

Serbest Bölgelerde Özel İletişim Vergisi Uygulanabilir mi?

SERBEST BÖLGELERDE ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ UYGULANABİLİR Mİ?

Yazar: Ayşe YiğitŞAKAR (*)

Yaklaşım Dergisi / Aralık 2007 / Sayı: 180

I- GİRİŞ

Dünyada ve Ülkemizde, 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 imkânlarından daha fazla yararlanmak amacıyla serbest bölgeler kurulmaktadır.

Serbest bölgeler ait oldukları ülkenin yetki alanı içinde olmakla birlikte hiçbir zaman siyasi yönden bağımsız bölgeler değildir(1). Bir ülkenin siyasi sınırları aynı zamanda da gümrük sınırları olarak kabul edilmektedir. Gümrük yükümlülüğü, genel olarak gümrük sınırından geçmekle başlamaktadır ve bu sınırdan geçen eşya veya şahıs o ülkenin mevzuatına uymakla yükümlüdür. Bu kuralın bir istisnası olarak serbest bölgeler kuruldukları ülkenin gümrük mevzuatının uygulanmadığı yerlerdir. Çeşitli ara malları ve nihai mallar, sonradan ev sahibi ülkeyle veya diğer ülkelerle ticareti yapılmak üzere bu bölgelere gümrüksüz olarak ithal edilmektedir. Serbest bölgeler, bazı ülkelerde bir gümrük rejimi(2), bazı ülkelerde ise bir ekonomi ve dış ticaret politikası(3) uygulamasıdır(4).

Serbest bölgeleri, ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber, gümrük bölgesi dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınaî ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan(5), mal ve kişilerin giriş ve çıkışları, belirli noktalardan ve kontrollü olarak yapılan yerler olarak tanımlamak mümkündür(6).

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda(7) serbest bölgelerin tanımı yapılmamıştır. Fakat, Kanun'un 6. maddesine göre, serbest bölgeler “**gümrük bölgesi dışında**” sayılmaktadır(8) ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo yükümlülüğüne dair mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır.

Bu yazımızda, serbest bölgelerde özel iletişim vergisinin durumu incelenmiştir(9).

II- SERBEST BÖLGELER KANUNU'NDAKİ DÜZENLEME

Serbest bölgelerde uygulanan sınırsız ve süresiz vergi teşviklerinin yasal dayanağını oluşturan Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi, 5084 sayılı Kanun'un(10) 8. maddesiyle değiştirilmiştir. Bunun sonucunda serbest bölgelerde uygulanan vergi teşvikleri kaldırılmış ve bu bölgeler vergi mevzuatının uygulama alanına alınmıştır. Daha önce ruhsat almış mükelleflerin kazanılmış haklarının korunması amacıyla Serbest Bölgeler Kanunu'na 5084 sayılı Kanunla geçici madde 3 eklenmiştir. Geçici madde 3'e göre: ***“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih (06.02.2004) itibarıyla bu Kanun'a 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. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.”

III- GİDER VERGİLERİ KANUNU'NDAKİ DÜZENLEME

Özel iletişim vergisi (ÖİV), 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun(11) 39. maddesi ile düzenlenmiştir.

406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu(12) uyarınca, Telekomünikasyon Kurumu'yla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu Kurum'dan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan işletmecilerin

(Kablo TV altyapısı üzerinden teknik olarak verilebilecek her türlü hizmetleri dışında, görev sözleşmesi ile ulusal egemenlik kapsamındaki uydu yörünge pozisyonlarının hakları, yönetimi ve işletme yetkisine sahip olanlar hariç);

a- Her nevi mobil telekomünikasyon işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri % 25,

b- Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri % 15,

c- (a) ve (b) bentleri kapsamına girmeyen diğer telekomünikasyon hizmetleri % 15, oranında özel iletişim vergisine tabidir (Gider VK md. 39/I).

