

TÜRKİYE'DEKİ SERBEST BÖLGELERİN EKONOMİYE ETKİLERİ VE VERGİSEL BOYUTU

Kevser ALTAY EBİRİ*

1. GİRİŞ

Türkiye'deki serbest bölgelere sağlanan teşvik ve avantajları aşağıdaki başlıklar halinde sıralamak mümkündür;

- Serbest Bölgede elde edilen gelirler, her türlü vergi ve resimden muaftır. Kira ve ücretlerden Gelir Vergisi kesilmez. Çalışanların ücretlerinde sadece SSK primi kesintisi yapılır.
- Bölgede elde edilen kazanç ve iratlar serbestçe yurtdışına çıkarılabilir.
- Yurtdışından bölgeye getirilen mallar için Gümrük Vergisi, Fon, Katma Değer Vergisi ödenmez.
- Söz konusu vergiler, malların Türkiye'ye ithali sırasında peyderpey ve malın alıcısı tarafından ödeneceğinden ilgililere, finansman rahatlığı sağlamaktadır.
- İthalatçılar, serbest bölge yoluyla kendi ithal teşviklerini kolaylıkla kullanabilirler.
- Paketleme, ambalajlama, etiketleme, montaj, demontaj imkanları mevcuttur.
- Satılamayan ve defolu mallar kolaylıkla mahrecine iade olunur.
- Bürokratik işlemler asgari düzeye indirilmiştir.
- Serbest Bölgede her türlü alışveriş dövizle yapıldığından kur farkı mağduriyeti söz konusu değildir.
- Fiyat, kalite ve standartlarla ilgili hükümler uygulanmaz.
- Serbest Bölgede üretilen bir imalatla kullanılan üçüncü menşeli girdiler için telafi edici vergi ödenerek, yeni ürün Avrupa Birliği ülkelerine sevk edilebilir.

(*) Vergi Denetmeni

- On yıl süre ile grev ve lokavt uygulanmaz.
- Geniş kitlelere istihdam imkanı sağlamaktadır.

2. SERBEST BÖLGELERE SAĞLANAN VERGİ TEŞVİKLERİ

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun muafiyet ve teşvikler başlıklı 6. maddesinde; "Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. İşletici kuruluşlar ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir.

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

Buna göre, serbest bölgelerde Türk Vergi Kanunları uygulanmamaktadır. Bu bölgedeki faaliyetler sonucu sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi halinde de vergileme uygulanmamaktadır. Ancak, muafiyetin uygulanabilmesi için, elde edilen kazancın kambiyo mevzuatına göre, Türkiye'ye getirildiğinin tevsiki şarttır.

Bu tevsik, getirilen dövizin bozdurulması sırasında düzenlenen döviz alım belgesi veya transferin yapıldığı banka şubesinde düzenlenen dekontun üzerine yazılacak olan "serbest bölgeler kazancına ilişkindir." ibaresine yer verilerek yapılmalıdır.

3. SERBEST BÖLGELERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun muafiyet ve teşvikler başlıklı 6. maddesine göre; Kurumlar Vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır.

Ancak, bu istisna gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilen kazançları ile sınırlıdır. Bir kurumun, serbest bölgedeki faaliyetlerinden doğan kazançların ortaklara kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurumun kazancının tamamen veya kısmen serbest bölgelerdeki faaliyetinden kaynaklandığına bakılmaksızın bu kâr paylarının, elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. 86 ve 87. maddeleri hükümleri çerçevesinde Menkul Ser-

maye İradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Tam mükellef olan bu kurumlardan elde edilen kâr paylarının beyan edilmesi halinde vergi alacağı da hesaplanacağı tabidir.

Serbest bölgede faaliyet gösteren kurumların, bu bölgede sağladıkları kazançdan vergi alınmamakla beraber sözkonusu kazançların kurum ortaklarına dağıtılmasında vergi alınması, serbest bölge kazançlarının dolaylı olarak vergilenmesi anlamını taşır. Serbest bölge kaynaklı kazançların direk veya dolaylı olarak vergilenmesi 3218 sayılı Kanunun amacına aykırıdır.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde "iratlar" ve "gelir ve kurumlar vergisinden muaftır." ibareleri kullanılmak suretiyle, serbest bölge kaynaklı kurum kazancını elde eden ortakların bu kazançla ilişkin olarak elde edecekleri kâr paylarının da gelir vergisinden muaf tutulması öngörülmüştür. Serbest bölgenin, ticari faaliyet sahası gözönünde bulundurularak elde edilecek irat kâr payı, menkul sermaye iradidir.

