

Duyuru Tarihi : 01.03.2010
Duyuru No : DUYURU/2010-016
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ / MART 2010 / SAYI : 75 / Sayfa : 19 - 27

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

İTHALAT KOMİSYONLARININ KDV'YE TABİ TUTULMAYA DEVAM EDİLMESİ MEVZUATIMIZA AYKIRIDIR VE MALİ SİSTEMİMİZE ZARAR VERMEKTEDİR

1. GENEL AÇIKLAMA :

Türkiye'ye mal veya hizmet ihraç eden yabancı firmalar, bu ihraçlarına yardımcı olan Türk firmalarına komisyon ödemesinde bulunabilmektedirler. Bu yardım ithal mallarına Türkiye'de müşteri bulma şeklinde olabileceği gibi, pazar araştırması, mümessillik, tanıtım, imaj koruma ve satış sonrası hizmetler şeklinde de olabilir.

Söz konusu hizmetler bizim anlayışımıza göre Türkiye'den yurt dışındaki müşteriye ihraç edilmiş hizmetlerdir ve bu nedenle KDV den müstesnadır.

Maliye İdaresi bu komisyonlara konu hizmetlerin, hizmet ihracı niteliği taşımadığını (KDV hesaplanması gerektiğini) ileri sürmekte, Danıştay da bu görüşe paralel kararlar vermektedir.

Uzun zamandır devam eden bu idari görüşe ve yargı görüşüne rağmen biz, bu komisyonların KDV'ye tabi tutulmasının mevzuatımıza aykırı olduğu ve sonuçları itibariyle mali sistemimize zarar verdiği yolundaki, öteden beri KDV kitabımızda da dile getirdiğimiz görüşümüzde ısrar ediyoruz. Bu görüşümüzü tekrar kamu oyu ile paylaşmamızın, bu yanlışa bir son verilmesine vesile olması bakımından yararlı olacağını düşünerek bu yazıyı hazırlamış bulunuyoruz.

2. İTHALAT KOMİSYONLARINA KONU HİZMETLER, İHRAÇ EDİLEN HİZMETLER OLUP BU HİZMETLERDE KDV HESAPLATTIRILMASI KANUNA AYKIRIDIR:

Türk firmaları tarafından sunulan hizmetler, hizmet ihracı için aranan şartları sağladığı takdirde ihracat istisnası kapsamına girer ve KDV Kanunu'nun 11 inci maddesi uyarınca bu hizmetlerin bedeli KDV hesaplamasına konu edilmez.

Maliye İdaresi 26 no.lu KDV Genel Tebliği'nin (K) bölümünde; bir hizmetin ihraç edilmiş hizmet sayılması için 4 şartın topluca sağlanmasını istediğini belirtmiştir. Aşağıdaki tabloda İdarece aranan bu şartlar sıralanmış ve ithalat komisyonları açısından bu şartların yerine getirildiği yolundaki görüşlerimiz belirtilmiştir :

	Maliye İdaresinin hizmet ihracı için aradığı şartlar	Bu şartların ithalat komisyonu karşısındaki durumu hakkındaki görüşlerimiz
1.	Müşteri yurt dışında olmalıdır.	İthalat komisyonuna konu hizmetlerde bu şart sağlanmaktadır.
2.	Hizmetin bedeli yurt dışındaki müşteriye fatura edilmelidir.	İthalat komisyonuna konu hizmetlerde bu şart da sağlanmaktadır.
3.	Hizmetin bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir. (113 no.lu KDV Genel Tebliğine göre, ihraç işlemi dövizin gelmesi beklenmeksizin KDV beyannamelerinde beyan edilir. KDV iadesi alabilmek için dövizin geldiğinin tevsiki aranır.)	Kambiyo mevzuatına göre hizmet bedellerinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi mecburiyeti yoktur. Bu nedenle Maliye İdaresinin KDV iadesi için böyle bir şart ileri sürmeye de hakkı yoktur. Ancak biz bu yazımızda, döviz getirilmesi konusunu tartışmamayı, dövizin getirildiğini, ilk üç şartın sağlandığını varsayarak dördüncü şart üzerinde yoğunlaşmayı tercih etmiş bulunuyoruz.
4.	Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır.	<p>Bizim anlayışımıza göre, bu hizmetin müşterisi olan yurt dışındaki ihracatçı, Türkiye'deki komisyoncunun hizmetinden yurt dışında (kendi ülkesinde) yararlanmaktadır.</p> <p>Dolayısıyla bu dördüncü şart da sağlanmaktadır, bu durumda ithalat komisyonlarının KDV'den istisna edilmesi yasa gereğidir.</p> <p>Maliye İdaresi'nin bu hizmetten Türkiye'de faydalandığı yönündeki; gerekçesi yanlış olan, vergi mükerreriğine ve vergi kaçaklarına sebebiyet veren, yasaya ve mantığa aykırı görüşüne katılmıyoruz.</p> <p>Söz konusu İdari görüş ve katılmama nedenlerimiz aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.</p>

