

# KDV TEVKİFAT İADESİ ile İNDİRİMLİ ORANA TABİ KDV İADESİNİN AYNI DÖNEMDE TALEP EDİLMESİ

CLAIMING OF REPAYMENT OF BOTH WITHHELD VAT AND DISCOUNTED RATE IN THE SAME TAX PERIOD



Ramazan GÜNGÖR\*

## ÖZ

Mükelleflere finansal açıdan destek sağlamak amacıyla Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergi iadelerine ilişkin hükümler yer almaktadır. Ancak mükelleflerin KDV iade taleplerinin yerine getirilebilmesi için, kanunun uygulamasına yönelik olarak çıkarılan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenen usul ve esaslara riayet edilmesi gerekmektedir. Tebliğde yer alan usul ve esaslara gerektiği gibi uyulmadığı takdirde vergi iadesinin alınması akamete uğramaktadır. Fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile uğraşan mükelleflerin tevkifat iadesi ve indirimli orana tabi işlemler nedeniyle KDV iadeleri de belli şartlara bağlanmıştır. Bu çalışmamızda, fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile uğraşan mükelleflerin tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacakları doğmuşsa, öncelikle hangi KDV alacağının iade edileceğine ilişkin hususlara yer verilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** KDV İade, Fason Tekstil, İndirimli Oran, Tevkifat

## ABSTRACT

There are rules in Value Added Tax Law on tax repayments in order to provide financial assistance to taxpayers. However, in order to meet the VAT repayment claims by the taxpayers, the procedures and principles are laid down in the Value Added Tax General Application Communiqué. Should these procedures and principles laid down in the Communiqué are not applied properly, then the repayment process fails. Withholding VAT repayment in toll manufacturing of textile and confection is subject to specific repayment rules. This study seeks the answer as to which VAT repayment would have priority amongst VAT repayment of toll manufacturing of textile and confection and VAT repayment of discounted VAT.

**Keywords:** VAT repayment, toll manufacturing of textile, discounted rate, withholding

\* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ramazan.gungor.0404@gmail.com

## GİRİŞ

3065 sayılı KDV Kanununun (9/1) inci maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.<sup>1</sup> Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak yürürlüğe koyduğu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile birlikte, KDV mükelleflerine ve belirlenmiş alıcılara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde, alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağını belirlemiştir.

Yine 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesine göre, Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1 'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisine istinaden yayımladığı 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile birlikte, Kararname eki (II) sayılı Listenin (B) bölümünün 10 uncu sırasında, "Fason Olarak Yapılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri"ne uygulanacak KDV oranını (% 8) olarak belirlemiştir.<sup>2</sup>

Bu kapsamda fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile uğraşan mükellefler, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar dahilinde, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade talebinde bulunabileceklerdir.

Bu çalışmamızda, fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile uğraşan mükelleflerin, tevkifat ve

indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade talebinde bulunmaları halinde öncelikle hangi iade alacağının iade edileceğine ilişkin hususlara yer verilmiştir.

## 1- FASON TEKSTİL ve KONFEKSİYON İŞLERİNDE KDV TEVKİFATI ve İADESİ

### 1.1- KDV'de Kısmi Tevkifat Uygulaması

#### 1.1.1- Genel Bilgi

3065 sayılı KDV Kanununun (9/1) inci maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş bir uygulama olmayıp, bunların dışında Maliye Bakanlığı, gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilme yetkisine sahiptir.

Madde hükmünde belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. İlgili kişi ve/veya kurumlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumludurlar.

KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama değildir. Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir.

<sup>1</sup> 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 18563, 2 Aralık 1984.

<sup>2</sup> 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi, T.C. Resmi Gazete, 26742, 30 Aralık 2007.

KDV tevkifatı, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi işlemidir. Bu kapsamda KDV tevkifatını, tam tevkifat ve kısmi tevkifat olarak ikiye ayırmak mümkündür.

“Tam tevkifat” işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; “kısmi tevkifat” ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.<sup>3</sup>

### 1.1.2- Kısmi Tevkifat Yapmak Zorunda Olan Alıcılar

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde ifade edilen kısmi tevkifat uygulanacak mal teslimleri ve hizmet ifaları kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için belirlenen orandaki kısmı, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapması gerekenler, söz konusu gruplardan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmektedir.

- KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir)
- Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dâhil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş'de işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığı'na bağlı aile hekimliği kurumları, tebliğde ifade edilen belirlenmiş alıcılar kapsamında değerlendirilmez.

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dâhil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmaz.

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifat uygulamasına engel değildir.