Serbest bölgelerdeki ticari faaliyetlere ilişkin yapılan giderler ve elde edilen gelir, kurumun Türkiye'de beyan edeceği diğer faaliyetlerden elde edeceği kazançlarla be-

lirtilmeyecektir. Bu kazançlar, Türkiye'de hasılat kaydına konu edilmeksizin, genel kurul kararı ile müstakilen ortaklarına dağıtılabilmektedir.

Serbest bölgede, bir şubesi veya işyeri aracılığıyla faaliyette bulunan bir sermaye şirketinin, orada oluşan kazancını, Türkiye'ye getirmesi halinde, bu kazancını Kurumlar Vergisine tabi tutmayacaktır. Çünkü, kurumun serbest bölgede elde ettiği kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır. Ayrıca, serbest bölgede edinilen ve getirilen kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4. maddesi uyarınca, gelir vergisi kesintisi de yapılmayacaktır. Maliye Bakanlığı'nın 50 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ndeki görüş de bu yöndedir. Bu tebliğde, serbest bölge kaynaklı kâr paylarının vergiden muaf olduğu, bu nedenle stopaja tabi tutulmayacağı belirtildiği halde 191 No.lu tebliğde, bu kâr paylarının beyana tabi olduğu yolunda görüş belirtilmesi bir çelişkidir.

Üstelik, serbest bölge kaynaklı kurum kazançlarına stopaj uygulanmazken, bu kazançların beyan ettirilmesi ve vergi alacağı hesaplattılması da bir başka çelişkidir.

Kanunda vergi alınmayacağı açık iken, tebliğ ile vergi salınması; vergilerin ancak kanunla koyulacağı ve

kanunla kaldırılacağı prensibine de aykırıdır.

3.2. Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması

39 No.lu Katma Değer Vergisi Tebliğinde belirtildiği üzere; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-c maddesinde, serbest bölge rejiminin uygulandığı mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, serbest bölgelerde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlerde Katma Değer Vergisi uygulanmayacaktır. Ancak, aynı kanunun 30/a ve 32'nci maddelerine göre, bu istisna kapsamına giren işlemler için yüklenilen vergilerin indirimi ya da mükellefe iadesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, 15.6.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde, bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunun 8. maddesinde de, serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin, dış ticaret rejimine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ihracat istisnasını düzenleyen 11'nci

maddesinde, ihracat teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu belirtilmiş, aynı kanunun 12. maddesinde de bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için;

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,

- Teslim konusu malın T.C: Gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 4 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde ise "Dış ülkeye vasıl olma" ifadesinden, malın gümrük hattını geçmesinin anlaşılabileceği belirtilmiştir.

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

Yine, 12.03.1992 tarihli ve 21169 sayılı Resmi Gazete'de, serbest bölgelerde Katma Değer Vergisi uygulaması ile ilgili olarak; "Serbest Bölgedeki kullanıcı firma, Türkiye'den mal alışında mutlaka ihracat kaydıyla alış yaparak, kendisine kesirilen faturada Katma Değer Vergisinin yer almaması gerekir. Serbest bölgede Katma Değer Vergisi mevzuatı geçerli olmadığından, KDV'li

fatura kestirilirse, kullanıcı ödediği Katma Değer Vergisini mahsup edemeyeceği için maliyet unsuru olarak uhdesinde taşır. Serbest bölgeye mal satan Türkiye'deki firmaların da, bu satışlarını Gümrük Beyannamesi ile ihracata saydırmaları gerekir. Eğer yurt içinde mal satan firmalar serbest bölgeye Gümrük Beyannamesi ile ihracat yapmak istemiyor ise, bu durumda merkez şirket Katma Değer Vergisini ödeyerek mal alışı yapar, daha sonra toplu halde aldıkları malları KDV'siz fatura ile Gümrük Beyannamesi ile Serbest Bölgeye ihraç eder, yüklendiği Katma Değer Vergisini ya indirir ya da Yeminli Mali Müşavir Raporu ile aynı ve nakdi mahsup yaptırır." şeklinde belirtilmiştir.

