

YURTDIŞI TELEKOMÜNİKASYON HİZMETİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ VE ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ KARŐISINDAKİ DURUMU¹

Doç. Dr. Ahmet EROL
Maliye BaŐmüfettiŐi² / Öğretim Görevlisi³

Mehmet Ali KAYA
Maliye MüfettiŐi⁴

1. KONU

YurtdiŐi telekomünikasyon hizmetinin Katma Değer Vergisi ve Özel İletişim Vergisi karŐısındaki durumu yazımızın konusunu oluŐturmaktadır.

2. KONUYA İLİŞKİN MEVZUAT

2.1. Katma Değer Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi tutulmuŐtur. 3065 sayılı Yasanın 4. maddesinde; *hizmet*; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan iŐlemler olarak tanımlanmış ve bu iŐlemlerin bir Őeyi yapmak, iŐlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir Őeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi Őekillerde gerçekteŐebileceđi hükme bağlanmıştır. 3065 sayılı Yasanın 6/b maddesinde hizmet ifalarında iŐlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerektiği hükmü yer almaktadır.

3065 sayılı Yasanın 11. maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurtdiŐındaki müŐteriler için yapılan hizmetler ve karŐılıklı olmak Őartıyla uluslararası *roaming* anlaşmaları çerçevesinde yurtdiŐındaki müŐteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri vergiden istisna edilmiştir. 3065 sayılı Yasanın 12/2. maddesi uyarınca, bir hizmetin yurtdiŐındaki müŐteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için, aşağıda belirtilen koşulların yerine getirilmiş olması gerekir:

¹ Bu yazıda yer alan görüşler tümüyle yazarına ait olup, hiçbir biçimde Maliye Bakanlığı'nın, Maliye TeftiŐ Kurulu'nun ve T.C. Kadir Has Üniversitesi'nin görüŐü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

² Maliye Bakanlığı TeftiŐ Kurulu BaŐkanlıđı

³ T.C. Kadir Has Üniversitesi İk.İd.Bil.Fak.

⁴ Maliye Bakanlığı TeftiŐ Kurulu BaŐkanlıđı

- 1- Hizmetler yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- 2- Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır.

Yurtdışındaki müşteri kavramı; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder (KDVK 12/2 md).

2.2. Özel İletişim Vergisine İlişkin Yasal Hükümler

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun "Özel İletişim Vergisi" başlıklı 39. maddesinde aşağıda belirtilen hükümler belirtilmiştir.

406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Telekomünikasyon Kurumu ile görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu Kurumdan 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 tâbidir.

Verginin mükellefi; birinci fıkrada sayılan telekomünikasyon hizmetlerini sunan işletmecilerdir. Verginin matrahı, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder. Bir aya ait özel iletişim vergisi, izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar beyan edilerek aynı süre içinde ödenir. Bu verginin beyan ve ödenmesine ilişkin olarak 47 ve 48 inci madde hükümleri uygulanmaz. Bu maddede hüküm bulunmayan hallerde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri uygulanır. Bu vergi, katma değer vergisi matrahına dahil edilmez, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez. Bu vergiye ilişkin usul ve esaslar ile verilmesi gereken beyannamelerin şekil, muhteva ve eklerini belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

2.3. Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

Katma Değer Vergisi 26 ve 30 seri numaralı Genel Tebliğlerinde hizmet ihracı ile ilgili olarak geniş açıklamalar yapılmıştır.

Hizmet ihracında katma değer vergisi istisnasının uygulanabilmesi için Katma Değer Vergisi 26 seri numaralı Genel Tebliğinin (K) bölümünde yer alan aşağıdaki dört koşulun birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur:

- 1 – Hizmet Türkiye’de yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- 2– Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- 3 – Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye’ye getirilmelidir.
- 4 – Hizmetten yurtdışında yararlanılmalıdır.

2.4. Gider Vergileri Sirküleri

Gider Vergileri 1, 4 ve 5 numaralı Sirkülerinde özel iletim vergisi ile ilgili olarak geniş açıklamalar yapılmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer alan istisnalar, özel iletişim vergisi açısından da geçerli bulunmaktadır. Yurtdışından alınan veya yurtdışındaki müşterilere ifa edilen telekomünikasyon hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde işlem yapılacaktır⁵.