<sup>3</sup> Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, T.C. Resmi Gazete, 28983, 26 Nisan 2014.

Bu kapsamda tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairesine, tebliğde ifade edilen açıklamalara göre beyan edilip kanuni süresi içerisinde ödenir.

KDV mükellefiyeti bulunmayanların, tebliğde belirtilen belirlenmiş alıcılar kapsamında olmak kaydıyla, kısmi tevkifat uygulaması kapsa-

mındaki alımlarında tevkifat uygulaması söz konusu olmayacaktır.

### 1.1.3- Kısmi Tevkifat Kapsamındaki Teslim ve Hizmetler

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde kısmi tevkifat kapsamındaki işlemler ile bu işlemlere uygulanması gereken tevkifat oranları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.<sup>4</sup>

<b>A Kısmi Tevkifata Tabi Hizmetler</b>		<b>Kesinti Oranı</b>
<b>1. Sadece Belirlenmiş Alıcılara Sağlanan Hizmetler=(Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümü)</b>		
1.1.	Yapım İşleri İle Bu İşlere İlişkin Mühendislik, Mimarlık ve Etüd-Proje Hiz.	3/10
1.2.	Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim Ve Benzeri Hizmetler	9/10
1.3.	Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri	5/10
1.4.	Yemek Servis Ve Organizasyon Hizmetleri	5/10
1.5.	Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri	5/10
<b>2. Sadece KDV mükelleflerine Sağlanan Hizmetler=(Tebliğin I/C-2.1.3.1/a bölümü)</b>		
2.1.	Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri	9/10
<b>3. KDV mükelleflerine (I/C-2.1.3.1/a) ve Belirlenmiş alıcılara(Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümü) Sağlanan Hizmetler</b>		
3.1.	İşgücü Temin Hizmetleri	9/10
3.2.	Yapı Denetim Hizmetleri	9/10
3.3.	Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri	5/10
3.4.	Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri	9/10
3.5.	Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	7/10
3.6.	Servis Taşımacılığı Hizmeti	5/10
<b>4. 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında</b>		5/10
<b>B Kısmi Tevkifata Tabi Teslimler</b>		
<b>1. KDV mükelleflerine (Tebliğin I/C-2.1.3.1/a bölümü) ve Belirlenmiş alıcılara(Tebliğin I/C-2.1.3.1/b bölümü) Yapılan Teslimler</b>		
1.1.	Külçe Metal Teslimleri	5/10
1.2.	Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi	5/10
1.3.	Hurda ve Atık Teslimi	5/10
1.4.	Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimi	9/10
1.5.	Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri	9/10
1.6.	Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi	5/10

<sup>4</sup> Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Eğitim Grubu Temel Mesleki Eğitim Notları

#### 1.1.4- Kısmi Tevkifatın Beyanı

Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumluları tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir.

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin beyan dönemi ise Kanun'un 10'uncu maddesine ifade edilen hükümlere göre tespit edilir.

Vergi sorumluları tarafından tevkif edilen vergi (Genel bütçeli idareler dışında) vergi sorumluları tarafından verilen beyanname ile beyan edilir, vergi sorumlularının katma değer vergisi mükellefiyeti olmaması sorumlu sıfatı ile beyanname vermesine engel bir durum değildir. Sorumluluk, mükellefiyet olmasa da yerine getirilmesi gereken kanuni zorunluluktur. Ancak katma değer vergisi mükellefleri, ilgili dönemde teslim edilen bir mal veya verilen bir hizmet olmasa da beyanname vermek zorunda iken, tevkifata konu olan bir hizmet ya da teslim için sadece işlemlerin olduğu dönemlerde sorumlu sıfatı ile beyanname verirler.

Genel bütçeli idarelerin her ne kadar tevkifat yapma zorunluğu bulunsa da, sorumluluk sıfatı ile katma değer vergisi beyannamesi vermezler, tevkif edilen katma değer vergisi genel bütçeli idarelerinin muhasebe birimlerince gelir kaydedilir.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

Diğer ifade ile tevkifat, belirtilen malların teslimi ve hizmetleri satın alan (adına fatura vb. belge düzenlenen) tarafından yapılacak, sorumlu sıfatı ile beyanname verilip ödenecek ya da genel bütçeli idareler tarafından sorumlu sıfatı ile beyanname verilmeyecek gelir kaydedilecektir.

#### 1.1.5- Kısmi Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi

Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için, satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunludur. İade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı aranmamaktadır.

Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde ise hakedişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gerekir. Bunlara yapılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmamaktadır.

İade olarak talep edilen tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenir. İadesi istenilen KDV, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olamaz.