Serbest bölgelerde yapılan mal üretimi ve ticareti ile hizmetlerden sağlanan kazanç ve iratların; gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulabilmesi için, 3218 sayılı Kanunla yer alan şartlarla birlikte, aşağıdaki şartlarında bulunması gerekir.

- Serbest bölgenin resmen açılmış olması,
- Üretim, Alım-Satımı ve Hizmetlerin Serbest Bölge sınırları içinde gerçekleştirilmesi, serbest bölgede faaliyette bulunan kullanıcı olması,

- Mal ve bedellerinin dövizle ödenmiş olması,

- Döviz üzerinden sağlanan kazanç ve iratların Türkiye'ye kambiyo mevzuatına göre getirildiğinin belgelendirilmesi.

3.3. Gümrük Muafiyeti

Serbest bölgeler gümrük hattı dışındadır. Serbest bölgelerde Gümrük Mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Bölgeye giriş ve çıkış noktalarında Gümrük Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri uygulanmakla beraber, bölgeye giren ve bölgeden yurtdışına çıkan mallar için gümrük vergisi, resim, harç ve diğer mali yükümlülükler, Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu hariç, uygulanmaz. Sadece, giriş ve çıkışlarda Bölgeler Fonuna mal değerinin %0.5'i kadar bir harç alınır. Türkiye'den getirilen mallar ile yatırım ve tesisi safhasında kullanılan mallardan %0.5 oranındaki fon alınmaz.

Serbest bölgelerden Türkiye'ye İhracat Teşvik Mevzuatı çerçevesinde yapılacak ihracat ve ithalat işlemleri, yürürlükteki İhracat Teşvik Tebliği hükümlerine tabidir.

3.4. Ticaret politikası önlemlerine tabi üçüncü ülke menşeli mallar herhangi bir izne tabi olmaksızın serbest bölgelere getirilebilir. Serbest bölgede üretilen bir üründe kullanılan üçüncü Ülke menşeli mal için telafi

edici vergi ödenecek ve yeni ürün Avrupa Birliği ülkelerine gidebilir.

3.5. Serbest bölgelerde 6224 sayılı Yabancı Sermaye Teşvik Kanunu uygulanmaz. Bu sebeple yabancılar için ayrıca izin almak gerekmez.

3.6. Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlar ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de gelir ve kurumlar vergisinden muaftır.

3.7. Yatırımcı-kullanıcılar, kurdukları tesisleri Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün izni ile başkalarına devredebilirler.

3.8. Serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz.

3.9. Birçok ülkedeki serbest bölgelerden farklı olarak, özellikle ekonominin girdi ihtiyacının ucuz ve düzenli olarak temin edilebilmesi açısından Türkiye serbest bölgelerinden, Türkiye'ye yönelik mal satışlarına ve takas ticaretine kısıtlama getirilmemiştir. Türkiye'nin diğer yerlerinden bölgelere yapılan satışlar, ihracat sayıldığından bölge kullanıcıları, Türkiye'den ihracat fi-

yatına ve KDV ödemedi mal satın alabilirler.

3.10. Fiyat, kalite ve standartlarla ilgili olarak kamu kurum ve kuruluşlarına kanunlarla ve diğer mevzuatla verilen yetkiler serbest bölgelerde uygulanmaz. Bölgedeki faaliyetlerle ilgili her türlü ödemeler dövizle yapılır.

3.11. İşletici kuruluşlar ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında, Bakanlar Kurulunca belirlenen teşviklerden yararlanılabilir. Serbest bölgede sağlanan teşvik ve avantajlardan yararlanma, firmaların yerli ve yabancı olmasına göre değişmemektedir.

3.12. Serbest bölgelerde her türlü bürokrasi ve kırtasiyecilik en aza indirilmiş olup, bölgeyi işletici kuruluşlar özel A.Ş.'ler şeklindedir.

