

SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Erhan GÜMÜŞ^(*)

Özet: Serbest bölgeler, ilk zamanlardan günümüze kadar amaçları, şekil ve özellikleri bakımından ve kuruldukları ülkelerin yapılarına göre çeşitli aşamalardan geçmiştir. Serbest bölgeler etkin bir şekilde kullanıldıkları takdirde ülkelerin ekonomilerine önemli katkılar yapabilmektedir. Günümüzde serbest bölgeler, hem gelişmekte olan ülkelerde hem de gelişmiş ülkelerde yaygın bir kullanım alanı bulmuştur.

Bu çalışmanın amacı, serbest bölgelerin genel amaç ve özellikleri belirterek, serbest bölgelerin ülke ekonomilerindeki olumlu ve olumsuz etkilerinin açıklanması ve 5084 sayılı Kanun sonrasında serbest bölgelerde vergi uygulamalarının incelenmesidir.

Anahtar Kelimeler: Serbest bölgeler, vergi uygulamaları, kurumlar vergisi, gelir vergisi, katma değer vergisi.

Abstract: The tax-free regions, from in the past to today have passed various stages according to the structure of countries which established the tax free regions and the aims, forms and features of the tax free regions. If the tax free regions have been used effectively. They could contribute important to the country's economy. Nowadays, the tax free regions find a widespread use area for both developing countries and developed countries.

The objective of this article is to determine the general aim and properties of the tax free regions. Also in this study, it is stated the positive and negative effects of the tax free regions in country's economy. After 5084 code was acted, tax applications are investigated in the tax free regions.

Keywords: Tax free regions, tax applications, corporate tax, individual income tax, value added tax.

I. Giriş

Küresel ekonomik yapılanma içerisinde, serbest bölgeler mal ve sermayenin dolaşımından daha fazla pay almak için geliştirilmiş alternatif bir oluşumdur. Ülkemizde, serbest bölgeler 1985 yılında kabul edilen 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu** ile yürürlüğe girmiştir.

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 halinde, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir.

5084 sayılı Kanun*** ile yapılan düzenleme sonrasında, serbest bölgelerde 1985 yılından bu yana vergileme dışında tutulan faaliyetlerden elde edilen gelirler vergileme kapsamına alınmıştır. Ancak, serbest bölgelerde

^(*) Arş.Gör. Osmangazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü

faaliyette bulunan mükelleflerin kazanılmış haklarının korunması amacıyla bir geçiş düzenlemesine de yer verilmiştir.

II. Serbest Bölgelerin Tanımı, Amaçları ve Özellikleri

Serbest bölgeler, bir ülkenin egemenlik sınırları içinde bulunmakla birlikte, o ülkenin gümrük sınırları dışında yer alan, değişik amaçlarla kurulabilen ve bu amaçlara hizmet eden sınai ve ticari faaliyetler açısından ülkenin diğer bölgelerine göre daha çok teşvik gören, sınırları belirlenmiş ve sıkı bir şekilde korunan bölgelerdir (Ebiri, 2000: 45).

Bu tanım çerçevesinde serbest bölge; ülkenin gümrük alanından ayrıldığı, malların ve hizmetlerin gümrük işlemlerine tabi tutulmadan ithal edildiği, depolanabilir ve yeniden ihraç edilebilir duruma geldiği bir alan anlaşılmaktadır (Thoman, 1956: 6).

Serbest bölgelerin kuruluş amaçları şu şekilde sıralanabilir (Ebiçlioğlu, 1999: 109):

- İhracat hedefli yatırım ve üretimi artırmak,
- Yabancı sermaye ve teknoloji transferinin bu bölgeye gelişini hızlandırmak,
- Yeni istihdam imkanları yaratmak,
- Ülke ekonomisi için gerekli girdileri uygun koşullarla, ucuz ve düzenli olarak elde etmek,
- Dış ticaret ve finansman kullanım imkanlarını artırmak,
- Dış göçü düşürmek ve böylece işgücünü dengelemektir (Free Trade Zones and Free Trade Agreement, 2000: 1).

Yukarıda sayılan amaçlarını gerçekleştirmek üzere serbest bölgelere vergisel ve diğer teşvikler ile bazı işlem kolaylıkları sağlanır (Puccinelli, 2003: 16).