#### 1.1.6- Kısmi Tevkifat Uygulamasından Kaynaklanan KDV İade Taleplerinde İstenen Belgeler

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade taleplerinde, vergi dairelerince;

- 429 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,
- Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
- Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış fatu-ralarının dökümünü gösteren liste, aranacaktır.

İade talebinde bulunulabilmesi için iade tutarının yer aldığı, ilgili dönem KDV beyannamesi ve eki "Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim" in verilmiş olması zorunludur.

İade taleplerinde standart iade talep dilekçesinin yanı sıra iade hakkı doğuran işlem itibarıyla yukarıda belirtilen belgelerin ibrazı şarttır. İade talepleri, yukarıda belirtilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

Vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve/veya teminat ile yapılacak nakden iade talepleri, bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanmaktadır.

Aynı şekilde, teminat veya YMM Raporu ile yapılacak mahsuben iade talepleri, diğer belgelerle birlikte bunların eksiksiz ibraz edildiği tarihte geçerlik kazanmaktadır. VİR sonucuna göre sonuçlandırılacak mahsuben iade taleplerinde ise mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla iadeye hak kazanılmaktadır.

## **1.2- Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde KDV Tevkifatı ve İadesi**

### **1.2.1- KDV Tevkifatına Tabi Hizmetlerin Kapsamı**

KDV mükelleflerine ve belirlenmiş alıcılara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile fason işlerle ilgili aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Tevkifatın kapsamına;

- Deriden mamul giyim eşyalarına ilişkin fason işler de dahil olmak üzere fason tekstil ve konfeksiyon işleri (perde, halı, mobilya kumaşı ve örtüsü, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler dahil),
- Fason çanta, kemer, cüzdan ve benzerleri ile ayakkabı (terlik, çizme ve benzerleri dahil) dikim işleri (söz konusu malların dikimi dışında tadil ve onarım şeklinde ortaya çıkan hizmetler hariç),
- Bu işlerle ilgili aracılık hizmetleri girmektedir.

Terziler tarafından, KDV mükelleflerine ve belirlenmiş alıcılara verilen dikim, tadil, onarım şeklindeki hizmetler de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammadde-lerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir.

Bu çerçevede, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarlamaya işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak; boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır.

Ütüleme, çözücü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak, bu işler boya, baskı, apre ve kasarlamaya işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada gösterilmeleri kaydıyla bu işler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasarlamaya hizmetleri gibi işlem görecektir.

Fason olarak yapılan yıkama ve kurutma işlerinde de yardımcı malzemelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır. Presleme işinin yıkama ve kurutma işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak birlikte yapılması ve aynı faturada gösterilmesi halinde tevkifat uygulanırken, presleme işinin yıkama ve kurutma işinden ayrı olarak yapılması durumunda tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason olarak yaptırılan kapitone işlerinde astarın üzerine sadece elyaf veya elyafla birlikte tül veya tela tatbik edilmektedir. Sadece elyaf tatbik edilen hallerde elyafın, elyaf ile birlikte tül veya telanın tatbik edildiği hallerde elyaf ile tül veya elyaf ile telanın fason iş yaptıranlar tarafından temin edilip fason iş yapanlara astar ile birlikte verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, astar hariç yukarıda sayılanların fason iş yapan-

larca temin edilip kullanılması halinde ise tevkifat uygulanmayacaktır.

Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibarıyla kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür.

Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırılmaları, her iki fason iş bakımından tevkifat uygulamasına engel değildir.

Fason olarak yapılan işlerde, fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, fermuar, düğme, tela, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahildir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin, ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir.

Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri ise aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde tevkifata tabidir.

Bazı KDV mükellefleri;

- Fason iş yaptıracak olanlara, fason iş yapacak işletmeleri,
- Fason iş yapacak işletmelere, fason iş yaptıracak olanları,

temin etmek suretiyle aracılık hizmeti vermektedir. Bu hizmetlerde aracı firmanın fason işle ilgili bir sorumluluğu bulunmamakta, sadece tarafları bir araya getirmektedir. Bu aracılık hizmetleri bu bölüm kapsamında tevkifata tabidir.

Fason yapılmak üzere alınan işin tamamen başka firmalara fason olarak yaptırılması halinde de her iki aşamada tevkifat uygulanacaktır.