3. İTHALAT KOMİSYONU ÖDENMESİNE KONU HİZMETLERDEN YURT DIŞINDA FAYDALANILMAKTADIR. AKSİ YÖNDEKİ MALİYE İDARESİ GÖRÜŞÜ YASAYA, MANTIĞA, AB UYGULAMALARINA AYKIRI OLUP, VERGİ MÜKERRERLİĞİNE, VERGİ KAÇAĞINA VE VERGİ ADALETSİZLİĞİNE SEBEP OLMAKTADIR :

Yukarıda 2 no.lu bölümde, Türk firmalarının ithalat komisyonu elde etmelerini sağlayan hizmetlerin, hizmet ihracı için aranan ilk üç şartı genellikle sağladığını ancak bu hizmetlerde dördüncü şart olan, hizmetten yurt dışında faydalanılması şartının da sağlanmasına rağmen, Maliye İdaresinin yanlış gerekçe ve hatalı yaklaşımla, bu hizmetlerden Türkiye’de yararlanıldığını ileri sürerek, yasal bir hak olan KDV istisnasını engellediğini belirtmiştik.

26 no.lu KDV Genel Tebliğinde verilen 5 no.lu örnek şöyledir.

“Örnek 5 :

Türkiye’de yerleşik olan ve aracılık (tavassut) faaliyetinde bulunan (A) Şirketi, Japonya’da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye’de müşteri bulmaktadır.

Bu şirket aracılık (tavassut) faaliyetine ilişkin olarak, faturayı yabancı firma adına düzenlemiş ve hizmet bedelinin Türkiye’ye döviz olarak gönderildiğini döviz alım bordrosu ile tevsik etmiştir. Ancak, adı geçen şirketin yaptığı hizmetten Türkiye’de yararlanıldığından, bu hizmetin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.”

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi bu örnek ile, ithalat mallarına Türkiye’de müşteri bulma hizmetinden, faydalanılan yerin Türkiye olduğunu iddia etmektedir.

Maliye İdaresinin bu görüşü hatalıdır.

Çünkü ;

- Maliye İdaresi, 17 no.lu KDV Genel Tebliği’nde, yurt dışında mukim müşterilere Türkiye’de bulunan firmalarca verilen mümessillik, müşavirlik, mühendislik, gözetmenlik gibi hizmetleri hizmet ihracı olarak kabul etmişti. Bu görüş doğru idi. Zira hizmet bedelinin, yurt dışındaki bir kişiye faturalanmış olması şeklindeki doğru kritere dayanmaktaydı. Bu hizmetler Türkiye’de otelde kalma, Türkiye’ye gelip yemek yeme, Türkiye’de otobüse binme gibi fiziken ve bilfiil Türkiye’de faydalanılan bir hizmet olmadığından, hizmetin muhatabı da yurt dışında bulunduğundan, bu hizmetten yurtdışında faydalanıldığı şeklinde doğru ve AB Direktiflerine uyan bir yaklaşım söz konusu idi.
- Maliye İdaresi 26 no.lu Tebliğ’in K bölümünde, 17 no.lu Tebliğ’deki isabetli yaklaşımdan sapmış, yanlış bir anlayışı benimsemiştir.