2.5. Özelge

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı’nın güncel görüşünü ortaya koyan İstanbul Defterdarlığı KDV Gelir Müdürlüğü’nün 11.04.2005 tarih ve 2621 sayılı özelgesinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“1-Şirketinizin faaliyetleri içerisinde bulunan **terminasyon hizmeti** (yurtdışı kaynaklı telefon trafiğinin internet ve mevcut operatörlerin alt yapıları kullanılarak yurtiçinde sonlandırılması hizmeti) 26 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Tebliğinin (K) bölümünde belirtilen şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, hizmetten yurtdışında yararlanılması nedeniyle hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilecek ve katma değer vergisinden müstesna olacaktır. Bu hizmete ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirimle giderilemeyen kısmının genel hükümler çerçevesinde nakden veya mahsuben iadesi mümkün bulunmaktadır.

Transit trafik hizmetleri (yurtdışı kaynaklı telefon trafiğinin yine yurtdışındaki başka bir noktada sonuçlandırılması hizmetleri) ise, söz konusu hizmetler yurtdışında verildiğinden Katma Değer Vergisi Kanununun 1 ve 6 ncı maddeleri gereğinde katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

2-Katma değer vergisine tabi olan işlemlerinizi genel oranda (%18) katma değer vergisine; özel iletişim vergisine tabi olan hizmetlerinizden mobil telekomünikasyon işletmeciliği kapsamındaki haberleşme hizmetlerinizde %25, diğer telekomünikasyon hizmetlerinizde (örneğin sabit hatlara verilenler) %15 oranında özel iletişim vergisine tabi olacaktır.

3-Ön ödemeli kart satışları katma değer vergisi uygulamasında özel matrah şekline göre vergilendirildiğinden, bunların perakendeci bayiler tarafından satışına ait katma değer vergisinin bayi karına isabet eden katma değer vergisini de içerecek şekilde bu bayilere satış yapanlar tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Bu kartlara ait özel iletişim vergisinin de kurumunuzca beyan edilip ödeneceği tabiidir.

Ancak, yurtdışında satışa sunulan ve transit trafik ile terminasyon hizmetlerinizden faydalanmak için kullanılan ön ödemeli kartların yurtdışına ihracı ihracat istisnası kapsamında

⁵ Gider Vergileri 4 numaralı Sirküsü, 3.6 ve 3.7’nci bentler.

değerlendirildiğinden bunların yurtdışındaki satışları katma değer vergisine ve özel iletişim vergisine tabi olmayacaktır.

4-Özel iletişim vergisi mükelleflerinin kendilerine yapılan hizmet nedeniyle ödedikleri özel iletişim vergisini, bu vergiye tabi hizmetleri üzerinden hesaplanan özel iletişim vergisinden indirmeleri mümkün bulunmaktadır. Birden fazla aşamadan oluşacak bir vergileme söz konusu olduğunda yararlanılması mümkün olan özel iletişim vergisindeki indirim uygulamasına ilişkin açıklamalara 4 Numaralı Gider Vergileri Sirkülerinin (3.2) bölümünde yer verilmiştir.

5-Şirketiniz üzerinden yurtdışına gönderilen çağrılara ilişkin olarak yurtdışı firmaların kendi ülkelerinde şirketinize verdikleri hizmetlerden Türkiye’de faydalanıldığından şirketiniz adına düzenlenecek faturalarda yer alacak tutar üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9/1 maddesi uyarınca şirketinizce sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Yurtdışına gönderilen çağrılara ilişkin olarak, yurtdışındaki firmalar tarafından Şirketinize verilen hizmetler ise, anılan yurtdışı firmaların Gider Vergileri Kanunu’nun 39’uncu maddesi uyarınca özel iletişim vergisi mükellef olmamaları nedeniyle, özel iletişim vergisine tabi olmayacaktır.

6-Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1 maddesi uyarınca, katma değer vergisinden müstesna olan hizmet ihracatı nedeniyle yüklenilen özel iletişim vergilerinin, 26 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (K) bölümündeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde nakden veya mahsuben iadesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, hizmet ihracatı kapsamında yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen özel iletişim vergilerinin iadesi, iade uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesinden sonra mümkün olabilecek, bu aşamada söz konusu vergiler özel iletişim vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılacak, indirilemeyen kısım kalırsa sonraki dönem beyannamelerinin indirim satırına dahil edilecektir.”

Yukarıda sunulan görüş ile konuya ilişkin olarak önceki dönemlerde Maliye Bakanlığı tarafından verilen görüşlerde ciddi bir değişim yaşanmıştır⁶. Bu değişim İstanbul Defterdarlığı özetlerinden de izlenebilir⁷.