Serbest bölgeler ihracatı artırmanın teşvik yöntemlerinden biridir. Serbest Bölgelerde ihraç edilen malların avantajı, yurt içinden ihraç edilen mallara oranla maliyetlerinin daha düşük olmasından kaynaklanmaktadır.

Serbest bölgelerin kuruluş amaçlarından hangisinin ya da hangilerinin temel nitelik taşıdığını belirlemek oldukça güçtür. Çünkü, her ülkenin bu konudaki sıralaması farklı olabileceği gibi, bazı özel amaçlarda söz konusu olabilir. Genellikle serbest bölgeler, ev sahibi ülkenin dış pazarlara açılmasını, döviz kazancını ve istihdam hacmini artırma özellikleri ile ön plana çıkmaktadırlar (Erdoğan, 1985: 35).

Serbest bölgelerin kendi gelirleri ile geçinebilecek yapıda olması, ülkenin politik ve ekonomik istikrarı ve serbest bölgelerin dünya pazarları ile olan bağlantıları bu bölgelerin başarısını etkilemektedir (Erkan ve Tatlıdil, 1990: 40).

Serbest bölgeler; bir işletmenin çeşitli ithalat ve ihracat sınırlamalarına tabi olmadan, dünya pazarlarında etkin rekabete girebilmesine olanak sağlayan

endüstriyel park ve transit yükleme merkezi olarak da adlandırılabilir (Kökver, 2002: 48).

Serbest bölgelerin kapsamına; serbest bölgelerin kurulması, yerinin ve sınırlarının belirlenmesi, yönetimi, faaliyet alanları, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin inşası ile ilgili konular girer (Ergül, 2003: 97). Serbest bölgelerin faaliyet konuları; üretim, alım-satım, montaj-demontaj, bakım-onarım, bankacılık, sigortacılık, finansal kiralama, depo işletmeciliği, işyeri kiralama ve diğer konulardır (www.foreigntrade.gov.tr/sb/Atinterd.htm, 22.10.2005).

Serbest bölgeler kuruluş amaçlarına ve ülke şartlarına göre farklı özellikler göstermekle birlikte, serbest bölgelerin genel özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Karakuzey, 2003: 3):

- Serbest bölgeler, gümrük hattı dışında sayılmakla beraber, siyasi yönden bağımsız değildirler,
- Serbest bölgelerin yer sınırları belirlenmiştir,
- Serbest bölge kurulduğu şehir veya bölgenin bir kısmını kapsar,
- Serbest bölgelerde ikamet ve konaklama yapılamaz,
- Serbest bölgeler, resmi ya da özel kuruluşlar tarafından işletilebilmektedir,
- Serbest bölgeler çeşitli ticari faaliyetlerin yoğunlaştığı ve odaklaştığı yerlerdir,
- Serbest bölgelerde bütün parasal işlemler konvertibl dövizlerle yapılmaktadır.

III. Serbest Bölgelerin Türleri ve Kuruluş Biçimleri

Serbest bölgeler buldukları ülkenin ekonomik yapısına ve kuruluş amaçlarına göre; serbest ticaret bölgeleri, serbest üretim bölgeleri, ikiz fabrikalar, serbest limanlar, yatırım bölgeleri, serbest bankacılık alanları ya da kıyı bankacılığı gibi çeşitli isimler alabilirler. Gelişmiş ülkelerde serbest bölgeler daha çok serbest liman şeklinde iken, gelişmekte olan ülkelerde ise daha çok üretim, ticaret ve depolama şeklindedir.

Bu serbest bölgeler de, kuruluş biçimleri itibariyle dört şekilde olabilirler:

a) Arazi ve altyapı finansmanı Devlet tarafından karşılanan, üst yapısı yatırımcı kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen, işletmesi ise özel sektöre verilen serbest bölgeler (Antalya, Mersin),

b) Devlet tarafından sağlanan arazi üzerinde, özel sektör tarafından kurulup işletilen ve üst yapısı tesislerini yatırımcı kullanıcıların gerçekleştirdiği serbest bölgeler (Ege, Trabzon, Adana-Yumurtalık),

c) Arazisi, altyapı ve üstyapısı Devlet tarafından sağlanan ve kamu tarafından işletilen serbest bölgeler (Atatürk Havalimanı),

d) Arazi, altyapı finansmanı özel sektör tarafından sağlanan, üstyapısı yatırımcı kullanıcılar tarafından gerçekleştirilen ve işletmesi özel sektöre verilen

serbest bölgeler (İstanbul-Trakya, İstanbul-Deri ve Endüstri, Avrupa, Kayseri, Gaziantep, Menemen, Mardin).