İthalat komisyonları açısından bu yanlış yaklaşım, “*madem ki hizmet Türkiye’ye ithal edilen mallarla ilgilidir ve madem ki bu mallar Türkiye’de tüketilmektedir, o halde faydalanma, hizmetin ilgili olduğu malın tüketildiği yer olan Türkiye’de gerçekleşmiştir.*” şeklinde ifade edilebilir.

Bu mantık hatalıdır. Çünkü mal Türkiye’de tüketilmekle beraber, bu tüketim yurt dışındaki ihracatçının tüketimi değil Türk halkının tüketimidir.

Yurt dışındaki ihracatçının amacı ihracat yapmak ve kar etmektir.

Komisyoncunun hizmeti sonucunda yurt dışındaki ihracatçı, mukimi bulunduğu ülkede satış yapma imkanı elde etmiş ve hizmetin sonucu olan,

- mal satabilme,
- kar edebilme,

şeklindeki faydalanma yurt dışında gerçekleşmiştir.

Bu işlemde Türkiye sadece satışın yöneldiği yerden ibarettir. Türkiye’de tüketilen şey ise komisyonculuk hizmeti değil, ithal malıdır ki ithalat işlemi ve yurt içi tüketim, aşağıda açıklandığı üzere Türkiye’de KDV’ye tâbi tutulmaktadır.

Müşteri bulma hizmetinin, meydana getirdiği fayda olan satış yapabilme imkanından faydalanılan yer, bu satışın gerçekleştiği (ihraç faturasının kesildiği) yer olan dış ülkedir. Keza bu satıştan doğan fayda olan karın oluştuğu ve kayda alındığı yer de Türkiye değildir.

Komisyoncunun bulunduğu müşteri Türkiye’de de olsa, Türkiye dışında bir yerde de olsa, ihracatçı açısından fark etmemekte bu sayede satış yapan ihracatçı, bu hizmetten satış yaptığı (kendi bulunduğu) ülkede yararlanmaktadır.

- Maliye İdaresi bu hatalı görüşünü, *“yabancıların Türkiye ile ilgili işlerine yardımcı olunması, hizmetten Türkiye’de faydalanıldığı anlamına gelir”* şeklindeki yaklaşımına dayandırıyorsa bu da yanlıştır. Çünkü Türkiye’ye mal satmak Türkiye’de yapılan bir iş değildir. Gerek iç mevzuatımıza gerekse tespit edebildiğimiz tüm Dünya ülkelerinin mevzuatına göre ihraç işlemleri, ihracın yapıldığı ülkede yapılmış işlemlerdir. Bu işlemler daima ihraç ülkesinde kayda geçer ve o ülkede vergilenir.
- Avrupa Birliği’ne dahil ülkelerde ithalat ve ihracat ile ilgili hizmetler KDV den istisna edilmiştir. Bu istisnalar Türk KDV Kanununda da bulunmakla beraber yanlış ve kasıtlı yorumlar yüzünden ülkemizde AB ülkelerindeki uygulamalardan sapmalar görülmektedir.

İthalat komisyonuna konu hizmetler ithalatla ilgili olduğundan AB ülkelerinde KDV den müstesnadır. Bunun nedeni, KDV nin ana ilkesi olan KDV nin varış ülkesince alınması (destination) ilkesi ve vergi mükerrerliğine yol açılmamasıdır.

Şöyle ki ;

- İthalat komisyonu, ihracatçının maliyet unsurlarından biridir.
- Dolayısıyla bu komisyonlar ilgili ihraç malının maliyetinin ve doğal olarak da ihraç malının bedelinin içindedir.
- İhraç malı gittiği ülkeye (örneğin Türkiye’ye) girerken gümrük kıymetinin içinde yer alan ithalat komisyonu, mal bedeli üzerinden hesaplanan KDV nedeniyle varış ülkesinde (yani Türk Gümrüğünde) KDV lenmiş olacaktır.

