

SERBEST BÖLGE KAZANÇ İSTİSNASINDA FAALİYET RUHSAT TARİHİNİN ÖNEMİ

THE IMPORTANCE OF OPERATING LICENSE DATE IN FREE ZONE ACQUISITION EXEMPTION



Ömer Faruk ARSLAN*



Önal AKÇAY**

ÖZ

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3. madde ile 06.02.2004 tarihine kadar serbest bölgelerde alım-satım faaliyetinde bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bu düzenleme ile birlikte 06.02.2004 tarihinden sonra alım-satım faaliyetine ilişkin ruhsat alan mükelleflerin istisnadan faydalanması mümkün değildir. Bununla birlikte düzenleme öncesinde alım-satım faaliyet ruhsatı almış olanlara ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna kabul edilmiştir. Hal

ABSTRACT

The provisional article 3 added to the Free Zones Law No. 3218, with substance the taxpayers who have obtained an operating license to operate in free zones until 06.02.2004, the earnings obtained from their activities they perform in these regions are exempt from income or corporate tax limited to the period specified in their license. Along with this regulation, it is not possible for taxpayers who receive a license for trading activities after 06.02.2004 to benefit from the exception. However, for those who have obtained a license for trading activities prior to the regulation, the earnings obtained due to the activities they perform in free zones, limited to the period specified in their license, are exempt from income and corporate tax. However, in the exception implementation, there are situations

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, omer.faruk.arslan@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0002-1530-3448.

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, onal.akcay@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-7698-8380.

Arslan, Ö.F., Akçay, Ö. (Ekim 2020). Serbest Bölge Kazanç İstisnasında Faaliyet Ruhsat Tarihinin Önemi, *Vergi Raporu*, 253, (20-29).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 21.09.2020 / *M.K.T.:* 28.09.2020

böyle iken istisna uygulamasında özellik arz eden durumlar ortaya çıkmaktadır. Zira düzenleme öncesi sahip olunan alım-satım faaliyet ruhsatının yenilenmesi halinde ilgili bakanlık tarafından mükelleflere yeni bir ruhsat verilmemekte, eski tarihli ruhsatın faaliyet süresi uzatılmaktadır. Bu durumda 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat almakla birlikte bu tarihten sonra faaliyet ruhsatını yenileyen mükelleflerin eski tarihli ruhsata sahip olmalarına rağmen istisna hükümlerinden faydalanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Serbest Bölgeler, Kurumlar Vergisi İstisnası, Faaliyet Ruhsatı, Özel-likli Durumlar

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, H29.

GİRİŞ

Serbest bölgeler, İlk çağlardan itibaren şehir, bölge ve ülke oluşumlarının ticari hayatta ortaya çıkardığı kısıtlamaların sonucu olarak, ticaretin canlanması, kolaylaştırılması ve rekabet imkânı elde etme gayesi ile ortaya çıkmıştır. Ülkeler ticarete kısıtlamaların olmadığı bir ortam yaratma arzusu ile bu yapıları kurmaktadır.

Genel olarak serbest bölgeler; ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerlerdir.¹ Bu alanlardan yurt dışına yapılan her türlü ticari faaliyet genellikle gümrük mevzuatının dışında tutulmaktadır.

Ülkemizde izlenmekte olan "ithal ikameci" strateji terk edilerek, ihracat yönlü dışa açık kalkınma modelinin benimsenmesi ile birlikte, 3218

that provide features. Because if the purchase and sale activity license owned before the regulation is renewed, the period of operation of the old license is extended by not issuing a new license to taxpayers by the relevant ministry. In this case, it is not possible for taxpayers who received a license before 06.02.2004 but renewed their operating license after that date to benefit from the exception provisions, even though they have an old license.

Keywords: Free Zones, Corporate Tax Exemption, Operating License, Featured Situations

Jel Classification Codes: H20, H29.

sayılı¹ Serbest Bölgeler Kanunu, 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu kanun ile ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgeler kurulmuştur.