IV. Serbest Bölgelerin Ülke Ekonomisine Etkileri

Serbest bölgelerin ülke ekonomisine bir takım olumlu ve olumsuz etkileri bulunmaktadır.

A. Serbest Bölgelerin Olumlu Etkileri

Serbest bölgeler kuruluş amaçlarını gerçekleştirdikleri takdirde ülke ekonomisine bir takım olumlu katkılarda bulunurlar. Serbest bölgelerin ülke ekonomisine olumlu katkıları şu şekildedir;

- Uygun rekabet koşulları yaratır: İthal girdi kullanarak üretim yapan yerli firmaların, gümrük vergisi ödemediği dünya fiyatlarından girdi sağlaması, yurt dışındaki rakipleri ile aynı şartlarda üretim yapmasını sağlar (www.gasbas.com/nedir.htm, 25.10.2005),

- Sağlanan kolaylıklar nedeniyle ülkenin ihracat imkanları ve döviz girdisi artar (Gölgeli, 2003, 1),

- Dağıtım merkezi olma işlevi çerçevesinde, yurt dışından getirilen malların daha sonra yine yurt dışına satılarak ülkenin dünya ticaretinden aldığı payın artması imkanı yaratılır,

- Üretim maliyetlerinin azaltılması: Üretim yapan firmalar kullandıkları ithal girdilerde kesinti olması durumunda güçlükle karşılaşmamak ya da fiyatı uygun olduğu için dış pazarlardan satın aldıkları büyük miktardaki girdileri, serbest bölgelere getirip ve daha sonra buradan küçük partiler halinde ülkeye ithal ederek, depolama ve gümrük vergisi giderlerini azaltabilirler, böylece firmalar hem üretim maliyetlerini düşürmüş hem de girdi sağlamada olası gecikmeleri önlemiş olurlar.

Ayrıca yatırım malları ithalatından sağlanan kolaylıklar da üretim maliyetlerinin azalması ve üretim miktarının artmasını sağlar. Hem ülke içinde hem de serbest bölgelerde ucuz maliyetlerle gerçekleştirilen üretimin artması ve bunların dış piyasalarda satılması durumunda ekonomiye olumlu etkiler yapacaktır.

- Serbest bölgelerde yapılacak yatırımlar sonucunda yaratılan yeni istihdam olanakları iş gücü talebini artıracak, işsizliği azaltıcı yönde ekonomiye katkıda bulunacaktır (Kırcı, 2001: 47). Bu doğrudan istihdamı artırıcı etkinin yanında, bölgedeki diğer üretim ve ticari faaliyetlerde yaratacağı etki ile de dolaylı olarak istihdamın artmasını sağlayacaktır.

- Üretim faaliyetlerinde kullanılmak üzere, ülke içinden alınan hammadde, yarı işlenmiş ve mamul mallar nedeniyle ülke içi üretimin artmasına katkı sağlar.

- Yabancı sermayeli firmalar düşük maliyetli üretim ve sağlanan diğer avantajlar sonucu karlılığın daha yüksek olması nedeniyle serbest bölgelerde daha kolay yatırım yaparlar. Böylece ülkeye yeni teknolojilerin girmesi hızlanır ve yeni teknolojilerin girmesi ile de ekonomi canlanır.

- Serbest bölgeler ülkede uygulanması düşünülen yeni ticaret ve ekonomi politikaları için deneme alanı olarak kullanılabilirler.