### 1.2.2- KDV Tevkifatının İadesi

Katma değer vergisi açısından kısmi tevkifat kapsamında talep edilen iadeler mahsuben veya nakden yapılmaktadır. Ancak yapılacak mahsuben ve nakden iadelerin tüm işlemler için olmayıp, hangi işlemlerde hangi tutara kadar nakden veya mahsuben iade talebinde bulunulacağını sınırlarını belirlemiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde nakden veya mahsuben iade taleplerini de kendi içinde;

1. İnceleme raporu, YMM raporu veya teminat olmaksızın iade talep (tutar olarak) edilecek yasal sınırın olup olmadığı,
2. Eğer iade talebi için getirilmiş yasal tutar sınırı var ise, İnceleme raporu, YMM raporu veya teminat şartların hangisinin istenildiği,
3. Eğer iade talebi için verilmiş olan teminat var ise, bunun nasıl çözümünün olacağı,
4. Son olarak da vergi inceleme raporu, YMM tasdik raporu ve teminat aranmadan iade taleplerinin gerçekleşip gerçekleşmediğine göre düzenlemeler getirmiştir.<sup>5</sup>

Bu kapsamda, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerine ilişkin olarak yapılan KDV tevkifatının mahsuben veya nakden iadesine ilişkin gerekli değerlendirmelere aşağıda yer verilmiştir.

#### 1.2.2.1- Mahsuben İadesi

Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerini ifa eden mükellefler, tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının,

- Vergi Dairelerince Takip Edilen Amme Alacaklarına,
- İthalde Alınan Vergilere,
- SGK Prim Borçlarına mahsubunu talep edebileceklerdir.

Vergi dairesince takip edilen amme alacağına, tevkifatla ilgili olarak verilen 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden vergiler de dâhildir

1 No.lu KDV Beyannamesinde gösterilen ve mahsuben iade şartlarını taşıyan KDV iade alacağı, aynı döneme ilişkin 2 No.lu KDV Beyannamesine göre tahakkuk eden KDV borcuna mahsup edilebilir.

<sup>5</sup> Coşkun Çekiciler, Yücel Bostan, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Düzenlenen Kısmi Tevkifattan Doğan İadenin Süreci ve Vergi Güvenlik Müessesesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 224, Mayıs 2018, s. 36.

Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri kapsamında yapılan kısmi tevkifatlar ile ilgili KDV iade alacaklarının mahsubunu isteyen mükelleflerin 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilirken, 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise vergi inceleme raporu ile yerine getirilmektedir.

Tevkifat uygulamasından kaynaklanan ve vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılan mahsuben iade taleplerinde, vergi inceleme raporu dışında diğer belgelerin tamamlanmış olması şartıyla standart iade talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılır. Vergi inceleme raporunda iadeye engel bir durumun tespit edilmemiş olması kaydıyla mahsuben iade talep edilen vergi borcunun vade tarihinden vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmaz.

#### **1.2.2.2- Nakden İadesi**

Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerini ifa eden mükellefler, tevkifat uygulamasından kaynaklanan iade alacaklarının nakden iadesini de talep edebileceklerdir.

Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri kapsamında yapılan kısmi tevkifatlar ile ilgili nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilmektedir.

İade talebinin tamamı kadar teminat verilmesi halinde teminat, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülmektedir.

## **2- FASON TEKSTİL ve KONFEKSİYON İŞLERİNDE İNDİRİMLİ ORANDA KDV UYGULAMASI VE İADESİ**

### **2.1- KDV'de Genel Oran**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesine göre KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için (% 10) olarak belirlenmiştir. Ancak, söz konusu madde ile Bakanlar Kuruluna bu

oranı, dört katına kadar artırmaya, (% 1)'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etme yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulu kendisine verilen söz konusu yetkiye istinaden yayımlamış olduğu, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesiyle mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranlarını belirlemiştir.

Söz konusu Kararnameye göre mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları;

- Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için (% 18),
- Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 1),
- Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 8)

olarak tespit edilmiştir.

### **2.2- Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde KDV Oranı**

Bakanlar Kurulunun 2007/13033 sayılı kararının eki (II) sayılı Listenin (B) bölümünün 10'uncu sırasında, "Fason Olarak Yapılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri"ne uygulanacak KDV oranı (% 8) olarak belirlenmiştir.

Fason işin şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptırınlarca temin edilmesidir.

Buna göre, boyama, apre, baskı ve kasarlarma işlerinde boya ve kimyevi maddelerin, yıkama işlerinde kimyevi maddelerin bu işleri yaptırınlar tarafından temin edilip bu işleri yapanlara verilmesi halinde indirimli oran kapsamında işlem yapılmaktadır. Ancak, bu işlerde boya ve kimyevi maddelerin fason işi yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde, yukarıda belirtilen işlere genel vergi oranı uygulanmaktadır.