Türkiye'deki serbest bölgelerin kurulması ile amaçlanan hedefleri gerçekleştirmek üzere; vergi avantajları, ticaret kolaylığı, kâr transferi, azaltılmış bürokratik prosedür, ucuz alt yapı, tedarik zinciri, yerli ve yabancı pazarlara kolay ulaşım ve gümrük vergisinden arındırılmış ticari faaliyet gibi bir kısım imkanlar sunularak avantajlar sağlanmıştır.²

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu uyarınca Türk vergi kanunlarının kapsamı alanı dışında olan serbest bölgeler 06.02.2004 tarih ve 25365

¹ Levent GENÇYÜREK. "Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları". (<https://www.alomaliye.com/2004/10/08/serbest-bolgelerde-vergileme-esaslari>). Erişim tarihi: 19 Eylül 2020.

² T.C. Ticaret Bakanlığı. *Serbest Bölgelerimizin Sunduğu Avantajlar*. (<https://ticaret.gov.tr/data/5b9b666013b8761cc09f9bad/Avantajlar.pdf>). Erişim tarihi: 19 Eylül 2020.

sayılı resmi gazetede yayımlanan 5084 sayılı “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun³” ile vergi mevzuatının uygulandığı yerler haline gelmiş; bu bölgelerde gerçekleşen faaliyetlerle ilgili vergisel teşviklerde sınırlamaya gidilmiştir. Son olarak 25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı resmi gazetede yayımlanan 5810 Sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu ve Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁴” ile süresi dolan vergisel teşvikler, anılan kanunda öngörülen birtakım yeni şartlarla Avrupa Birliği’ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar uzatılmıştır.

5084 sayılı kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6’ncı maddesinde yapılan düzenleme ile daha önce; “Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. Bu bölgelerde vergi, resim, harç gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz” şeklindeki ifade, “Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 04.01.1961 tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir” şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan değişiklik ile hem serbest bölgelerin gümrük hattı dışında sayılmasından hem de bu bölgelerde vergi, resim ve harç mükelleflerine dair hükümlerin uygulamasından vazgeçilmiştir. Böylece vergi kanunları hükümlerinin de anılan

bölgelerde geçerli olması sağlanmıştır. Ancak 5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununa eklenen ve 5810 sayılı kanunla da değiştirilen geçici 3’üncü madde ile 5084 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflerin kazanılmış haklarının korunmasına yönelik düzenlemeler de yapılmıştır. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan işletmelerin gerek 5084 sayılı kanundan önce ve gerekse de anılan kanundan sonraki dönemlerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu hükümleri açısından tabi olacak işlemler konusunda ilgili mevzuatta gerekli açıklama ve düzenlemeler yapılmış olup, konumuzla doğrudan ilgili olmayan bu işlemlere burada ayrıca yer verilmemiştir.

Türkiye, 1985 yılında 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun çıkması ile birlikte ihracat dayalı üretim ve yatırımları teşvik etmek amacıyla o tarihten itibaren günümüze; Mersin Antalya, Ege, İstanbul Atatürk Havalimanı, Trabzon, İstanbul Trakya, Adana Yumurtalık İstanbul Endüstri ve Ticaret, Samsun, Avrupa, Rize Kayseri, İzmir, Gaziantep, Tübitak MAM, Denizli, Bursa, Kocaeli serbest bölgesi olmak üzere toplamda 18 serbest bölge kurulmuştur.⁵

Türkiye’de kurulu serbest bölgelerde 2017 sonu itibarıyla toplamda 2830 kurumun faaliyet ruhsatının olduğu bu ruhsatların 2066 tanesi yerli, 764 tanesi ise yabancı menşeli kurumlara aittir. Faaliyet ruhsatlarının konularına göre dağılımı aşağıdaki tabloda açıklanmıştır.⁶

³ 05.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ 12.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵ T.C. Ticaret Bakanlığı. *T.C. Ekonomi Bakanlığı, Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü*. (https://ticaret.gov.tr/data/5b9b61fc13b8761cc09f9b92/genel_bilgi.pdf). Erişim tarihi: 19 Eylül 2020.