B. Serbest Bölgelerin Olumsuz Etkileri

Serbest bölgelerin ülke ekonomisine olumlu etkileri olduğu gibi olumsuz etkileri de olabilmektedir. Bu etkiler şöyledir:

- Serbest bölgelerin kuruluşu için yapılan harcamalar büyük boyutlara ulaştığı için, bölgenin uluslararası düzeyde etkinlik kazanmaması durumunda ülke önemli ölçüde kaynak israfına uğrayacaktır,

- Serbest bölgeler (özellikle gelişmiş ülkelerde) üretim açısından ucuz olan girdileri kullanmayı tercih ettikleri için, serbest bölgelere sağlanan kolaylıklar ileride ihraç edilmek amacıyla da olsa ithalatı cazip hale getirebilmektedir (İlbeyi, 1995: 18),

- Serbest bölgelerde üretim yapan yabancı firmalar, ülkenin üretim girdilerini kullanarak, yerli firmalar ile aynı ürünleri üretmeleri halinde yerli firmaların rekabet şansını olumsuz yönde etkileyebilmektedirler. Böyle bir durumda ülke, ihracatını artırmak isterken, serbest bölgeler aracılığıyla elindeki dış pazarları da diğer şirketlere kaptırabilir (Fidan, 1996: 36),

- Diğer bir olumsuz etki ise, serbest bölgelerde kaçakçılık ve benzeri faaliyetler için uygulanabilir bir ortam oluşabileceği ihtimalidir. Bu nedenle bu bölgelerde, sıkı bir denetim sisteminin uygulanması zorunludur.

Ülkemizde ise, serbest bölgelerde kurulu bulunan firmaların % 81'i üretim dışında kalan alım-satım, depo işletmeciliği, bankacılık vb. ile uğraşmaktadır. Serbest bölgelerden çıkan malların % 61 i Türkiye'ye gönderilmektedir. Bu rakamlar ülkemizde bulunan serbest bölgelerin ihracat için yatırım ve üretimi artırma, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma ve ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etme fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirmediklerini ortaya koymaktadır (Gençyürek, 2005: 2).

V. Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları

A. Gelir ve Kurumlar Vergisi

Serbest bölgelerin ülke ekonomisi açısından taşıdıkları büyük önem nedeniyle gerçek ve tüzel kişilerin bu bölgelerde faaliyette bulunmalarını özendirmek amacıyla,

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun değişmeden önceki 6. maddesinde; söz konusu bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı, ayrıca bu bölgelerde elde edilen kazançların Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre belgelendirilmesi halinde gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağı hüküm altına alınmıştı. Söz konusu kazançların gelir ve kurumlar vergisinden muaf olabilmesi için;

- Serbest bölgenin resmen açılmış olması,

- Kazancın serbest bölge sınırları içinde yapılan faaliyetler sonucu elde edilmesi,

- Hem yerli hem de yabancı gerçek ve tüzel kişiler tarafından Dış Ticaret Müsteşarlığı'ndan serbest bölgelerde faaliyette bulunma ruhsatının alınması,

- Mal ve hizmet bedelinin döviz ile ödenmiş olması ve bu dövizlerin Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre belgelendirilmesi

gerekmektedir. Aksi durumda bu şartları taşımayan kazanç ve iratların, Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde hüküm altına alınmış olan gelir ve kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün değildi. Bu şartları taşıyan gerçek kişilerin elde etmiş oldukları kazançlar gelir vergisinden, tüzel kişilerin kazançları ise kurumlar vergisinden muaf tutulmaktaydı (Tekin, 2004: 136).

Serbest Bölgeler Kanunu md. 6 ile getirilen vergisel teşvikler nedeniyle serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin elde etmiş oldukları kazançların vergiye tabi olmaması buna karşılık bu mükelleflerin faaliyetlerinin bu bölge için sınırlanmayarak ülke içinde de faaliyette bulunabilmeleri, ülke içinde aynı alanlarda faaliyette bulunan mükellefler açısından haksız rekabet durumunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Tekin, 2004: 136).

Serbest Bölgeler Kanunu md. 6 ile bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere tanınan vergisel teşviklerin, zamanla ülke içinde vergiye tabi kazançların muvazaalı işlemler ile bu bölgelere aktarılması için kullanılabilir hale gelmek suretiyle amacından uzaklaşmış olması nedeniyle, 5084 sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda bazı değişiklikler yapılmıştır.

5084 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce faaliyet ruhsatı almış olmak koşuluyla serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişiler 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu md. 6'ya göre, gelir veya kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. 5084 sayılı Kanun ile bu muafiyet kaldırılarak, kanunun yayımlandığı tarihten itibaren serbest bölgelerde faaliyete başlayacak olan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri bu vergilerin mükellefi olacaklardır.