Bunlar dışında kalan; ütüleme, çözüme, haşıl, dikim, kesim, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün fason işlerde KDV oranı (% 8) olarak uygulanır.



Fason işlerde, dikiş ipliği, fermuar, düğme gibi yardımcı madde ve malzemelerin fason işi yapanlar tarafından temin edilip kullanılması indirimli oran uygulamasına engel değildir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işlerde indirimli oran uygulaması sadece giyim eşyalarına verilen fason işlerle sınırlı değildir. Perde, mobilya kumaşı, havlu, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetler de yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde (% 8) KDV oranına tabidir.

### 2.3- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi

3065 sayılı Kanununun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı (2018 yılı için 11.400 TL),<sup>6</sup>

- Vergi Dairelerince Takip Edilen Amme Alacaklarına,
- İthalde Alınan Vergilere,
- SGK Prim Borçlarına

yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilir.

6770 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanununun 29 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasında değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikle, Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan mahsuben iade edilmeyen verginin yılı

içinde nakden iadesiyle ilgili sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.<sup>7</sup>

Bu yetki çerçevesinde, çıkarılan tebliğler ile birlikte, indirimli orana tabi konut ile 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 28, 29 ve 31'inci sırası kapsamındaki malların teslimlerinden doğan KDV iadelerinin, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla talep edilmesi kaydıyla nakden yapılması uygun görülmüştür.<sup>8</sup>

Buna göre, vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben veya nakden (bazı mal teslimlerinde) iadesi talep edilebileceği gibi, izleyen yıl içerisinde de nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iadesi talep edilebilecektir.

#### 2.3.1- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesinin Aynı Yıl İçerisinde Talebi 2.3.1.1- Mahsuben İade Talebi

Vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben iade talebi, 429 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenir:

- Takvim yılı başından mahsup hakkının olduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura ve benzeri belgelerin listesi.

<sup>6</sup> 16 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, T.C. Resmi Gazete, 30287, 31 Aralık 2017.

<sup>7</sup> 10 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, T.C. Resmi Gazete, 29968, 3 Şubat 2017.

<sup>8</sup> 15 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, T.C. Resmi Gazete, 30261, 5 Aralık 2017.

- Takvim yılı başından mahsup hakkının doğduğu döneme kadar iade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibarıyla hazırlanacak tablo.
- Cari yıl içerisinde bir iade talebi sonuçlandırıldıktan sonra yapılacak iade taleplerinde, iade hakkı doğuran işlemin ait olduğu dönemden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlere ilişkin olarak indirilecek KDV listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları veya bu faturaların dökümünü gösteren liste ile yüklenilen KDV listesi ve tablosu.

Kollektif şirketler ile adi ortaklıklar adına ortaya çıkan KDV iade alacaklarının ortakların borçlarına yönelik mahsup taleplerinde mahsup talep dilekçesine, yukarıda sayılan belgelerin yanı sıra, diğer ortakların mahsup yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tarafından onaylanmış bir belge de eklenir.

Vergilendirme dönemleri itibarıyla 5.000 TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri YMM raporu, vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir ve talep, belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

Vergilendirme dönemleri itibarıyla 5.000 TL ve üstündeki mahsuben iade talepleri, vergi inceleme raporu veya YMM Raporuna göre yerine getirilir. Talep tutarının 5.000 TL'yi aşan kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibarıyla mahsup talebi geçerlik kazanır ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülebilir.

İade talebi; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

### **2.3.1.2- Nakden İade Talebi**

Yukarıda da açıklandığı üzere, indirimli orana tabi konut ile 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 28

ve 29'uncu sırası kapsamındaki malların teslimlerinden doğan ve yılı içinde nakden iadesi talep edilen iade alacaklarının yerine getirilmesinde yılı içinde yapılan mahsuben iade işlemleri için yapılan açıklamalar geçerlidir. Ancak, 5.000 TL ve üstündeki nakden iade taleplerinin, teminat verilmeksizin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılmasının talep edilmesi halinde, iade vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihte yapılır.

### **2.3.2- İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesinin İzleyen Yıl İçerisinde Talebi**

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilir.

Söz konusu iade talebi, en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir. Üç aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk üç aylık, en geç üçüncü üç aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir.