⁶ T.C. Ticaret Bakanlığı. *Serbest Bölge Faaliyet Ruhsatlarının Konularına Göre Dağılımı*. (https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Faaliyet_Ruhsatlarinin_Dagilimi.pdf). Erişim tarihi: 19 Eylül 2020.

SERBEST BÖLGE FAALİYET RUHSATLARININ KONULARINA GÖRE DAĞILIMI (31.12.2017)

FAALİYET KONULARI	YERLİ	YABANCI	TOPLAM
ÜRETİM	668	296	964
ALIM-SATIM	865	339	1.204
DİĞER	533	129	662
TOPLAM	2.066	764	2.830

Ülkemizde kurulu 18 serbest bölgenin 2017 yılında toplam ticaret hacmi 20.378.584 milyar dolar, 2018 yılında ise %2,7 artış ile 20.929.063 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Serbest bölgeler bazında ticaret hacimlerinin 2017 ve 2018 yılları karşılaştırmalı tutarları ve değişim oranları aşağıdaki tablodaki gibidir. 2018 verilerine göre

en yüksek ticaret hacmine 4.403.877 milyar dolar ile Ege serbest bölgesinin sahip olduğu onu 2.962.452 milyar dolar ile Mersin takip etmiştir. Denizli serbest bölgesi ise 31.662 milyon dolar ile en düşük ticaret hacmine sahip bölge olarak karşımıza çıkmaktadır.⁷

SERBEST BÖLGELER TİCARET HACİMLERİ VE SEĞİŞİM ORANLARI (1.000 ABD \$)

BÖLGELER	Ocak-Aralık 2017	Ocak-Aralık 2018	%
İstanbul Endüstri ve Ticaret	3.096.670	2.534.746	-18,15
Ege	4.327.519	4.403.877	1,76
İstanbul Atatürk Havalimanı	1.135.613	1.077.543	-5,11
Mersin	2.935.266	2.962.452	0,93
İstanbul Trakya	1.264.534	1.306.325	3,30
Bursa	1.766.078	1.918.151	8,61
Avrupa	2.030.141	2.309.868	13,78
Antalya	722.791	668.585	-7,50
Kocaeli	586.335	577.214	-1,56
Kayseri	853.353	948.783	11,18
İzmir	351.495	491.637	39,87
Samsun	81.829	141.205	72,56
Adana-Yumurtalık	814.514	1.198.761	47,17
Gaziantep	33.245	39.388	18,48
TÜBİTAK-MAM Tek.	65.638	69.843	6,41
Trabzon	285.619	248.822	-12,88
Denizli	27.025	31.662	17,16
Rize	918	202	-78,04
TOPLAM	20.378.584	20.929.063	2,70

⁷T.C.Ticaret Bakanlığı, *Serbest Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri*. (https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Sb_Ticaret_Hacminin_Dagilimi.pdf). Erişim tarihi: 19 Eylül 2020.

Ülkemiz serbest bölgelerinde ticaret hacminin artırılması amacı ile hareket edilmekle birlikte bu bölgeler istihdam imkânı da sağlamak tadır. 2017 yılı verilerine göre serbest bölgelerde 66.984 kişi istihdam edilmiştir.⁸

Serbest bölgenin tanımı, amacı ve Türkiye’de ki serbest bölge sisteminin hayata geçirilmesi ve temel istatistiki verilerin ardından, makalemizde serbest bölgelerdeki ruhsatlandırma tarihinin vergi kanunlarının uygulanması karşısındaki durumu ele alınacaktır.