Ancak, maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Yani, 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyete başlayan mükellefler ile bu tarih itibariyle faaliyet ruhsatlarının süresi devam eden mükelleflerin, bu sürenin sonundan itibaren elde edeceği kazançları gelir veya kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan firmalara sağlanan vergisel teşvikler Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık

vergilendirme dönemi sonuna kadar devam edecektir. AB'ye tam üyelik sonrası serbest bölgelere tanınan vergisel teşvikler ortadan kalkacak ve bu bölgelerde yer alan firmalar gelir ve kurumlar vergisi açısından serbest bölge dışında yer alan diğer firmalarla yürürlükte bulunan aynı yasal hükümlere tabi olacaklardır.

5084 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile 3218 sayılı Kanun'a eklenen geçici md. 3 ile kazanılmış hakların korunması amacıyla, 06.02.2004 tarihinden itibaren ruhsat almış mükelleflerin vergi yüklerinde değişiklik öncesine göre olumsuzluk olmayacak şekilde belirli sürelerle kazanç istisnası, ücretlilere stopaj istisnası ve bu bölgelerdeki işlemlere ait çeşitli vergi, resim ve harç istisnaları düzenlenmiştir (Kırıktaş, 2004: 157).

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlarla sınırlıdır. Serbest bölgelerde faaliyet göstermekle birlikte, serbest bölge dışında elde etmiş oldukları kazançları istisna kapsamında değerlendirilmemektedir. Ayrıca, serbest bölgede elde edilmiş olsa bile faiz, repo vb. faaliyet dışı gelirlerin istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Bununla beraber, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir (Kırıktaş, 2004: 157).

06.02.2004 tarihinden itibaren faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihi itibarıyla henüz faaliyet ruhsatı almamış mükelleflerin geçici md. 3'deki istisnalardan yararlanmaları mümkün değildir.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetler zararlı sonuçlansa bile, bu zararlar, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilemeyecek ve bir sonraki yıla da devredilemeyecektir.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 06.02.2004 tarihinden sonra GVK md. 94 ve KVK md. 24'ün kapsamına giren ödemeler üzerinden tevkif ettikleri vergileri, bağlı buldukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirerek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.

Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici md. 3'ün ikinci fıkrasına göre, serbest bölgelerde imalat faaliyetiyle uğraşan mükelleflerin, serbest bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olacaktır. İstisna uygulamasından yararlanabilmek için faaliyet ruhsatının alınış tarihi önemli değildir. Aynı şekilde, istisna imal edilen ürünlerin yurt içine veya yurt dışına satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi amacıyla, bu istisnadan yararlanacak mükelleflerden imalat faaliyetinde bulduklarını belgelemeleri gerekebilir.

İstisna, imal edilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlara yönelik olduğu için, tamamen fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Ancak, imalat sürecinin bir safhasında ürüne ilişkin bir takım tali işlemlerin fason olarak yaptırılması istisna uygulamasını etkilemeyecektir (Baş, 2004: 107).

5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, 06.02.2004 tarihi itibariyle faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır.

Serbest bölgelerde istihdam edilen personelin serbest bölgeler dışında da çalıştırılması durumunda, sadece serbest bölgeler içinde çalıştırılan süreye karşılık gelen kısmı gelir vergisinden müstesna olacaktır. Serbest bölgeler dışında çalıştırılan süreye karşılık gelen ücretler için istisna uygulanmayacaktır ve personelin işe alınma tarihinin de ücretlerde gelir vergisi istisnası uygulaması bakımından bir önemi bulunmamaktadır (Baş, 2004: 105).

Ücret istisnası, 06.02.2004 tarihi itibariyle faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödenecek ücretlere uygulanacaktır. 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat alan mükelleflerin çalıştırdıkları personel ile ilgili ücretlerin istisna uygulamasından yararlanabilmesi mümkün değildir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin 06.02.2004 tarihi itibariyle alınmış faaliyet ruhsatlarının süresi 31.12.2008 tarihinden önce bitiyor ise istisna uygulaması bu sürenin bitiş tarihidir, eğer mükelleflerin ruhsatlarında yer alan süre 31.12.2008 tarihinden sonra bitiyor ise istisna 31.12.2008 tarihine kadar uygulanacaktır.

B. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 5035 sayılı Kanunla^(*) değiştirilen md. 16/1-c'ye göre, Gümrük Kanunu'ndaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar KDV'den istisna edilmiştir. KDV Kanunu'nun md. 16/1-c'deki istisna hükmü, serbest bölgelerde yapılan mal teslimlerini kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Serbest bölgelerde gerçekleştirilen mal teslimleri katma değer vergisinden istisnadır.