Mahsuben ve/veya nakden iade talebi, 429 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi kullanılmak suretiyle yapılır ve bu dilekçeye ayrıca aşağıdaki belgeler eklenir:

- İndirimli orana tabi işlemlerin yapıldığı yılda söz konusu işlemlere ait alış ve satış faturaları ve benzeri belgelerin listesi,
- Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo,
- Yılı içinde iade edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo (Bu tabloda yılı içinde iadesi gerçekleşen tutarların toplamı da tek satırda gösterilecektir.),
- İadenin talep edildiği izleyen yılın ilk döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibarıyla devreden KDV tutarlarını gösteren tablo.

Mahsuben ve/veya nakden iade edilecek KDV alacağının 5.000 TL'yi aşmaması halinde nakden ve/veya mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, teminat ve YMM Raporu aranılmadan yerine getirilir ve talep, yukarıda belirtilen belgelerin tamamlandığı tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

Mahsuben ve/veya nakden iade edilecek KDV alacağının 5.000 TL ve üstünde olması halinde 5.000 TL'yi aşan kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat karşılığında yerine getirilir. Buna göre iade talebi;

- Vergi inceleme raporu sonucuna göre talep edilmiş ise, mahsuben iade taleplerinde vergi inceleme raporu dışındaki diğer belgelerin tamamlanmış olması koşuluyla iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla; nakden iade taleplerinde vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihte,
- Nakden/mahsuben iadenin YMM Raporu ile talep edilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp YMM Raporunun eksiksiz olarak ibraz edildiği tarihte,
- Nakden/mahsuben iadenin teminat karşılığı talep edilmesi halinde ise teminatın gösterilip belgelerin tamamlandığı tarihte, geçerlik kazanır.

#### **2.4- Fason Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde İndirimli Oranda KDV İadesi**

Tekstil ve konfeksiyon sektöründe indirimli orana tabi fason işlerden doğan KDV iade alacaklarının yılı içerisinde mahsuben iadesini talep eden mükelleflerin 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM Raporu ve teminat aranmaksızın, 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri ise teminat ve/veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflerin izleyen yıl içerisinde nakden iade talebinde bulunmaları halinde ise nakden iade talepleri münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilir.

Mükelleflerin, KDV iade alacağının tamamı için teminat göstermeleri halinde iade talebi, önceki bölümlerde belirtilen belgelerin ibraz edilmiş olması şartıyla teminatın gösterildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılacak iadelerde; mahsuben iade talepleri mahsup talep dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla, nakden iade talepleri ise vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

#### **3- FASON TEKSTİL ve KONFEKSİYON İŞLERİ DOLAYISIYLA HEM KISMİ TEVKİFAT HEM DE İNDİRİMLİ ORANDA İADE DOĞMASI**

3065 sayılı KDV Kanununun 28'inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile Kararnameye ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu Kararname eki (II) sayılı Listenin (B) bölümünün 10'uncu sırasında, "Fason Olarak Yapılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri"ne uygulanacak KDV oranı (% 8) olarak belirlenmiştir.

Ayrıca, KDV Kanununun 9/1'inci maddesi ile Maliye Bakanlığına, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceğine ilişkin yetki verilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak, 01/05/2012 tarihinde yürürlüğe giren 117 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile birlikte bazı mal teslimleri ve hizmet ifalarında kısmi tevkifat uygulamasına geçmiştir. 01/05/2014 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile birlikte 117 seri No.lu KDV Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmış olup, kısmi tevkifat uygu-

lamasına ilişkin hükümlere Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğde, KDV mükelleflerine ve belirlenmiş alıcılara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile fason işlerle ilgili aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.5.3 ile III/B-3.4.1'inci bölümlerinde ise, aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağının iade edileceği; mükellefin aynı dönemde başka iade hakkı doğuran işlemlerinin bulunması halinde bu işlemlere ait iade taleplerinin, söz konusu işlem veya işlemlerle ilgili usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacağı açıklanmıştır.

Bu kapsamda, fason tekstil ve konfeksiyon işleri dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamalarından doğan KDV iade alacaklarında, öncelikle tevkifattan doğan KDV iade alacağı dikkate alınacak olup; tevkifattan doğan KDV iade alacağı talep edilmeden indirimli orana tabi teslimden kaynaklanan KDV iade alacağının talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, fason tekstil ve konfeksiyon işlerine ilişkin tevkifattan doğan;

- 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilirken, 5.000 TL ve üzerindeki mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu ile,
- Nakden iade talepleri ise münhasıran teminat ve/veya vergi inceleme raporu ile yerine getirilecektir.

Bu şekilde tevkifattan kaynaklanan tutarların iadesi gerçekleştikten sonra bir tutar kalması ve bu tutarın da indirimli oranda KDV iadesinin istenilmesi durumunda kalan tutarın iadesi, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin III/B-3.2 numaralı bölümündeki açıklamalara göre yerine getirilebilecektir.