- İthalde ödenen KDV indirim yoluyla giderilmekle beraber, ithalat komisyonu ithal mal bedelinin içinde yer aldığı için ticari düzeydeki satışlarda yeniden KDV hesabına ve indirimine konu olacak, bu mal indirim hakkı bulunmayan kişiye (nihai tüketiciye) ulaştığında (Türk) Maliye İdaresi, ithalat komisyonunun KDV sini ithal malı tüketenden mal bedeli bünyesinde ve nihai anlamda tahsil etmiş olacaktır.
- İthalat komisyonları, ithal malının ilgili ülkede (Türkiye’de) tüketimine bağlı olarak bu malın fiyatı yoluyla KDV ye tabi tutulduğuna göre; bu komisyonları, elde edildikleri ayda peşinen KDV ye tabi tutmak, açık bir vergi mükerrerliğine sebebiyet vermektedir.
- Maliye İdaresinin görüşü Avrupa Birliği’nin 6 no.lu direktifine, yani Uluslararası KDV anlayış ve uygulamasına da aykırıdır. Bu husus Danıştay tetkik hakimi Sn. Mahmut Şekdur tarafından hazırlanan ve Vergi Dünyası Dergisinin Eylül 2001 sayısında yayınlanan yazıda şöyle açıklanmıştır;

“Avrupa Birliğinin 6 No ”lu direktifinde, “hizmetin yapıldığı mahal”e ilişkin hükümler yer almaktadır. Hizmetin katma değer vergisinin konusuna girebilmesi için hizmetin kim tarafından ifa edildiği değil, nerede ifa edildiği önem taşımaktadır. Hizmet mahalli hangi ülkede ise hizmet o ülkede ifa edilmiş sayılarak verginin konusuna girer.

Söz konusu direktife göre, hizmetin ifa edildiği yer, hizmeti ifa edenin iş yerinin veya hizmeti yürütmek için kullandığı sabit yer ve böyle yerlerin olmaması durumunda daimi adresinin olduğu veya daimi ikametgahının bulunduğu yerdir. Hizmeti yapan hangi ülkede mukimse, şube faaliyetleri açısından şube hangi ülkede ise hizmet o ülkede yapılmış ve hizmetten o ülkede istifade edilmiş sayılır, vergilemenin de o ülke tarafından yapılması gerekir. (Bu ilke, kapsamı belirlemektedir ve Türk Katma Değer Vergisi uygulaması açısından da geçerlidir.) Hizmetin fiziken başka bir ülkede icra olduğu açıkça belli ise, o hizmetin icra olduğu ülkede vergileneceği varsayılır ve söz konusu hizmet katma değer vergisinden istisna edilir. Aynı direktif gereği, hizmetten nerede faydalandığı kesin olarak bilinmeyen hallerde ve marka, lisans, telif hakkı, patent vb. temini, ilan, reklam, müşavere, mümessillik, mühendislik, muhasebe, bankacılık (kasa kiralama hariç), sigortacılık, personel temini ve benzeri hizmetlerde, müşterinin bulunduğu ülke, hizmetten faydalanılan yer olarak kabul edilmekte ve katma değer vergisi istisnası uygulanmaktadır.

Direktifte, “hizmetin tedavülü”, “hizmetin değerlendirilmesi” gibi ölçütlere yer verilmemiş, “iş merkezi”, “sabit işyeri”, “yerleşme” gibi ölçütlere yer verilmiştir.”

Görüldüğü gibi 6 no.lu direktif hizmetten faydalanma yerinin, otelde yatma ,yemek yeme gibi fiziken belli olmadığı durumlarda , faydalanma yerinin hizmet muhatabının bulunduğu yer olarak belirlemektedir. İthalat komisyonlarında da hizmeti veren Türk firması hizmetten faydalanılan yer hizmet verilen ihracatçının bulunduğu ülke olduğuna göre bu hizmet Türkiye’de doğan ve ihraç olunan bir hizmettir.