1- KONUYA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

5810 sayılı kanun ve 6772 sayılı kanun⁹ ile 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3. maddesinde yapılan değişiklikler sonrası Avrupa Birliği’ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Bölgede üretim yapan ve belli şartlar dahilinde yukarıda ifade edilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar için gelir ve kurumlar vergisi istisnası halen devam ettiği için makalemizde bu kapsama giren mü-

kellefler hakkında cari olan düzenlemeler üzerinde durulmayacaktır.

Diğer yandan 5084 sayılı kanunla 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’na eklenen geçici 3. madde ile 06.02.2004 tarihine kadar serbest bölgelerde alım-satım faaliyetinde bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, serbest bölgelerde elde ettiği kazançların gelir ve kurumlar vergisinden muaf olduğuna ilişkin hükümler 06.02.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu tarihten itibaren serbest bölgelerde faaliyet göstermek üzere ruhsat alanların, alım-satım faaliyetlerinden kaynaklanan kazançları vergi mevzuatının genel hükümleri çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinde¹⁰ konu ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğin 5.12.3.2. bölümünde geçiş döneminde kurumlar vergisi istisnasının kapsamı başlığıyla;

“Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleleri mümkün değildir.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi

⁸ T.C. Ticaret Bakanlığı. *Serbest Bölgelerde İstihdam*. (https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/SB_istihdam.pdf). Erişim tarihi: 19 Eylül 2020.

⁹ 09.02.2017 tarih ve 29989 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

¹⁰ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

bulunan kurumlar ile kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.”

Açıklamaları bulunmaktadır.

Ayrıca tebliğin 5.12.3.8.3. bölümünde faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin uzatılması başlıyla;

“Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde;

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

- a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır...*

hükümü yer almaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, maddenin yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. 06.02.2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.”

Açıklamalarına yer verilmiştir.

Konu hakkında Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişiklikler ışığında 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinde gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Tebliğe getirilen düzenlemeler çok detaylı olmamakla birlikte kurumlar vergisi yönünden kazanç istisnasının geçiş dönemi hükümleriyle birlikte ne şekilde uygulanması gerektiği açıklanmıştır.

Bu düzenlemenin uygulamasına ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığının çeşitli tarihlerde özelgeler vermiş olup uygulamayı açıklayan iki örneğe aşağıda yer verilmiştir.

Serbest bölge istisnasından yararlanma süresi hakkında 17.11.2011 tarih ve B.07.1. GİB.4.35.16.01-176300-623 sayılı özelge açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.12.3.8.3. Faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin uzatılması” başlıklı bölümünde, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecekleri; bu tarihten sonra inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç olmak üzere mükelleflerin faaliyet süresinin çeşitli nedenlerle uzatılması durumunda, istisna süresinin uzamasının söz konusu olmayacağı ifade edilmiştir.

Buna göre, serbest bölgede gerçekleştirdiğiniz faaliyetlerden elde etmiş olduğunuz kazançlar nedeniyle, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatınızda öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; ... Deri ve Endüstri Serbest Bölgesinde faaliyet gösteren şubenizin 01.01.2012-10.09.2012 tarihleri arasında elde edeceği kazançların da kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.”¹¹

Faaliyet ruhsat süresinin uzatılması durumunda gelir vergisi istisnası durumu hakkında 16/09/2010 tarih, 4.35.16.01-176200-85 sayılı özelge içeriği aşağıda açıklanmıştır;

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu gereğince ... Ser-

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı. (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi: 19 Eylül 2020.