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse:

**Örnek:** Fason tekstil işiyle uğraşan (Y) Ltd. Şti. Ocak 2018 döneminde yurt içindeki KDV mükellefi bir firmaya 200.000-TL bedel karşılığında fason takım elbise dikim hizmetinde bulunmuştur. Alıcı firma faturada hesaplanan (200.000 x %8 => 16.000-TL KDV'nin 5/10'unu (8.000 TL) tevkif ederek 2 no.lu beyannamesi ile beyan etmiştir. (Y) Ltd. Şti.'nin indirimli oranda KDV'ye tabi olan fason takım elbise dikim hizmeti için yüklenmiş olduğu KDV tutarı 40.000- TL, Ocak 2018 dönemine ilişkin olarak iade edilecek KDV'ye aktarım yapılmadan önceki devreden KDV tutarı ise 35.000-TL'dir.

Ocak 2018 dönemindeki hizmet ifalarına ilişkin olarak KDV iadesi talep etmek isteyen (Y) Ltd. Şti.'nin alabileceği iade tutarı aşağıda hesaplanmıştır:

Ocak 2018 döneminde gerçekleştirilen fason takım elbise dikim hizmetinden iki tür KDV iadesi doğmaktadır. Birincisi %8 oranında KDV'ye tabi olan fason takım elbise dikim hizmeti nedeniyle yüklenilip indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi. İkincisi de hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV den 5/10 oranında yapılan kısmi tevkifattan doğan KDV iadesidir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin yukarıda bahsedilen hükümlerine göre, bir işlem nedeniyle hem indirimli oran uygulaması kapsamında iade hem de kısmi tevkifat kaynaklı iade doğuyor ise, öncelikle tevkifattan doğan KDV iade edilir.

Tevkifattan kaynaklı KDV iadesi şöyle gerçekleşecektir: Mükellefin Ocak dönemine ilişkin iade edilecek KDV'ye aktarım yapılmadan önceki devreden KDV'si (35.000 TL) alıcı tarafından tevkif edilen KDV'den (8.000 TL) büyük olduğundan, alıcı tarafından tevkif edilen KDV'nin tamamı (8.000 TL) nakden veya mahsuben iade olarak talep edilebilecektir. Talebin mahsuben iade şeklinde yapılması halinde tebliğde aranan belgelerin ibrazı şartıyla teminat, YMM raporu, VİR aranmaksızın iade yapılabilecektir. Talebin nakden yapılması halinde 5.000 TL ye kadar olan kısım

için VİR, YMM raporu veya teminat aranmayacak, ancak 5.000 TL'yi aşan kısım için (3.000 TL) teminat, YMM raporu veya VİR ibrazı gerekecektir.

İndirimli orana tabi teslimlerden kaynaklı KDV iadesi ise; yılı içerisinde talep edilmesi halinde ancak mahsuben yapılabilecektir. Mahsu-

ben iade de talep tutarının 5.000-TL'yi aşmaması halinde aranan belgelerin ibrazı yeterli sayılmakta, talep tutarının 5.000-TL'yi aşması halinde ise teminat, YMM raporu veya VİR ibrazı istenilmektedir. Talep edilecek iade tutarı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

DÖNEM 2018	İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEM			FARK (4-3)	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	İadeye Esas KDV Tutarı (Kümülatif) (5+6)	İade Edilebilir KDV Tutarı	Devreden KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV					
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ocak	200.000	16.000	40.000	24.000	----	24.000	12.600	27.000

Yukarıdaki hesaplama tablosunda "Devreden KDV" 27.000-TL olarak görülmektedir. Bunun nedeni evvelce yapılmış olan kısmi tevkifat kaynaklı iade talebi nedeniyle 35.000 TL tutarındaki devreden KDV'nin 8.000 TL'lik kısmının iade edilecek KDV hesabına aktarılmış olmasıdır.

