

Serbest bölgelerde istihdam edilen personeller için ek SGK prim riski

Dr. Hakkı Demirci

1. Giriş

Bilindiği üzere serbest bölgeler; ülke sınırları içinde olmakla beraber gümrük bölgesi dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin bazılarının uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, içinde faaliyet gösteren işletmeler için daha geniş teşvik ve avantajların sağlandığı, ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak ayrı kabul edilen yerler olarak tanımlanabilmektedir.

Birçok gelişmekte olan ülkede olduğu gibi ülkemizde de serbest bölgelerin kuruluş amacı uluslararası ticaret ve yatırım olanaklarından daha etkin yararlanmak ve ilave istihdam alanları oluşturmaktır. Bu nedenle serbest bölge kullanıcılarına faaliyetlerinde rekabet üstünlüğü yaratacak başta vergi olmak üzere birçok konuda avantaj sağlanmıştır. Serbest bölgede istihdam edilen personelin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesi, bu avantajların en önemlilerinden biridir. Söz konusu gelir vergisi istisnasına ilişkin hükümlere, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde yer verilmiştir.

24.02.2017 tarihinde yürürlüğe giren 6772 sayılı Kanun ile söz konusu teşvikin nasıl uygulanacağı ve bahse konu teşviktan işverenin faydalanacağı hususu açıklığa kavuşturulmuştur¹. Ancak işverenlere sağlanan bu teşvik tutarlarının çalışanlara yansıtılması halinde SGK primine esas kazanca dahil edilip edilmeyecekleri henüz açıklığa kavuşturulmamış ve ilerde yapılabilecek denetimlerde de önemli bir sorunsal alan olarak görülmektedir.

Bu yazımızda; serbest bölgelerde istihdam edilen personel için sağlanan gelir vergisi stopaj teşvikinin çalışanlara yansıtılması halinde SGK primine tabi olup olmayacağı ile ödeme dönemlerine göre bildirimlerinin nasıl yapılacağı hususunda oluşan tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır.

2. Yasal dayanak

2.1 Serbest bölgeler yönünden

6772 sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 7’nci maddesiyle 3218 sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu”nun² geçici 3’üncü maddesinin (b) bendi; “Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden

¹ Burcu Pulular, Vergide Gündem, 2017/5.

² 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu için bkznz. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3218.pdf>;
erişim:26.05.2019

vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir” şeklinde değiştirilmiştir³.

2.2 Sosyal güvenlik mevzuatı yönünden

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortaları Kanunu'nun 80'inci maddesinin birinci fıkrasında; “5510/4'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların prime esas kazançları aşağıdaki şekilde belirlenir:

a) Prime esas kazançların hesabında;

- 1) Hak edilen ücretlerin,
- 2) Prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların,
- 3) İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yukarıdaki (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin,

brüt toplamı esas alınır.

b) Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin %30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz.

c) (b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazançta tabi tutulur. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar bu Kanunun uygulanmasında dikkate alınmaz.” hükmü yer almaktadır.

3. İade edilen tutarların SGK prim matrahına ilavesi

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerden FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin (FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesine ilişkin ön şartın biten yılın sonu itibarıyla mi, içinde bulunulan yılın sonu itibarıyla mi gerçekleştiği ayrıca değerlendirilmek üzere) istihdam edilen personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indiriminin uygulanmasından sonra hesaplanan gelir vergisinin terkininden

³ Uygulama detayları 1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği 12/03/2009 tarihli RG'de yayımlanmıştır. Ayrıca bkznz. <https://www.gib.gov.tr/node/87909>, erişim:26.05.2019.

kaynaklanan ve teşvik niteliğinde işverenlere iade edilen tutarların, sigortalılara nakden ödenmesiyle birlikte söz konusu ödemenin vergi niteliğini yitirdiği, sigortalının gelirinde artış sağlayan ilave bir (ücret dışı) ödeme olduğu dikkate alındığında, 5510 sayılı Kanun'un 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendi ile (c) bendi kapsamında brüt ücretlere de yansıtılarak sigortalı primine esas kazançta tabi tutulması gerekmektedir.

4. İade edilen tutardan yapılan SGK kesintileri mükerrerlik taşıyor mu?

Bilindiği üzere SGK primleri brüt ücret üzerinden hesaplanmaktadır. Yararlanılan gelir vergisi stopaj teşvikini çalışanlarına aktaran mükellefler için; net veya brüt ücret esaslı ile ödemelerine bakılmaksızın ek bir maliyet ortaya çıkmaktadır. SGK uygulamasında çalışanlara iade edilen tutarlar "**yeni bir gelir**" olarak kabul edilmekte ve dolayısıyla mükerrer prim uygulanan matrah olarak değerlendirilmemektedir.

5. SGK bildirimleri nasıl ve ne zaman yapılacaktır?

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerden FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin bu teşvikten yararlanmaları mümkün olduğundan; bu tutarı, iadeyi beklemeden avans olarak çalışanlarına yıl içinde ödeyen mükelleflerin ödemede buldukları ay için tanzim edecekleri SGK aylık prim ve hizmet bildirelerine (APHB), yıl sonunda toplu olarak yararlandıracak mükelleflerin de son ay APHB'ne ilave ederek SGK'ya beyan etmeleri gerekmektedir.

6. Sonuç

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren ve gelir vergisi stopaj teşvikine hak kazanan şirketlerin çalışanlarına yansıttıkları bu ödemeler üzerinden SGK primi tahakkuk ettirmeleri ve bu tutarları APHB ile SGK'ya bildirmeleri gerekmektedir. Bu şekilde hareket etmeyen işverenler yönünden maruz kalınabilecek bir teftiş sonucunda geçmişe dönük ek prim, gecikme cezası ve idari para cezaları söz konusu olabilecektir. Bu anlamda terkin edilen gelir vergisini çalışanlarına ödeyen mükelleflerin ücret anlaşmalarını, bordro hesaplamalarını ve SGK bildirimlerini revize etmeleri gerekebilecektir. İade tutarlarını çalışanlarına yansıtmayan mükellefler yönünden bu tür bir yükümlülük ve gereklilik bulunmamaktadır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.