best Bölgesi tarafından ticari mal alım-satım faaliyetinde bulunmak üzere 4.10.1999 tarihinde 10 (on) yıllık süre için verilen... numaralı faaliyet ruhsatının süresinin 04.10.2009 tarihinde sona erdiği, ancak, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa dayanılarak çıkarılan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 11 inci maddesine istinaden 19.06.2009 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 2009/3 sayılı Genelge ile faaliyet ruhsatı sürelerine ilişkin esasların yeniden belirlenmiş olduğu, buna ilişkin olarak... Serbest Bölge Müdürlüğü'ne 24.09.2009 tarihindeki müracaatınız üzerine faaliyet ruhsatınızın süresinin 15 (onbeş) yıla çıkarıldığı belirtilerek, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesine istinaden ticari kazanç istisnasının uzatılan sürenin sonuna kadar devam edip etmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; serbest bölgede gerçekleştirdiğiniz faaliyetlerden elde etmiş olduğunuz kazançlar dolayısıyla, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatınızda öngörülen sürenin sonuna kadar gelir vergisi istisnasından yararlanmanız mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, ... Serbest Bölge Müdürlüğü'ne 24.09.2009 tarihindeki müracaatınız üzerine faaliyet ruhsatınızın süresi 15 (onbeş) yıla çıkarılmış olsa da, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacağından 05.10.2009 tarihinden itibaren elde ettiğiniz ticari kazançlarınıza gelir vergisi istisnası uygulanması mümkün değildir."

Serbest Bölgelerde kazanç istisnası sadece kurumlar vergisi yönünden olmayıp aynı şekilde gelir vergisi yönünden de istisna hakkı bulunmaktadır. Kazanç istisnası gelir vergisi için de geçerli olmasına rağmen bu konuda kurumlar vergisinin aksine mali idare tarafından herhangi bir idari düzenlemeye gidilmemiştir.

Getirilen düzenleme sonrası serbest bölgelerde alım-satım faaliyeti kapsamında gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisi yönünden istisna dışı bırakıldığı için bu çalışmamızda alım-satım faaliyetleri ile ilgili özellikli hususlar ele alınacaktır.

2- SERBEST BÖLGELERDE RUHSATLANDIRMA ve BU RUHSATLARIN TAŞIDIĞI ÖNEM

Serbest bölgelerde faaliyet göstermek isteyen mükelleflerin Ticaret Bakanlığı Serbest Bölgeler Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğüne başvurarak faaliyet ruhsatı talebinde bulunmaları gerekmektedir. Gerekli şartları taşıyan mükelleflere serbest bölgelerde faaliyette bulunmaları için Bakanlık tarafından faaliyet ruhsatı verilmektedir. Faaliyet ruhsatına sahip olmayan mükelleflerin serbest bölgelerde faaliyet göstermesi mümkün bulunmamaktadır. Serbest bölgelerde ticareti yapılan malların alım-satımı, depolanması, etiketlenmesi, ambalajlanması ve sergilenmesi faaliyetinin yapılabilmesi için alım-satım faaliyet ruhsatına sahip olunması zorunludur.

Serbest bölgelerde alım-satım faaliyetinde bulunan mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergilendirilmesinde faaliyet ruhsatının alındığı veya yenilendiği tarih vergilendirme açısından önem arz etmektedir. Konunun daha iyi anlaşılması için faaliyet ruhsatlarının sahip olunduğu veya yenilendiği tarih itibarıyla açıklanması yararlı olacaktır.

2.1- 06.02.2004 Tarihinden Önce Faaliyet Ruhsatı Alan Mükelleflerin Bu Tarihten Önceki Durumu

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu gereğince 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin bu tarihten önce alım-satım faaliyeti kapsamında elde ettiği kazançlar her halükârda gelir veya kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

2.2- 06.02.2004 Tarihinden Önce Faaliyet Ruhsatı Alan Mükelleflerin Bu Tarihten Sonraki Durumu

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na¹² eklenen geçici 3. madde ile daha önce istisna kabul edilen alım-satım kazançları, geçiş hükümleri getirilerek gelir ve kurumlar vergisi yönünden vergilendirilme yoluna gidilmiştir. Yapılan düzenleme ile birlikte 06.02.2004 tarihine kadar serbest bölgelerde alım-satım faaliyetinde bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca geçici 3. maddenin c bendinde 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatına sahip olan mükelleflerle ilgili olarak; *"Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır."* Düzenlemesi mevcut olup, yasal düzenleme gereği 31.12.2008 tarihinden önce bölgede elde edilen kazançların vergi dışı bırakılması hükme bağlanmıştır. Daha iyi anlaşılması adına konu örnekler üzerinden anlatılacaktır.