3. DEĞERLENDİRME

Hizmetten yararlanma (faydalanma) kavramı bakış açısına göre kişiden kişiye farklı algılanıp, farklı yorumların yapılmasına yol açacak belirsizliklere sahiptir⁸. Ayrıca, hizmetlerin çeşitliliğine göre yararlanma (faydalanma) tanımlamaları ve yorumları yapılması da olanaklıdır. Çağımız hizmet yönünden son derece gelişmiş bir çağdır ve adeta hizmetlerin sınırı yoktur. Bu nedenle, gelişen teknolojinin sunduğu olanakların da yardımıyla milyonlarca tür hizmet türü ortaya çıkmaktadır. Kişilerin soyut düşünme ve yaratıcılıkları da buna eklendiğinde gerçekten hizmetler sınır tanımamaktadır. Bir hizmet o denli soyut boyutta

⁶ 28.07.2004 tarih ve 35610 sayılı Gelirler Genel Müdürlüğü Özelgesi.

⁷ 09.11.2004 tarih ve 7275 sayılı İstanbul Defterdarlığı KDV Gelir Müdürlüğü Özelgesi.

⁸ Bu konuya ilişkin daha ayrıntılı açıklama için Doç. Dr. Ahmet Erol-Mehmet Ali KAYA, “İkametgahı Yurtdışında Bulanan Kişilere Türkiye’de Verilecek Olan Sağlık Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, Vergi Sorunları, Sayı: 203, Ağustos 2005, s.12

sunulabilmektedir ki, o hizmetten kimlerin, ne zaman, nerede, nasıl yararlandığının saptanması dahi son derece büyük güçlükler arz edebilmektedir. Hatta, soyut alanda sunulan bazı hizmetlerin tanımlanmasının yapılması ve sınırlarının çizilmesi ciddi anlamda tartışmalar yaratmaktadır. Çünkü, bu soyut sunuların kavranarak somutlaştırılması ve adlandırılması ya da kavramlaştırılması aynı yüksek düzeyde soyut düşünüyü, yaratı ve kavrama yeteneğini gerektirmektedir. Somut mal ve hizmetlerin kavranması, değerlendirilmesi, izlenmesi ve vergilendirilmesi kolay işlerdir. Ancak, sürekli gelişen bir ortamda özellikle iletişim alanındaki gelişmelerin kavranması normal insanlar için ciddi güçlükler arz etmektedir.

Katma Değer Vergisi 12 numaralı Sirküsü ile mükellefler tarafından ihraç edilen ürünlerin üretimi için gerekli olan ve yurtdışındaki firma tarafından imal ettirilen, faturası yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen ve bedeli de yurtdışındaki firma tarafından ödenen model kalıpların, ihraç edilen mallar için verilen hizmet kapsamında değerlendirilmesi ve gerekli belgelerin ibraz edilmesi koşuluyla, ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması mümkün bulunduğu; buna göre, yabancı firmaların Türkiye'den ithal edeceği (Türkiye'den ihraç edilecek) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, bu hizmetlerden yurtdışında yararlanılacağından, ihracat istisnası kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Bizce bu yaklaşım bazı soyut alana kayan hizmetlerin vergilendirilmesi bakımından oldukça yerinde olmuştur.

Yukarıda örnek verilen özeldelerden görüleceği üzere yurtdışı telekomünikasyon hizmetlerinin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi anlayışına uygulamada ulaşılmıştır. Daha önceleri verilen ve iletişim hizmetlerinin dışsattımında tam bir sıkıntıya ve kilitlenmeye yol açan görüşler değişikliğe uğramıştır. Bu görüşlerin Maliye Bakanlığı tarafından verilen ve yazımızın 2.5'inci bölümünde sunulan görüş ile telekomünikasyon hizmetlerinde hizmetten yurtdışında yararlanıldığı (faydalanıldığı) anlayışı kabul görmüş ve bu alanda yaşanan sıkıntılar belirli düzeyde ortadan kalkmıştır. Son verilen görüş bu anlamda doğru ve yerinde olmuştur.

Bu alanda hizmet sunanlara yardımcı olmak bakımından güncel olarak sistemin işleyişini özetlemek istersek:

1. **Terminasyon hizmeti** (yurtdışı kaynaklı telefon trafiğinin internet ve mevcut operatörlerin alt yapıları kullanılarak yurt içinde sonlandırılması hizmeti) Katma Değer Vergisi 26 seri numaralı Genel Tebliğinin (K) bölümünde belirtilen diğer koşulların birlikte gerçekleşmesi halinde, hizmetten yurtdışında yararlanılması nedeniyle hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilecek ve katma değer vergisinden müstesna olacaktır. Ayrıca, bu hizmetler Özel İletişim Vergisi'ne tabi olmayacaktır. Bu hizmete ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirimle giderilemeyen bölümünün genel hükümler çerçevesinde nakden veya mahsuben iadesi mümkün bulunmaktadır.