3.13. Bir serbest bölgenin faaliyete geçmesinden itibaren 10 yıl süreyle grev ve lokavt uygulanmaz. Ancak, bu süre içinde toplu iş sözleşmesi üzerinde çıkacak menfaat uyuşmazlıkları, Yüksek Hakem Kurulunca karara bağlanır.

3.14. İşçi ücretlerinden SSK Primi dışında herhangi bir kesinti yapılmaz. İşçi ücretlerinden Gelir Vergisi kesintisi yapılmaz. Bu sebeple işçilik maliyeti düşük olur.

3.15. Faaliyet ruhsatı süresi; hazır

işyeri kiralamak suretiyle faaliyet gösterecek kiracı kullanıcılar için 10 yıl, bölgede kendi işyerini inşa etmek suretiyle faaliyet gösterecek yatırımcı kullanıcılar için 20 yıldır. Ancak, bu süre üretim konusunda faaliyet gösteren kullanıcılardan kiracı kullanıcılar için 15 yıl, yatırımcı kullanıcılar için 30 yıldır. Daha uzun süreli faaliyet ruhsatı taleplerinin proje bazında özel olarak değerlendirilmesi ve uygun görülmesi halinde, 49 yıl için 100.000 ABD \$, 99 yıl için 250.000 ABD \$ ücret alınmaktadır.

3.16. Serbest bölgeler imar bakımından şehir nazım planları dışındadır. Serbest bölgelerin alt yapısı, gelişmiş ülkelerdeki benzerleri ile aynı standarttır. Açık ve kapalı alan kiralari benzerlerine göre düşüktür.

3.17. Serbest bölgeler, Avrupa Birliği ve Ortadoğu pazarlarının yakınında, Akdeniz, Ege ve Karadeniz'deki gelişmiş tesislere sahip büyük liman ve uluslararası havaalanlarına, karayolu ağlarına, kültür, turizm ve eğlence merkezlerine yakın yerlerde kurulmuştur.

4. SONUÇ

Serbest bölgeler için belli hedefler oluşturulması, mevzuat, altyapı, personel yetiştirilmesi konularında çalışmaların yapılması halinde ülkemizdeki serbest bölgeler de, Dün-

yadaki belli başlı serbest bölgelerin içinde yerini alacaktır.

Serbest bölgeye sahip ülkelerin, uluslararası pazarda rekabet gücü artmakta ve kaliteli, ucuz ürün imalatı sağlanmaktadır. Ancak, bunun sonucunda serbest bölgelerde yeterli ve sağlıklı bir denetim yapılması zorunlu hale gelmektedir. Özellikle Türkiye gibi ülkelerde, kara para denetimin uluslararası usullere göre uygulanabilmesi, vergilendirme sisteminin etkinliğinin yeterliliğine bağlı bulunmaktadır.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun yayımlanarak, ilk serbest bölgenin faaliyete geçmesinden bugüne kadar on yıl geçmiştir. Hemen her il, vergi teşviklerinden yararlanmak amacıyla serbest bölge kurulmasını istemektedir. Sonuçta rasyonel olmayan ve Türkiye'ye ilave katma değer yaratmayan serbest bölgelerin kurulmasından ileri gidilemez. Serbest bölgelerin, illerin sanayileşmesini sağlamak için değil, varolan sanayiye desteklemek ve geliştirmek için kurulması gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. Mehmet Ali Gölcüklü (Dünya Gazetesi, 21.07.2000)
2. 39 No.lu Katma Değer Vergisi Tebliği

3. 4 No.lu Katma Değer Vergisi
Tebliğı

4. 50 ve 191 No.lu Kurumlar Ver-
gisi Tebliğı,

5. Prof. Dr. Atila Bağrıaçık (Ser-
best Bölgeler ve Avantajları)

6. Bumin Doğrusöz (serbest böl-

gelerden elde edilen kâr payları

7. Mali Çözüm - 52, Ramazan
Cenk (Serbest Bölgelerde Sağlanan
Teşvik ve Avantajlar), İSMMMO
Yayın Organı

8. A. Süha Alacaklıoğlu (Sorularla
Serbest Bölgeler İşlemler ve Mev-
zuat), İTO Yayını.