Örnek 1: Serbest A.Ş., 01.01.1999 tarihli ve üzerinde yazılı 25 yıl geçerlilik süresi olan alım-satım faaliyet ruhsatına sahiptir. Bu şirketin kurumlar vergisi istisnası 01.01.2024 tarihine kadar devam edecektir.

Verilen örnekten anlaşılacağı üzere 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı alınmış olmasına rağmen istisna uygulaması bu tarihten sonraki sürelerle sirayet etmektedir.

Örnek 2: Ser A.Ş. 01.01.1995 tarihli ve üzerinde yazılı 10 yıl geçerlilik süresi olan alım-satım faaliyet ruhsatına sahiptir. Bu şirketin kurumlar vergisi istisnası 01.01.2005 tarihinde sona ermiş

olmasına rağmen 31.12.2008 tarihine kadar istisna hakkından faydalanacaktır.

Örnekte şirket 01.01.2005 tarihi itibarıyla istisna hakkını kaybetmiş olmasına rağmen 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3. maddenin c bendi gereğince 31.12.2008 tarihine kadar istisna uygulamasından faydalanacak olup bu tarihten sonra kurumlar vergisi yönünden vergilendirmeye tabi olacaktır.

Diğer yandan 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı alınmakla birlikte bu tarihten sonra faaliyet ruhsatını yenileyen mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi istisnası, faaliyet ruhsatının yenilediği yani süresinin uzatıldığı tarih itibarıyla sona ermektedir. Bu durumda olan mükelleflerin yenileme tarihi itibarıyla istisna hükümlerinden faydalanması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek 3: Best A.Ş., 01.01.2001 tarihli ve üzerinde yazılı 15 yıl geçerlilik süresi olan alım-satım faaliyet ruhsatına sahiptir. Şirketin faaliyet ruhsatının geçerlilik süresi 01.01.2016 tarihinde sona ermektedir. Şirket bu tarihten önce Bakanlığa başvurarak faaliyet ruhsat süresinin uzatılmasını talep etmiştir. Şirketin faaliyet ruhsat süresi ilgili Bakanlık tarafından 10 yıl uzatılmıştır.

Konuyu örnek üzerinden değerlendirecek olursak; Best A.Ş. tarafından 06.02.2004 tarihi öncesinde faaliyet ruhsatı alınmıştır. İstisna döneminde alınan faaliyet ruhsatının geçerlilik süresi 01.01.2016 tarihinde sona ermektedir. Bu döneme kadar şirketin kurumlar vergisi istisnası devam edecektir. Ancak 01.01.2016 tarihinden sonra bu şirketin hiçbir surette kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir. Verilen örnekte dikkat edileceği üzere 01.01.2001 tarihli ruhsat 01.01.2016 tarihinde süre uzatımı işlemine tabi tutulmuş olup şirkete yeni bir ruhsat verilmemiştir. Her ne kadar şirket istisnanın uygulandığı döneme ait 2001 tarihli faaliyet ruh-

¹² 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

satına sahip olsa da bu tarihli ruhsatın üzerinde yazılı geçerlilik süresinin sonu olan 01.01.2016 tarihinde istisna hakkını kaybetmiştir. Bu durumda olan mükelleflerin cezalı tarhiyata muhatap olmaması için bu tarih itibarıyla elde ettikleri kazançlarını gelir veya kurumlar vergisi yönünden beyan etmeleri gerekmektedir.

