80]-729 sayı ve 29.12.2014 tarihli özelge

Yapılan açıklamalar neticesinde görüleceği üzere, Türkiye'den serbest bölgelere veya serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan taşımacılık işlemlerinde, serbest bölgeler yabancı ülke olarak değerlendirilemeyeceğinden ve dolayısıyla uluslararası taşımacılık söz konusu olmayacağından bahisle mükelleflerin 14. madde kapsamındaki istisnadan yararlanmaları mümkün gözükmemektedir. Sonuç olarak mükelleflerin Türkiye'den (ülke içinden) serbest bölgelere veya serbest bölgelerden Türkiye'ye (ülke içine) yapacakları taşımacılık işlemleri için düzenleyecekleri faturalarda KDV hesaplamaları gerekecektir.

Ancak yakın zamanda söz konusu hususta yaşanan tereddütleri ortadan kaldıracak bir gelişme yaşanmış ve 22.04.2015 tarihinde *"Serbest Bölgeler Kanununu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı"*¹¹ ve Gerekçesi Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulmuştur. İlgili Kanun tasarısında serbest bölgelere yapılan taşımacılık faaliyetlerinin KDV karşısındaki durumuna ilişkin düzenlemeye de yer verilmiştir. Söz konusu kanun tasarısına ilişkin açıklamalara izleyen bölümde yer verilmiştir.

3.2- Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı¹²

Serbest Bölgeler Kanununu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısının 12. maddesi aşağıdaki gibidir;

"25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (ı) bendine "verilen hizmetler" ibaresinden sonra gelmek üzere "ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan yük taşıma işleri" ibaresi eklenmiştir."

Görüleceği üzere, söz konusu tasarı ile serbest bölgelerden yurt içine ve yurt içinden serbest bölgeler yapılacak olan yük taşımacılık işlerine katma değer vergisi istisnası tanınması öngörülmektedir.

Tasarının aynen yasalaşması halinde Katma Değer Vergisi Kanun'un 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (ı) bendi aşağıdaki gibi olacaktır;

"serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan yük taşıma işleri."

İlgili Kanun tasarısı maddesinin gerekçesinde *"Halihazırda, serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşıma işleri 3065 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi gereğince katma değer vergisinden istisna olup, ülke içinden serbest bölgeye yapılan veya serbest bölgeden ülke içine yapılan taşımacılık hizmetleri söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Bu çerçevede, ülkemizden serbest bölgelere yapılan veya serbest bölgeden yurtiçine yapılan yük taşıma işlerinin katma değer vergisinden kısmi olarak istisna tutulmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu çerçevede, ihracata yönelik taşıma işlerinde katma değer vergisi istisnasına sahip olan yurtiçindeki ihracatçılara*

¹¹ <https://web.tbmm.gov.tr/gelenkagitlar/metinler/398539.pdf>, Erişim Tarihi: 11 Haziran 2015

¹² 13.04.1973 tarih ve 14506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TBMM İç Tüzüğü'nün 77. maddesinde; Bir yasama döneminde sonuçlandırılmamış olan kanun tasarı ve teklifleri hükümsüz sayılır. Ancak, Hükümet veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri bu tasarı veya teklifleri yenileyebilirler." hükmü yer almaktadır. Bu durum Anayasa hukuku literatüründe kadük olma olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla çalışmamızın yayımlandığı tarih itibarıyla kadük olan tasarının yeni yasama döneminde de İç tüzüğü'nün 77. maddesine istinaden yenilenerek aynen TBMM'ye sunulması ve yasalaşması gerektiğini düşünmekteyiz. Çalışmamızda açıklamalar bu düşünce doğrultusunda yapılmıştır.

göre dezavantajlı durumda bulunan serbest bölge kullanıcılarının dezavantajının azaltılması hedeflenmektedir.” denilerek ilgili husus çözüme kavuşturulmuştur.

İlgili kanun tasarısının 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-ı bendinde öngördüğü değişiklik neticesinde artık mükellefler serbest bölgelere yapmış oldukları yük taşıma (yolcu taşıma faaliyeti istisna kapsamında değildir) işleri veya bu bölgelerden yapılan yük taşıma işlemleri tasarının yasalasmasından sonra KDV’den istisna olacaktır.