ÖİV'nin mükellefi, 406 sayılı Kanun uyarınca Telekomünikasyon Kurumuyla görev ve imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan işletmecilerdir. Bu mükellefler üzerinden vergi ödemeleri gereken tutarı yani matrahı, md. 39/IV uyarınca, 3065 sayılı KDVK'nın matraha ilişkin hükümleri çerçevesinde belirleyeceklerdir. Gider VK md. 39/V'te, 39. maddede hüküm bulunmayan hallerde KDVK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

1 Seri No.lu ÖİV Genel Tebliği'nin(13), istisna uygulaması başlığı altında, KDVK'da yer alan istisnaların, prensip olarak, özel iletişim vergisi bakımından da geçerli olduğu belirtilmektedir. Ancak, katma değer vergisinin çok safhalı, özel iletişim vergisinin tek safhalı olması, özel iletişim vergisinin teslim işlemlerinde uygulanmaması ve iki vergi arasındaki mahiyet ve yapı farklılıkları, KDVK'daki bazı istisnaların özel iletişim vergisinde uygulanmasına imkân vermemektedir. Mesela, mal teslimlerine ilişkin olarak KDV istisnalarının hiç biri ÖİV konusuna girmemektedir. Benzer şekilde, Gider VK md. **39/I'de belirlenen hizmet işlemleri haricinde** KDVK'da yer alan hizmet işlemleri dolayısıyla bu kanundaki istisnaların ÖİV uygulaması konusuna girmemesi nedeniyle istisna da söz konusu olmayacaktır(14).

IV- SONUÇ

Gider VK md. 39/I'de yer alan hizmetlerin serbest bölgelerde verilmesi halinde, ÖİV vergisi uygulanabilecek midir? Kanımızca, bu sorunun cevabı hayırdır. ÖİV ile ilgili Gider VK md. 39'da hüküm bulunmayan hallerde KDVK hükümleri geçerli olacaktır. KDVK md. 17/4-ı'da yer alan, **“serbest bölgelerde verilen hizmetler, vergiden müstesnadır.”** hükmüne göre, hizmetin fiilen serbest bölgede verilmesi halinde KDV istisnasının uygulanabileceği anlaşılmaktadır. O halde, md. 39/I'de yer alan hizmetlerin serbest bölgede verilmesi halinde

KDVK md. 17/4-ı'da yer alan istisnanın, ÖİV açısından da geçerli olacağı sonucuna varabiliriz. Fakat, 1 Seri No.lu ÖİV Genel Tebliği'nde, istisna kapsamında işlem yapmak isteyen özel iletişim vergisi mükelleflerinin sirküler veya genel tebliğlerde istisna kapsamına girdiği açıkça belirtilmeyen işlemler hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş almaları gerektiği belirtilmiştir. Bu bakımdan genel tebliğlerde ve sirkülerlerde Gider VK md.39/I'de yer alan hizmetlerin serbest bölgelerde verilmesi halinde ÖİV istisnası uygulanabileceğine dair bir açıklama yoktur. O nedenle, serbest bölgelerde bu tür işlemleri yapan mükelleflerin istisna uygulamasından yararlanıp yararlanamayacaklarına dair Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş almaları doğru olacaktır.

1 Seri No.lu ÖİV Genel Tebliği'nde istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla düzenlenen faturalarda ÖİV hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Bu faturada ayrıca, **“6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39 ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-ı maddesi hükmü gereğince ÖİV hesaplanmamıştır”** açıklamasına yer verilecektir.

İstisna uygulamasında KDVK'nın 30/a ve 32. maddelerinde yer alan hükümlerin göz önünde tutulması gerekmektedir. KDVK'nın 32. maddesinde sayılmayan istisnalar **“kısmi istisna”** mahiyetindedir. KDVK md. 17/4-ı'da yer alan istisna kısmi istisnadır. Bu nedenle, KDVK'nın 30/a maddesine göre, serbest bölge rejimine göre vergiden müstesna olarak yapılan bir teslim veya hizmet için Türkiye'de herhangi bir şekilde KDV yüklenilmişse, bu verginin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Bu işlemlerin bünyesine giren ÖİV tutarları da indirim konusu yapılamayacaktır. ÖİV mükelleflerinin defter kayıtlarını, tam ve kısmi istisna kapsamındaki işlemlerin izlenmesine imkân verecek şekilde düzenlemeleri gerekmektedir (1 Seri No.lu ÖİV Genel Tebliği).