2.3- 06.02.2004 Tarihinden Sonra Faaliyet Ruhsatı Alan Mükelleflerin Durumu

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu gereğince 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alan mükelleflerin 31.12.2008 tarihinden sonraki faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar nedeniyle gelir veya kurumlar vergisi istisnasında faydalanmaları mümkün değildir.

3- RİSKLİ MÜKELLEFLERİN TESPİTİNE YÖNELİK ÖNERİ

Makalenin önceki bölümlerinde detaylı bir şekilde açıklandığı üzere, Serbest Bölgelerde alım-satım faaliyetine yönelik elde edilen kazancın gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergilendirilmesi faaliyet ruhsatlarının alındığı tarih veya ruhsatın geçerlilik süresine göre belirlenmektedir. Bu durumda faaliyet ruhsatlarının alınma ve geçerlilik tarihleri hem bölgede faaliyet gösteren mükellefler için hem de mali idare için büyük öneme haizdir.

Bölgede faaliyet gösteren mükellefler açısından gelir veya kurumlar vergisi yönünden cezalı tarhiyata muhatap olunmaması için ruhsatın ihtiva ettiği tarihler dikkate alınarak vergi beyannameleri bu duruma göre düzenlenmelidir.

Diğer yandan muhtemel vergi kayıp kaçığının önlenmesi adına, Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere ait faaliyet ruhsatlarının ihtiva ettiği hususların mali idare tarafından bilinmesi ve oluşan duruma göre önlem alınması önem arz etmektedir. Bu bağlamda Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Analizi Genel Müdürlüğü

veya Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Türkiye' de kurulu Serbest Bölgelerden bilgi talebinde bulunulabilir. Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının türü, ruhsatın alındığı tarih, ruhsat süresinin uzatılıp uzatılmadığı gibi bilgilerin temin edilmesi durumunda mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi yönünden kazanç istisna hakkının bulunup bulunmadığı kolaylıkla tespit edilebilir. Bu tespitle birlikte mükelleflerin vermiş oldukları beyannameler kazanç istisnası yönünden değerlendirilerek gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ortaya konulabilir. Çıkan sonuca göre riskli bulunan mükelleflerden beyannamelerinin düzeltilmesi istenebilir veya incelemeye sevkleri sağlanabilir.

SONUÇ

Serbest bölgeler ve vergi mevzuatı uyarınca 06.02.2004 tarihine kadar serbest bölgelerde alım-satım faaliyetinde bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır. 06.02.2004 tarihinden sonra alım-satım faaliyetine ilişkin ruhsat alan mükelleflerin ise 31.12.2008 tarihinden sonraki dönemlerde bu istisnadan faydalanması mümkün değildir. Ayrıca 06.02.2004 tarihinden önce alım-satım faaliyet ruhsatı almış olanlara ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin alım-satım faaliyetinden elde ettiği kazançların gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergilendirilmesinde faaliyet ruhsatlarının alındığı tarih veya ruhsatların geçerlilik süreleri esas alınmaktadır. Bu durumla birlikte faaliyet ruhsatlarının ihtiva ettiği tarihler hem bölgede faaliyet gösteren mükellefler açısından önemli hem de mali idare açısından önemlidir. Bölgede faaliyet gösteren

mükellefler cezalı tarhiyata maruz kalmamak için gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini ruhsatın ihtiva ettiği tarihleri dikkate alarak düzenlemeleri gerekmektedir. Ayrıca mali idare tarafından Serbest Bölgelerde temin edilen bilgiler ışığında kazanç istisnası yönünden riskli mükelleflerin tespit edilmesi ve bu mükellefler hakkında vergisel önlemlerin alınması mümkündür.

KAYNAKÇA

- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- GENÇYÜREK, L. (2004). “*Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları*”. (<https://www.alo-maliye.com>). Erişim tarihi: 19 Eylül 2020.
- 5810 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6772 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviği ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- <https://ticaret.gov.tr/>
- <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>