2. **Transit hizmet** (yurtdışı kaynaklı telefon trafiğinin yine yurtdışındaki başka bir noktada sonuçlandırma hizmeti) yurtdışında gerçekleştiğinden KDV'nin konusuna girmemektedir.

3. Sektörde faaliyet gösteren telekomünikasyon firmalarının katma değer vergisine tabi olan işlemleri genel oranda (%18) katma değer vergisine; özel iletişim vergisine tabi olan hizmetleri; 1) mobil telekomünikasyon işletmeciliği kapsamındaki haberleşme hizmetleri %25, 2) diğer telekomünikasyon hizmetleri (örneğin sabit hatlara verilenler) %15 oranında özel iletişim vergisine tabi olacaktır.

4. **Ön ödemeli kart satışları** katma değer vergisi uygulamasında özel matrah şekline göre vergilendirildiğinden, bunların perakendeci bayiler tarafından satışına ait katma değer vergisinin bayi karına isabet eden katma değer vergisini de içerecek şekilde bu bayilere satış yapanlar tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Bu kartlara ait özel iletişim vergisi de beyan edilip ödenecektir.

5. Ancak, yurtdışında satışa sunulan ve transit trafik ile terminasyon hizmetlerinizden faydalanmak için kullanılan ön ödemeli kartların yurtdışına ihracı ihracat istisnası kapsamında değerlendirildiğinden bunların yurtdışındaki satışları katma değer vergisine ve özel iletişim vergisine tabi olmayacaktır.

6. Özel iletişim vergisi mükelleflerinin kendilerine yapılan hizmet nedeniyle ödedikleri özel iletişim vergisini, bu vergiye tabi hizmetleri üzerinden hesaplanan özel iletişim vergisinden indirmeleri olanaklıdır. Birden fazla aşamadan oluşacak bir vergileme söz konusu olduğunda yararlanılması mümkün olan özel iletişim vergisindeki indirim uygulamasına ilişkin açıklamalara Gider Vergileri 4 numaralı Sirkülerinin (3.2) bölümünde yer verilmiştir.

7. **Yurtdışına gönderilen çağrılara** ilişkin olarak yurtdışı firmaların kendi ülkelerinde Türkiye’de bulunan şirketlere verdikleri hizmetlerden Türkiye’de faydalandığından Türkiye’deki şirketler adına düzenlenecek faturalarda yer alacak tutar üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9/1’inci maddesi uyarınca söz konusu şirketlerce sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

8. **Yurtdışına gönderilen çağrılara** ilişkin olarak, yurtdışındaki firmalar tarafından Türkiye’de bulunan şirketlere verilen hizmetler ise, anılan yurtdışı firmaların 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 39’uncu maddesi uyarınca özel iletişim vergisi mükellefi olmamaları nedeniyle, özel iletişim vergisine tabi olmayacaktır.

9. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11/1’inci maddesi uyarınca, katma değer vergisinden müstesna olan hizmet ihracatı nedeniyle yüklenilen özel iletişim vergilerinin, Katma Değer Vergisi 26 Seri Numaralı Genel Tebliğinin (K) bölümündeki koşulların birlikte gerçekleşmesi halinde nakden veya mahsuben iadesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, hizmet ihracatı kapsamında yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen özel iletişim vergilerinin iadesi, iade uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesinden sonra mümkün olabilecek, bu aşamada söz konusu vergiler özel iletişim vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılacak, indirilemeyen kısım kalırsa sonraki dönem beyannamelerinin indirim satırına dahil edilecektir.

10. **Orjinasyon** (yurt içi kaynaklı telefon trafiğinin mevcut operatörlerin alt yapıları ve internet hatları kullanılarak yurtdışına sonlandırılması) hizmeti KDV’ye ve ÖİV’ye tabi olacaktır.

4. SONUÇ

Mevzuatta açık olmayan hususlarda yorum yapılırken teknolojik ve bilimsel gelişmelerin, sektörel gelişim ve sunuların, hizmetler alanında ortaya konulan soyut yaratı süreçlerinin ve rekabet hususlarının da göz önünde bulundurularak Kanunların vergi mükellefleri lehine yorumlanması gerektiği düşüncesindeyiz.