Tasarının gerekçesinde yer alan açıklamalar halihazırda serbest bölgelerden yurt içine veya yurt içinden serbest bölgelere yapılan taşımacılık faaliyetlerinin istisna olup olmadığı yönündeki tereddütlere de cevap vermekte ve tasarının gerekçesinde yer alan açıklamalardan görüleceği üzere ülke içinden serbest bölgeye yapılan veya serbest bölgeden ülke içine yapılan taşımacılık hizmetleri söz konusu istisna kapsamına girmediği belirtilmektedir.

Dolayısıyla halen yürürlükte bulunan Katma Değer Vergisi Kanunun hükümlerine göre mevcut duruma ait istisna hükmü bulunmamaktadır.

Yine, gerekçeden görüleceği üzere, serbest bölgede bulunan mükelleflerin ihracata yönelik taşıma işlerinde katma değer vergisi istisnasına sahip olan yurtiçindeki ihracatçılara göre dezavantajları durumunda bulundukları kabul edilmektedir.

Netice itibarıyla, serbest bölgelerden yurt içine ve yurt içinden serbest bölgelere yapılan taşımacılık işlerine katma değer vergisi istisnası tanınmalı ve hâlihazırda tasarı halinde olan söz konusu kanun düzenlemelerinin bir an önce yasalasması ile mükelleflerin dezavantajlı durumları ortadan kaldırılmalıdır.

4- SONUÇ

Türkiye siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük bölgesi dışında sayılan serbest bölgeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık işlerinin uluslararası taşımacılık olarak kabul edilerek taşımacılık istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı hususunda tereddütler bulunmaktadır. Maliye idaresinin görüşü, serbest bölgelerden yurt içine ve yurt içinden serbest bölgelere gerçekleştirilen taşımacılık işlerinin katma değer vergisine tabi olduğu yönündedir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ve verilen muktezalarda da bu yönde açıklamalar yapılmıştır.

Ancak, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulan “Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı” ile bahse konu olan duruma ait düzenlemeler yer verilmiştir. Kanun tasarısının 12. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17’nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (ı) bendinde değişiklik öngörülmüş ve mezkûr bende serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan yük taşıma işleri ibaresi eklenerek serbest bölgelerden yurtiçine ve yurt içinden serbest bölgelere yapılan yük taşıma işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olması amaçlanmıştır.

Hâlihazırda kanun tasarısı bu çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmediğinden serbest bölgelerden yurtiçine ve yurt içinden serbest bölgelere yapılan yük taşıma işlerinde KDV hesaplanacaktır. Çalışmamızın ikinci bölümünde de bahsedildiği üzere serbest bölgeler, hem vergisel hem de vergi dışı bazı avantajlara sahip olup kuruluş amaçları da bu vergi/vergi dışı teşviklerle desteklenmektedir. Tüm bu değerlendirmelerin sonucunda ilgili kanun tasarısının en kısa zamanda yasalasması ile birlikte ülke içinden serbest bölgeye veya serbest bölgeden ülke içine yük taşıma işi gerçekleştiren serbest bölge kullanıcılarının aleyhine olan bu durum giderilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- GENÇYÜREK, L. "Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları", http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolgeler.htm
- MAÇ, M. "Çıkış Veya Varış Yeri Serbest Bölge Olan Taşımalarda KDV", <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/CIKIS-VEYA-VARIS-YERI-SERBEST-BOLGE-OLAN-TASIMALARDA-KDV/a9d7a699-6fa6-4f90-a0c0-9236f0c163c7>
- TURAN, S. "Transit ve Uluslararası Taşımacılık İşlerinde KDV İstisnası" E-Yaklaşım, Sayı 55, Şubat 2008.
- TÜMENBATUR, A. ""Serbest Bölgeler Ve Türkiye Ekonomisine Katkıları Üzerine Bir Değerlendirme", Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 21, Sayı3, 2012, ss. 340-348.
- www.gib.gov.tr/ozelgeler
- www.tbmm.gov.tr