4. YAZAR GÖRÜŞLERİ :

İthalat komisyonlarının KDV karşısındaki durumu hakkında tespit edebildiğimiz en kapsamlı içeriğe sahip yazılar, Merhum YMM Müfit KUTLAN ve Sayın Serhat KUTLAN tarafından hazırlanıp Vergi Dünyası dergisinin Şubat 1991 sayısında yayınlanan yazı ile Danıştay Tetkik Hakimi Sayın Mahmut ŞEKDUR'un yine Vergi Dünyası dergisinin Eylül 2001 sayısında yayınlanan yazısıdır. Her iki yazıda da doyurucu açıklamalarla ithalat komisyonuna konu hizmetlerin, hizmet ihracı istisnasına tabi olduğu net bir şekilde ortaya konulmuştur.

Konu hakkında bunlar dışında da yazılar bulunmakla beraber söz konusu yazılarda Maliye İdaresinin hatalı görüşü tekrarlanmakla yetinilmiş, karşı görüşü irdeleyip bertaraf edebilecek etkinlikte açıklamalara yer verilmemiştir.

Diğer taraftan, Sanayiciler ve İşadamları tarafından kurulmuş bulunan önemli bir derneğin Başkanı, dönemin Maliye Bakanı'na yazdığı 17 Nisan 2000 tarihli mektupta şöyle demiştir;

“Mümessillik hizmetleri, genelde sözleşme çerçevesinde yapılmakta ve satış tutarı üzerinden belli bir mümessillik komisyonunun fatura karşılığı alınması şeklinde sonuçlanmaktadır.

Yurt dışındaki müşterinin Türkiye'deki herhangi bir kişi ve kuruluşa yaptığı satış üzerinden alınan Mümessillik Komisyonları öteden beri Türkiye'de Katma Değer Vergisine tabi tutulmaktadır.

Türkiye'de mümessillik hizmeti veren kuruluşlar tarafından müşteriye yansıtılması mümkün olmayan bu Katma Değer Vergisi uygulamasının iki önemli sakıncası mevcuttur.

Bunlardan ilki, özellikle yurt dışındaki küçük firmalara yönelik mümessillik hizmetlerini yürüten çok sayıdaki mümessilin, Katma Değer Vergisinin getirdiği yük nedeniyle aldıkları komisyonları Türkiye'ye getirmeyerek yurt dışında bırakmalarıdır.

Bu tür mümessilliklerin münferit işlemlere dayalı olduğu ve genelde süreklilik taşımadığı için tespiti de son derece güçtür. Buna karşın mümessillik faaliyetini ciddi ve organize biçimde ve yıllara dayalı işbirliği için yürüten sayıları belirli firmalar, müşterilerine yansıtmadıkları Katma Değer Vergisini ödemek suretiyle çok ağır bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadır.”

5. DANIŞTAY KARARLARI AÇISINDAN DURUM VE DİKKAT ÇEKİCİ BİR KARŞI OY YAZISI :

Danıştay önceleri, ithalat komisyonlarının KDV'den müstesna olduğu yönünde kararlar vermekte iken, daha sonra bu komisyonlarda KDV hesaplanması gerektiği şeklinde katılmadığımız kararlar vermeye başlamıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 12.02.1999 tarih E:1998/32 ; K:1999/101 sayılı kararı ithalat komisyonlarının KDV ye tabi tutulması yolundaki Maliye İdaresi görüşünün doğru olduğu yönünde ise de, kararın metninde bu görüşün neden benimsendiği yönünde yeterli açıklama yoktur. Halbuki aynı kararda yer alan iki adet karşı oy yazısı, doğru ve etkileyici açıklamalar içermektedir.

Bahsi geçen karşı oy yazılarından biri aşağıda sunulmuştur :

“XX - K A R Ş I O Y

Uyuşmazlık, yurt dışındaki firmalara müşteri bulunması karşılığında elde ettiği mümessillik ücretinin katma değer vergisine tabi olup olmadığına ilişkindir.

Katma Değer Vergisi için kabul olunan "Destination" ilkesine göre; bir mal veya hizmet hangi ülkede tüketiliyorsa vergilemede o ülkede yapılır.