* **Dr., İstanbul Arel Üniversitesi Öğretim Üyesi**

- (1) Rıdvan KARLUK, **Türkiye Ekonomisi**, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Beta Yay., İstanbul 2002, s.667; Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 14.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara Eylül 2006, s.57; Engin ERDOĞAN - Meliha ENER, **Küresel Pazarların Ekonomik Üsleri Serbest Bölgeler, Teori, Uygulama ve Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'deki Gelişimi**, Nobel Yay., Ankara 2005, s.4; Aykut KİBRİTÇİOĞLU, “Serbest Bölgelerin Olası Makroekonomik Etkileri ve Bazı Düşündürdükleri”, **Liberal Düşünce Dergisi**, Sayı 6, 1997, s.75; F. Bahar ÖZDOĞAN, **Serbest Bölgeler**, Siyasal Kitabevi, Ankara 2006, s.11
- (2) **“Gümrük rejimi”**, gümrük kontrolü kapsamında olan eşyanın gümrük mevzuatına uygun olarak tabi tutulduğu işlemlerdir. Bir eşya gümrük kontrolüne tabi ise gümrük sınırından geçişinden itibaren gümrük mevzuatı çerçevesinde işleme konu olur. KARLUK, age, s.667.
- (3) **“Dış ticaret politikası”** şu şekilde tanımlanabilir: Hükümetlerin doğrudan doğruya ülkenin dış ticaret akımlarını sınırlandırmak, özendirmek veya bu işlemlerin yapılış şekillerini düzenlemek için almış olduğu önlemlerin oluşturduğu sistematik bir bütündür. Halil SEYİDOĞLU, **Uluslararası İktisat Teori, Politika ve Uygulama**, Genişletilmiş 9.Baskı, Güzem Yay., İstanbul 1993, s.318.

Ülkemizde, serbest bölge 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 (Serbest Bölgeler Kanunu, md. 8).

- (4) ŞYüksel AKÇA, "Serbest Bölgeler ve Serbest Bölge Faaliyetlerinin Esasları", **Dış Ticaret Dergisi**, Sayı: 9, Nisan 1998, s.3
- (5) AKÇA, agm, s.1.
- (6) DPT, **Serbest Bölge Çalışmaları Hakkında Rapor**, Serbest Bölgeler Başkanlığı, No:1, Ankara 1985, s.1.Benzer tanımlar için bkz. Gülsen GÜNEŞ, "Serbest Bölgeler", **İ.Ü. Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. LII, S. 1-4, İstanbul 1987, s. 592; Ahmet İNCEKARA, **Dünyada ve Türkiye'de Serbest Bölgeler Uygulaması Mevzuatı**, Temel Yayınları, İstanbul, 1986, s. 19; Resmîye HACİBEKİROĞLU, **Serbest Bölgeler**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1991, s.7; Sakıp ŞEKER, "Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamaları", **Vergi Sorunları**, Sayı:155, Özel Ek, Ankara, Ağustos 2001, s. 16; TOROSLU, s. 1; ERDOĞAN-ENER, age, s.1; Ejder YILMAZ, **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş 4. Baskı, Yetkin Yay., Ankara 1992, s.796; Esat ŞENER, **Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Yay., Ankara 2001, s.697
- (7) 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (8) Gümrük Kanunu ile SBK'nda serbest bölgeler hakkındaki temel tartışma konusu, serbest bölgeleri gümrük bölgesinin bir parçası olarak kabul edip etmemektir. Gümrük Kanunu yukarıda belirtildiği gibi bu bölgeleri, gümrük bölgesinin bir parçası olarak kabul etmektedir. Bu nedenle Gümrük Kanunu, serbest bölgelerde yapılacak üretimi, Avrupa Birliği'nde olduğu gibi Dahilde İşleme Belgesi ile izin verilen faaliyetlerle sınırlamaktadır. Oysa SBK'ya göre serbest bölgeler gümrük bölgesinin dışında kabul edilmektedir. Serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret dış ticaret rejimine tabidir. Serbest bölgeler ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz. Bu farklılık 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun, Avrupa Birliği'nin Topluluk Gümrük Kodu ve Yönetmeliği'nden adapte edilmesinden kaynaklanmaktadır.
- (9) Geniş bilgi için Bkz. Ayşe YİĞİT ŞAKAR, **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, M.Ü SBE, İstanbul 2007, s. 343 vd.
- (10) 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (11) 23.07.1956 tarih ve 9362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (12) 21.02.1924 tarih ve 59 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (13) 18.11.2005 tarih ve 25597 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (14) Bülent KOÇAK, "Özel İletişim Vergisinde İndirim, İstisna ve İade Uygulaması", **E-Yaklaşım**, Sayı:31, Şubat 2006. <http://www.yaklasim.com> (erişim:12.03.2007).

Yazarlar : 'AYŞE YİĞİT ŞAKAR'