Yine KDVK'nun 5035 sayılı kanunla değişik md. 17/4-ı ile de, serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Serbest bölgelerde gerçekleştirilen mal teslimi ve hizmet ifalarına yönelik bu istisnalar kısmi istisna kapsamına girmektedir. KDVK md. 30'un (a) bendinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış belgelerinde gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, mükellefin vergiye

^(*) 02.01.2004 tarih ve 25334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, serbest bölgelerde yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler indirim ve iade konusu yapılamayacak ve gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır (Yurttutan, 2004: 96).

KDVK md. 11'in (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming (uluslararası dolaşım) anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming (dolaşım) hizmetlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

KDVK md. 12'de ise, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye gitmesi ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepasına konulması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.

Serbest Bölgeler Kanunu md. 8'e göre, serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Bu hükme göre, serbest bölgelerden Türkiye'ye mal gönderilmesi ithalat hükümlerine tabidir. KDVK md. 1'e göre, her türlü mal ve hizmet ithali, verginin konusunu oluşturan işlemlerden biri olarak sayılmıştır. Buna göre, serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılacak mal teslim ve hizmet ifaları KDV'ne tabidir.

Serbest bölgeye ihraç edilen malların tekrar yurda ithal edilmesinde malın menşei Türkiye olduğundan, gümrük vergisi yükümlülüğü yoktur. Ancak, serbest bölgeye ihraç edilen malların bölgedeki alıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı durumunda, işlem ithalat işlemi kapsamında katma değer vergisine tabi olacak ve ithal işlemi nedeniyle ödenmesi gereken verginin ithalatı gerçekleştirenler tarafından ilgili gümrük idaresine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir (Yurttutan, 2004: 98).

Serbest bölgeler ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasındaki dış ticaret işlemlerinin KDV açısından ithalat ve ihracat olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir.

Serbest bölgelerden, diğer ülkeler ve serbest bölgelere yapılan mal ihracatı KDVK md. 16/1-c'ye göre serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar olarak KDV'den istisna olacaktır. Serbest bölgelerden diğer ülkelere ve serbest bölgelere verilen hizmetler ise KDVK md. 17/4-ı'ya göre serbest bölgelerde verilen hizmetler olarak değerlendirilmesi ve aynı madde hükmüne göre istisna olması gerekmektedir (Yurttutan, 2004: 98).

C. Özel Tüketim Vergisi

ÖTVK md. 5'e göre, Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlar sağlandığı takdirde ÖTV'den istisnadır. Bu şartlar:

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder,

b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır.

Bu hükme göre, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ÖTV'den istisnadır. Ayrıca yapılan bu teslimler ihracat olarak kabul edilmekte, ÖTVK md. 5/2'ye göre varsa yüklenilen ÖTV'ler ihracatçıya iade edilmektedir (Bektaş, 2002: 29).

Serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer bölgelerine mal gönderilmesi ya da serbest bölgelerden yapılan alışlar ithalat sayılmaktadır. Bu nedenle, serbest bölgelerdeki satıcılar tarafından Türkiye'deki bir firmaya ÖTV'nin konusuna giren bir mal satışı veya bölgeye ihraç edilen ÖTV'ye tabi malların satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı ithalat kapsamında olduğundan ÖTV'ye tabidir.

ÖTVK md. 7/7'ye göre; transit, aktarma, gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandığı mal teslimleri ÖTV'den istisnadır. Bu hükme göre, serbest bölge içindeki mal teslimleri ÖTV'ye tabi değildir. Bu madde hükmüne göre, serbest bölgelerden yurt içine giren mallar için ithalat, yurt içinden serbest bölgeye gönderilen mallar için ise ihracat rejimine göre ÖTV uygulaması devam edecektir.

D. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

5084 sayılı Kanun öncesi, Serbest Bölgeler Kanunu md. 6'da yer alan, "vergi resim ve harç mükellefiyetlerine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmamasına" ilişkin hükme göre, serbest bölgelerde yapılan işlemlere ilişkin Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi uygulanmamakta idi. 5084 Sayılı Kanun ile söz konusu hüküm kaldırıldığından, 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyete başlayacak mükelleflerin Gider Vergileri Kanunu'nun konusuna giren işlemleri üzerinden Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi hesaplanması gerekecektir (Kaya, 2004: 3).