Maddi niteliği ve gümrüklemeye konu oluşu nedeniyle, mallarda tüketim yerinin tesbiti bakımından sorun yoktur.

Ancak, hizmet bir mal gibi sınır ötesine taşınması fiziki bakımdan mümkün bulunmayan bir muamele olduğundan, tüketime tekabül eden kavram hizmetten faydalanma olarak kabul edilmektedir.

Esasen, Katma Değer Vergisinin amacının Yurt içi tüketimini kavramak olduğu da gözönünde tutulduğunda, hizmetin nerede tüketildiğinin tesbiti, sistemin kusursuz bir şekilde işletilmesi bakımından yeterli olacaktır.

Hizmet satılmakta ve hizmetin alıcısı Yurt dışında bulunmaktadır. Yani hizmet Yurt içinde tüketilmemektedir. Dolayısıyla bu bir hizmet ihracatıdır. Tüketim Yurt dışında gerçekleşmektedir. Bu hizmet nedeniyle yurt içinde tüketilecek bir malın ithalatı ortaya çıkmaktadır. Bundan dolayı iki değişik işlem gerçekleşmesi bu işlemlerin bir biriyle ilgili olmaları vergileme açısından bir önem ifade etmez. Katma Değer Vergisinin temel mantığının yurt içi tüketimi kavramak olduğu düşünülürse, yurt dışında tüketilen bir hizmeti katma değer vergisi kanununa tabi tutmak sistemin temel mantığıyla çelişmektedir.

Aksi halde komisyonu ödeyecek olan müşteri ayrıca Katma Değer Vergisini ödemeyi reddedeceği için, hizmeti yapan hasılatının bir kısmını Katma Değer vergisi olarak ödemek zorunda kalır.

.....

Hizmetten faydalanma olayının nerede vuku bulduğu üzerine fikir yürütmek gerekirse;

Türkiye'ye mal ithalinde, malı gönderenin Türkiye kaynaklı hasılat elde ettiği doğrudur.

Ancak, hasılatın Türkiye kaynaklı oluşu gelirin Türkiye'de elde edildiği anlamına gelmez.

Bu satıştan kaynaklanan hasılat Türkiye'de vergilendirilmediğine göre, Türkiye'ye yapılan ihracatın, ihracatçıya sağladığı fayda (gelir), ihracatçının bulunduğu ülkede tezahür etmektedir. Satılan malın tüketildiği yerin başka ülke olması, ihracatçının bu işlemten faydalandığı yeri değiştirmez, mala müşteri bulunması şeklindeki işlem yabancı firmanın satışını, dolayısıyla gelirini artırdığına göre, gelirin elde edildiği ülke, aynı zamanda hizmetten faydalanan yerdir.

Bu nedenle hizmette de, ne tip hizmet olursa olsun hizmetin tüketildiği yerin saptanması gerekir. Bu sebeple müşteri nerede ise, hizmet orada tüketilecektir. Aksi uygulama yukarıda belirtildiği üzere çifte vergilemeye neden olur. Nitekim AET 6 nolu direktifi bu görüşü desteklemektedir. Bu anlayış katma değer vergisi kanunumuza uygundur, en azından aykırı değildir.

Müessellik fatura veya belgesinin yurt dışında bir müşteri adına düzenlenmesi dahi hizmetin yurt dışına verildiği, hizmetten ithalatçının yararlandığının en önemli göstergesidir.

Belirtilen nedenlerle Daire kararı kanuna aykırı olduğundan bozulması gerekeceği cihetle karara katılmıyoruz. (MT/ES)”

6. BU HAKSIZ VERGİLEMENİN SEBEBİYET VERDİĞİ VERGİ KAÇAKLARI VE MALİ SİSTEMİMİZİN GÖRDÜĞÜ ZARAR:

İthal mallarına Türkiye’de müşteri bulan veya bu mallarla ilgili olarak yurtdışındaki satıcıya hizmet veren firmalar, bu hizmetlerine ait faturayı Maliye İdaresi’nin istediği gibi KDV li olarak kestiklerinde yurtdışındaki müşteri, komisyon tutarına KDV eklenmesine itiraz etmektedir. Çünkü KDV nin uygulandığı diğer ülkelerde bu nitelikteki faturalar KDV sizdir. Dolayısıyla yurtdışındaki müşteri haklı olarak faturanın KDV siz olması gerektiğini ileri sürerek ilave KDV ödemeyi reddetmektedir.