Yukarıdaki tabloda "hesaplanan KDV" sütununa fason takım elbise dikim hizmeti için düzenlenen faturalardaki hesaplanan KDV'nin tevkifat yapılmadan önceki tutarı yazılmıştır. Aslında (Y) Ltd. Şti.'nin fason takım elbise dikim hizmeti nedeniyle beyan etmiş olduğu KDV 8.000-TL'dir. Ancak bu tutar ile hizmet bedeli üzerinden hesaplanan toplam KDV arasındaki fark, kurum tarafından tevkifatlı işlemlerden kaynaklı KDV iadesi yoluyla iade olarak alınacağından, hesaplama tablosunda hesaplanan KDV sütununa satıcının beyan etmiş olduğu KDV tutarının yazılması mükerrer iadeye neden olacaktır. Bu nedenle indirimli orana tabi teslimler nedeniyle iade tablosu hazırlanırken hesaplanan KDV sütununa hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı yazılmaktadır.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere mükellefin söz konusu hizmet ifaları nedeniyle yüklenmiş olduğu KDV, hesaplanmış olduğu KDV'nin 24.000 TL üzerindedir. Ancak 2018 yılı için indirimli orana tabi teslimler nedeniyle 16 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile belirlenen iade alt sı-

nırı 11.400-TL'dir. Bu alt sınırın iadeye esas KDV den düşülmesi sonucunda (24.000 – 11.400 =) 12.600-TL rakamına ulaşılmaktadır. Bu rakam bu dönemdeki devreden KDV tutarının (27.000-TL) altında olduğundan tamamı iade edilebilecektir.

Dolayısıyla (Y) Ltd. Şti. 8.000-TL' si kısmi tevkifat kaynaklı, 12.600-TL' si ise indirimli oran kaynaklı olmak üzere toplam 20.600-TL tutarında iade talebinde bulunabilecektir.

## SONUÇ

Maliye Bakanlığı, 3065 sayılı KDV Kanununun (9/1)'inci maddesi gereğince vergi alacağına emniyet altına alınabilmesi amacı ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde, KDV mükelleflerine ve belirlenmiş alıcılara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde, alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağını hükme bağlamıştır. Buna göre, fason tekstil ve konfeksiyon işlerine ilişkin hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için belirlenen (5/10) oranındaki kısmı, alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısım ise fason tekstil ve konfeksiyon işini yapan satıcı tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Fason tekstil ve konfeksiyon işi ile uğraşan mükellefler, kısmi tevkifat kapsamında ifa ettikleri hizmetler için yükledikleri KDV tutarının, sadece kısmi tevkifat nedeniyle tam olarak indirim konusu ya-

pamadıkları kısmın nakden veya mahsuben iadesini isteme hakkına sahiptirler.

Yine, 3065 sayılı KDV Kanununun 28'inci maddesi ile birlikte Bakanlar Kuruluna muhtelif mal ve hizmetler için farklı vergi oranları tespit etme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisine istinaden yayımladığı 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile birlikte, "Fason Olarak Yapılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri"ne uygulanacak KDV oranını (% 8) olarak belirlemiştir. Bu kapsamda, Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmının (2018 yılı için 11.400 TL) yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da mahsuben iadesi mümkündür.

Fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde de indirimli KDV oranı (%8) uygulandığından dolayı, söz konusu işleri yapan mükelleflerin yüklenmiş oldukları ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarını, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenen usul ve esaslar dahilinde yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi halinde ise nakden ya da mahsuben iadesini talep edebileceklerdir.

Ancak, fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile uğraşan mükelleflerin, aynı anda hem tevkifat iadesi, hem de indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iadesi talebinde bulunmaları mümkündür. Bu durumda ne tür bir yol izleneceğine ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yer alan, "Aynı işlem dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamaları nedeniyle KDV iade alacağı doğmuşsa, öncelikle tevkifattan doğan KDV alacağının iade edileceği" hükmüne istinaden, fason tekstil ve konfeksiyon işleri dolayısıyla, tevkifat ve indirimli oran uygulamalarından doğan KDV iade alacaklarında, öncelikle tevkifattan doğan KDV tutarının iade alınacağı dikkate alınacak olup; tevkifattan doğan KDV

iade alacağı talep edilmeden indirimli orana tabi teslimden kaynaklanan KDV iade alacağının talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu şekilde tevkifattan kaynaklanan tutarların iadesi gerçekleştirildikten sonra bir tutar kalması halinde indirimli oran uygulamaları nedeniyle talep edilen KDV'nin iadesi yapılabilecektir.

#### KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- 31.12.2017 tarih ve 30287 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 16 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
- 03.02.2017 tarih ve 29968 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 10 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
- 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 15 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
- 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi
- ÇEKİCİLER C., BOSTAN Y., Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Düzenlenen Kısmi Tevkifattan Doğan İadenin Süreci ve Vergi Güvenlik Müessesesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Mayıs 2018, Sayı 224.
- Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.10.2011 tarih B.07.1. GİB.4.27.15.01-10-515-31-45 sayılı Özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.08.2013 tarih 21152195-35-02-509 sayılı Özelgesi
- Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Eğitim Grubu Temel Mesleki Eğitim Notları