Diğer taraftan, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarının süresi devam eden mükelleflerin 31.12.2008 tarihine kadar yapacakları işlemler Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'ne tabi olmayacaktır.

E. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu md. 3'e göre, motorlu taşıtlar vergisinin konusuna giren taşıtların yurt içinde veya yurt dışında kullanılması ayırımı yapılmaksızın, Türkiye'de bulunan trafik, liman veya belediye ve Ulaştırma Bakanlığı sivil hava araçları siciline kayıtlı taşıtlardır. Bu sicillere kayıtlı taşıtlar MTV'ne tabi tutulduğu için Serbest Bölgeler Kanunu geçici md.

3'ün birinci fıkrasının (c) bendi hükmünün MTV bakımından geçerliliği bulunmamaktadır (Baş, 2004: 106).

F. Damga Vergisi ve Harç İstisnası

5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanun'a eklenen geçici md. 3'de, 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak için ruhsat almış mükelleflerin, serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler ve düzenleyecekleri kâğıtlar 31.12.2008 tarihine kadar damga vergisi ve harçlardan istisnadır. Mükelleflere sağlanan bu vergisel teşvik 31.12.2008 tarihinden itibaren kaldırılacaktır.

G. Gümrük Vergisi

Serbest Bölgeler Kanunu md. 6'da, serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz, hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, serbest bölgelerde gümrük vergisi mevzuatı uygulanmayacaktır.

VI. Değerlendirme ve Sonuç

3218 Sayılı Kanun md. 6'da, 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 belgelendirilmesi halinde, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilere sınırsız ve süresiz olarak tanınan vergisel teşvikler, aynı konularda ülke içinde faaliyette bulunan mükellefler açısından haksız rekabetin ortaya çıkmasına ve transfer fiyatlaması yoluyla ülke içinde vergiye tabi kazançların bölgeye kaydırılmasına neden olmaktadır.

Bu nedenle, 3218 sayılı Kanun'un 6. maddesi 06.02.2004 tarihinde kabul edilen 5084 sayılı Kanun ile değiştirilmiş ve kanuna geçici md. 3 eklenmiştir. 5084 sayılı Kanun ile serbest bölgeler sağlanan vergisel avantajlar ile ilgili değişiklikler yapılarak, serbest bölgelerde Türk Vergi Kanunlarının uygulanmasına imkân sağlanmıştır.

5084 sayılı Kanun ile serbest bölgelerde uygulanacak vergisel teşviklere ilişkin olarak 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu md. 6'da yapılan değişiklik ile madde metninde daha önce yer alan "vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmamasına" ilişkin hüküm ile "Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yörelerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre belgelendirilmesi halinde de gelir ve kurumlar vergisinden muafır" hükmü madde metninden çıkarılmıştır. Buna göre, serbest bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine ilişkin mevzuat

hükümleri, 5084 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayacak, ancak gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine ilişkin mevzuat hükümleri yine uygulanmayacaktır.

Serbest Bölgelerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak yapılan değişikliklerin bu bölgelerde halen faaliyette bulunan işletmeleri olumsuz olarak etkilememesi için Kanuna eklenen geçici bir madde ile var olan avantajların bir süre daha devam etmesi sağlanmıştır. 5084 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici md. 3'ün (a) bendine göre, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış olan gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazançlarının faaliyet ruhsatlarında yer alan süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden istisna olduğu ve serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlarında, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak amacıyla kurulmuş olan serbest bölgelerde elde edilen kazançlar üzerinden gelir ve kurumlar vergisi ile bu bölgelerde çalışan işçilerin ücretleri üzerinden gelir vergisi alınmıyordu. Serbest bölgelerdeki toplam ihracatın yaklaşık olarak yüzde 73'ünün Türkiye'ye yapılması ve serbest bölgelere sağlanan vergi avantajlarının Türk Vergi Sistemine zarar vermeye başlaması ve serbest bölgeler dışında faaliyette bulunan şirketler açısından haksız rekabetin ortaya çıkması nedeniyle serbest bölgeler ile ilgili yeni bir düzenleme yapılmıştır.

