



Serbest Bölgeler Mevzuatına Vergi Penceresinden Kısa Bir Bakış

Hazırlayanlar
Ahmet Oğuz DEMİR
Vergi Denetmeni
Levent BAKIR
Vergi Denetmen Yardımcısı

1. GİRİŞ

Ülkemizde, serbest bölgelere yönelik yasal düzenleme 06.06.1985 tarihinde 3218 sayılı kanun ile yapılmıştır. Serbest Bölgeler Kanunu "Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere, Serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarının tayini, yönetimi, faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları" kapsar.

Gümrük Kanunu'nun 152. maddesinde Serbest Bölgeler tanımlanmıştır. Buna göre 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 veya tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen; serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir."

Serbest bölgelerin kurulmasına yönelik amaçlar gerçekleştiği takdirde, ülke ekonomisinde beklenen gelişmelerin başında gelen, ülkenin döviz girdilerinin artmasıdır. Gerek ülke içinde gerekse serbest bölgelerde ve ucuz maliyetlerle gerçekleştirilen üretimin artması ve bunların dış piyasalarda satılmasının, ekonomide yaratacağı olumlu etkiler tartışmasıdır. Ancak Türkiye’de istatistik verilerine bakıldığında, 1999 yılı (Ocak-Kasım) itibariyle; Türkiye’den serbest bölgelere ve serbest bölgelerden yurtdışına yapılan ihracat oranı serbest bölgelerdeki toplam ticaret hacmine nazaran %25’te kalırken; serbest bölgelerden yurt içine ve yurt dışından serbest bölgelere yapılan girişin %75 oranında olduğu görülmektedir. (1)

Ülkemizde serbest bölgelere, 3218 Sayılı Kanunun 1985 yılında yürürlüğe girmesi ile kurulmuş olup, faaliyet gösteren serbest bölge sayısı 2000 yılı sonu itibariyle 19’dur.

Bu bölgelerimizde üretim, tekstil, elleçleme (karıştırma, temizleme, yıkama, kurutma, havalandırma), gıda işleme, makine tamir montaj-demontaj, ambalajlama, bilgisayar, ayakkabı, halı ve mobilya, etiketleme, bankacılık, sigortacılık, kıyı bankacılığı, bakım-onarım, alım-satım, depo işletmeciliği alanlarında faaliyet gösterilmektedir.

Türkiye’den Serbest Bölgeye sevk edilen mallar, dış ticaret rejimine tabi tutulur ve buna göre ihraç edilmiş sayılır.

Ancak serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz.

II. GELİR VERGİSİ VE KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6. maddesinde muafiyet ve teşvikler belirlenmiştir. Buna göre; 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 de, ilgili Kanunun 6. maddesine göre gelir ve kurumlar vergisinden muaftır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunacak mükellefler gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulabilmeleri için serbest bölgede çalışma ruhsatı almaları gerekir.

Türkiye'de merkezi olup, serbest bölgedeki şubesi aracılığıyla kazanç elde edenler, bu kazançlarını merkeze transferleri ile gelirlerine dahil etseler bile, bu gelirleri gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirebilirler.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlardan elde edilen kâr payları ile ilgili olarak 191 Seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre; kurumlar vergisi mükelleflerinin serbestbölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının, kurumlar vergisine tabi olmadığı hükme bağlanmıştır. Ancak bu istisna gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilen kazançları ile sınırlıdır. Bir kurumun serbest bölgedeki faaliyetinden sağladığı kazancını ortaklarına kâr payı olarak dağıtması halinde, kurumun kazancının tamamen veya kısmen serbest bölgedeki faaliyetinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, bu kâr paylarının, elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Aynı zamanda tam mükellef olan bu kurumlardan elde edilen kâr paylarının beyan edilmesi halinde, vergi alacağı da hesaplanacağı tabiidir.

III.KATMA DEĞER VERGİSİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

a) Türkiye'den Serbest Bölgelere Yapılan İhracat

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesindeki istisna hükümleri KDV açısından da geçerlidir. Bu bölgelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları, ihracat istisnası kapsamında değerlendirilir. İlgili Kanunu'nun 8. maddesine göre serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasındaki ticaretin, dış ticaret rejimine tabi olduğu belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-c maddesinden Serbest bölgeler rejiminin uygulandığı mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının Katma Değer Vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen KDV, indirim konusu yapılamaması durumunda gerekli belgelerin ibrazı halinde mükellefe iade edilir. Ancak, ilgili Kanunu'nun 30/a ve 32. maddesine göre, bu istisna kapsamına giren işlemler için hesaplanan vergilerin indirimi ya da iadesi mümkün bulunmamaktadır. Buna göre indirimi veya iadesi mümkün olmayan verginin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir.

Maliye Bakanlığının 11.6.1997 tarih ve 24118 sayılı özelgesinde, serbest bölgelere Türkiye'den mal gönderilmesi nedeniyle CİF değeri üzerinden alınan fon tutarı istisnadan faydalanılacağı belirtilmektedir.

b) Serbest Bölgelerden Türkiye'ye Yapılan İthalat

Serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan ithalat KDV'ye tabi tutulacaktır.

KDV'nin 1. maddesine göre her türlü mal ve hizmet ithali, verginin konusunu oluşturur. Aynı Kanunu'nun 8. maddesi mal ve hizmet ithal edenleri KDV'nin mükellefi saymaktadır.

KDV'nin 21. maddesine göre, ithalatta KDV matrahı aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır.

- İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde, sigorta ve navlun bedelleri dahil (CİF) değerleri, bunun belli olmadığı durumlarda malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerdir.

Maliye Bakanlığı'nın 11.6.1997 tarih ve 24118 sayılı Özelgesinde, KDV'nin 21. maddesine göre, ithalat nedeniyle FOB değeri üzerinden hesaplanan fon bedelinin de matraha dahil olduğu belirtilmiştir.

Serbest dolaşım halindeki malların bu nitelikleri serbest bölgelerde bulundukları sürede askıya alınır. Bu malların Türkiye'ye ithalinde ise yalnızca bölgede yaratılan katma değer üzerinden KDV tahsil edilir.

IV.GÖZDEN KAÇIRILMAMASI GEREKEN BİR KONU:

SERBEST BÖLGELERDE ÖRTÜLÜ KAZANÇ

Serbest bölgelere tanınan vergisel muafiyetlerden dolayı, serbest bölgelerde faaliyette bulunan şirketler ile Türkiye'de mükellefiyeti bulunanlar arasındaki mal ve hizmet ihracat ve ithalatının örtülü kazanç hükümleri çerçevesinde incelenmesi gerekir.

Serbest bölgeden Türkiye'ye yapılan ithalatta gümrük vergisi muafiyeti olan mallarda ithal edilen malların fiyatları yüksek gösterilerek, yurt içindeki ortak firmanın maliyetleri yükseltilip, kâr düşük gösterilmektedir.

Türkiye'de üretilip serbest bölgeye ihraç edilen mallarda da örtülü kazanç hükümleri görülebilir. Yurt içinde bulunan ihracatçı firma serbest bölgede bir şube veya başka isim altında bir şirket kurabilir. Yurt içindeki ihracatçı firma, düşük bedelli fatura düzenleyerek şubesine veya ortak şirketine ihracat yapabilir. Bu şekilde vergi matrahını azaltabilir. Serbest bölgedeki şubesi veya ortak şirketi düşük fiyatlı aldığı malı yüksek fiyatla başka ülkeye transfer edebilir. Böylece serbest bölgede elde edilen kârın vergiden muaf tutulması ile kârın serbest bölgelere aktarılması sonucunda yurt içinde vergi kaçacağına yol açılabilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine göre, şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfusu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır. İlgili Kanun gereğince serbest bölgelerdeki ithalat ve ihracatın örtülü kazanç hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.

V. DEFTER VE KAYITLARIN TUTULMASI

Defter ve kayıtlar, Bölgedeki faaliyetlerin düzenli bir şekilde tutulmasını sağlar. Bölgedeki İşletici ve Kullanıcılar kanunen tutmak zorunda oldukları defterleri Türkçe düzenlemekle yükümlüdürler. Bölge Müdürlükleriyle Genel Müdürlükçe yetkili kılınan mercii ve görevlilerce istenen bilgi ve belgeleri zamanında vermek ve kontrole açık bulundurmamak zorundadırlar. Bölge dışındaki faaliyetleri hiçbir şekilde ve surette defterlere işleyemezler.

Genel Müdürlükçe belirlenen özel fatura ve ticari defterler Bölge Müdürlüğü tarafından hesap dönemi öncesi onaylatılır.

Türkiye'de Merkezi, serbest bölgede şubesi bulunan firmaların defterlerini ayrı olarak tutması gerekir.

Serbest Bölgedeki işlemler döviz üzerinden yapıldığı için defter kayıtları da döviz olarak tutulur.

Sadece Serbest bölgede faaliyette bulunan firmaların KDV mükellefiyeti tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır. Serbest bölgede faaliyette bulunan ve kurumlar vergisinden muaf olan firmaların Vergi Usul Kanunu'da sa-

yılan defterleri tutmaları zorunlu olup, vergi levhası asma zorunlulukları bulunmamaktadır. İlgili Kanun'a göre kurulan Kurumlar ve KDV mükellefi olmayan firmaların Vergi Usul Kanunu'na göre belge düzenleme mecburiyetleri bulunmamaktadır. Ancak, bu kurumların, şirketin Vergi Usul Kanunu'na göre bölge kullanmak istemesi halinde, kullanacakları bölgelerini "Vergi Usul Kanunu uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırmaları veya noterce onaylattırmaları gerekmektedir. Ayrıca, kullanılacak belgelerin 206 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 4. Bölümündeki açıklamalar uyarınca "Kurumlar Vergisinden muaftır" ibaresinin mutlaka konulması gerekmektedir. (2)

VI.SONUÇ

Serbest belgelerin temel amacı, ihracata yönelik yatırım ve üretimi artırmaktır. Ancak ülkemizdeki uygulamada serbest bölgedeki faaliyetlerin genelde dışalım ve ticarete yöneldiği, Serbest Bölgelerde gerçekleştirilen ithalatın, ihracattan yaklaşık 3 kat daha fazla olduğu görülmüştür.

Serbest bölge uygulaması, gerek mevzuatta gerekse pratikte ortaya çıkan eksiklikleri ve beraberinde getirdiği sakıncaları giderilerek beklentiler doğrultusunda başarılı olarak yürütülebilir ise ülke ekonomisine önemli katkılarda bulunacağı inancındayız.

Notlar

1. Umman Hamitoğulları, "Yeni Gümrük Kanunu ve Serbest Bölgeler", Yaklaşım, Sayı: 87, Mart 2000, s. 60.
2. Maliye Bakanlığının 23.3.1995 tarih ve 14671 sayılı özelgesi.