Bu durumda komisyoncu, komisyon ücretini KDV dahil ücret olarak işleme almaya mecbur olmakta, başka bir anlatımla hesapladığı KDV yi hasılatının bir kısmını feda etmek suretiyle ödemek zorunda kalmaktadır.

Buna gelir ve kurumlar vergisi de eklenince vergi yükü dayanılmaz bir hal almakta, çoğu komisyoncu, aldığı komisyonu yurtdışında tahsil edip, kayıtlarına hiç almamaya veya bir kısmını kayda almaya yönelmektedir.

Örnek vermek gerekirse, 100.000 TL lik komisyon gelirini Maliye İdaresi’nin istediği gibi vergileyen komisyoncunun ödemesi gereken vergi tutarı,

$(100.000 : 118 \times 18=)$ 15.254 TL si KDV

$(100.000 - 15.254 = 84.746 \times 0,35^*=)$ 29.661 TL si Gelir ve Kurumlar Vergisi

olmak üzere toplam 44.915 TL ye ulaşmakta, yani komisyon gelirinin yarısına yaklaşan kısmı vergi olarak istenmektedir.

Bu derece ağır vergileme; komisyoncuları, komisyon gelirlerini gizlemeye itmekte, bu ise, KDV alınamadığı gibi gelir ve kurumlar vergisinin de alınamamasına yol açmaktadır.

Yine bu durum vergi ödeyen komisyoncuların vergi ödemeyen komisyoncular tarafından haksız rekabete uğratılmalarına, bir manada kötünün iyiyi piyasada yaşatmaması gibi vahim bir tablonun ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Yanlış ve yasaya ve uluslararası uygulamalara aykırı olduğu kadar Mali sistemimize ve ekonomimize bu yönüyle zarar vermekte olan, ithalat komisyonlarında KDV aranması tatbikatına bir an önce son verilmesi gerektiğine inanıyoruz.

* En yüksek gelir vergisi oranına yahut kurum tarafından sağlanan kazancın gerçek kişi ortaklara dağıtıldığı varsayımına göre belirlenmiş vergi yüküdür.

7. SONUÇ :

Türkiye'ye mal veya hizmet satan veya satmak isteyen yabancı firmalara, müşteri bulma, pazar araştırması veya mümessillik yapma gibi hizmetler, KDV Kanunu'nun 11 ve 12 nci maddeleri uyarınca hizmet ihracı istisnasına tabidir.

Maliye İdaresi 17 no.lu Tebliğ ile bu hizmetlerin hizmet ihracı olduğunu kabul etmiş iken, daha sonra görüş değiştirerek (26 no.lu Tebliğ ile söz konusu hizmetlerden Türkiye'de yararlanıldığını ileri sürerek) söz konusu hizmetlerin KDV ye tabi olması gerektiğini iddia etmiştir.

Bu konu ile ilgili Danıştay kararları önceleri 17 no.lu Tebliğ'e paralel iken, 26 no.lu Tebliğ'den sonra Maliye İdaresi'nin bu hatalı görüşüne paralel şekilde verilmeye başlanmıştır.

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle ithalat komisyonlarının ihracat istisnasına konu edilmemesi, yasaya ve uluslararası tatbikata aykırıdır. Vergi mükerrerliğine sebebiyet vermektedir. Vergi kaçaklarına yol açarak vergi kaybına ve vergi adaletsizliğine yol açmaktadır.

Bu nedenlerle Maliye İdaresi'nin mevcut görüşünü değiştirerek 17 no.lu Tebliğ'deki anlayışa uygun görüşle hareket etmesi, yasanın ve ülkemiz menfaatlerinin gereğidir.