06.02.2004 tarihinde yayımlanan 5084 sayılı Kanun ile, Serbest Bölgeler Kanunu m. 6 değiştirilerek Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere sağlanan vergi teşviklerine son verilmiş, kanuna eklenen geçici maddeler ile de var olan vergi avantajlarının belli bir süre için korunması sağlanmıştır.

Yapılan düzenleme ile Serbest Bölgelerin gümrük sınırları dışında kaldığı ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ifade edilmiştir. Kanuna göre 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyette bulunacak olan işletmelerin vergi avantajlarından yararlanmaları mümkün değildir.

Ülkemizde bulunan Serbest Bölgelerin ihracat için yatırım ve üretimi artırma, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma ve ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde sağlama fonksiyonlarını istenilen şekilde yerine getiremedikleri görülmektedir. Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tâbi olmamaları ve aynı zamanda bu mükelleflerin serbest bölgelerden Türkiye'ye doğru herhangi bir sınırlama olmaksızın faaliyette bulunabilmeleri, aynı alanlarda serbest bölgeler dışında çalışan mükellefler açısından haksız rekabete yol açmaktadır. Bu nedenle serbest bölgelerde haksız rekabet ortamının yol

açtığı olumsuz etkilerin ortadan kaldırılması ve Avrupa Birliği mevzuatına uyum çalışmaları çerçevesinde yeni düzenleme yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

* Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü.

** 15.6.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*** 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

Kaynaklar

- Baş, Seyit Ahmet (Haziran 2004); “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları”, Vergi Dünyası, 274, 102-107.
- Bektaş, Erol (Ağustos 2002); “Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, Vergi Dünyası, 252, 28-30.
- Ebiçlioğlu, Fatih Kemal (Aralık 1999); “Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlar”, Vergi Dünyası, 220, 109-113.
- Ebiri, Kevser Altay (Haziran-Temmuz 2000); “Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (1)”, Vergi Raporu, 47, 45-51.
- Erdoğan, Engin (1985); Serbest Bölgeler ve Türkiye’de Bir Model Önerisi, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No: 30, Eskişehir.
- Ergül, Nuray (Nisan 2003); Türkiye İçin Serbest Bölgelerin Önemi”, Vergi Sorunları, 175, 95-105.
- Erkan, Hüsnü, Tatlıdil, Rezan(1990); Serbest Bölgelerde Uygulanacak Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi, TOBB Yayınları, Ankara.
- Fidan, Mehmet (1996); İktisadi, Hukuki ve Mali Yapısıyla Türkiye’de Serbest Bölgeler ve Kalkınmadaki Yeri, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa.
- Gençyürek, Levent (Temmuz 2005); “Serbest Bölgeler Gerçeği”, www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolgeler_gercegi.htm.
- Gölgeli, Bülent (2003); Serbest Bölgeler ve Vergisel Boyutları, http://www.alomaliye.com/bulent_golgel_serbest_bolgeler.htm.
- İlbeyi, Saruhan Özerk (1995); Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgeler ve Uygulanan Teşvikler, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa.
- Karakuzey, Mustafa (2003); Serbest Bölgeler ve İlgili Mevzuat, Promete Gümrük Müşavirliği Yayını, İstanbul.
- Kaya, Mehmet (Nisan 2004); “5084 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları”, Vergide Gündem, http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=19.

- Kırcı, Altan Süreyya (2001); Serbest Bölgeler ve Türkiye Ekonomisine Katkıları, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa.
- Kırıktaş, İlhan (Ekim 2004); “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar”, Vergi Dünyası, 278, 150-170.
- Kökver, Muzaffer (Temmuz 2002); “Serbest Bölgelerle İlgili Bir Kısım Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Vergi Dünyası, 251, 48-54.
- Puccinelli, Dennis (2003); Foreign Trade Zones, Export America.
- Tekin, Cem (Nisan 2004); “5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler-I”, Yaklaşım, 136, 135-137.
- Thoman R (1956); Free Ports and Foreign Trade, Cornell Maritime Press, Cambridge.
- Yurttutan, Beytullah (Haziran 2004); “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, Vergi Sorunları, 189, 95-100.
- Free Trade Zones and Free Trade Agreements (2000);
www.local.attac.org/13/documents/2F_enPDF.
www.foreigntrade.gov.tr
www.gasbas.com/nedir.htm