

FASON TEKSTİL ve KONFEKSİYON İŞLERİNDE SORUMLULUK UYGULAMALARI

Emrullah ESER (*) Tahirhan BAYDU (**)

1 - GİRİŞ

Günümüzün en modern vergilendirme yöntemi, mükelleflerin gelir ya da işlemlerini kendilerinin beyan etmeleri ve vergilendirmenin beyan edilen gelirler dikkate alınarak yapılmasıdır. Katma değer vergisi yönünden de bu esas geçerlidir ve mükelleflerin bir vergilendirme döneminde yaptıkları vergiye tabi işlemlerini beyanname ile vergi dairesine bildirmeleri esastır. Ancak, katma değer vergisinde mükellefin beyanı esas olmakla birlikte, kanunda düzenlenen bazı özel durumlarda, mükelleflerin vergilerinin beyanından ve ödenmesinden vergiye tabi işlemlere taraf olanlar sorumlu tutulabilmektedir.¹

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunumuzun Vergi Sorumlusu Başlıklı 9. maddesinde , “Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunma-

ması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyete alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir” hükmü yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı aldığı bu yetkiye dayanarak ilk olarak, 10.01.1996 Tarih ve 22519 sayılı resmi gazetede yayınlanan 51 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda metal alımlarında sorumluluk(tevkifat) uygulaması ile ilgili düzenlemeler yapmıştır.

2- FASON İMALAT ve FASON TEKSTİL ve KONFEKSİYON İŞLERİNDE KDV SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN OLARAK YAPILAN DÜZENLEMELER

2.1- Fason İmalat

Fason imalat, ana firmaya ait bir mal ya da hizmetin tümünün ya da bir bölümünün başka

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ İlhan KIRIKTAŞ; “Konfeksiyon ve Tekstil Sektörünün Yaptırdıkları Fason İşler ile Hurda Metal Alımlarında Katma Değer Vergisi Sorumluluk Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 1996, Sayı:174, s.24

bir firmaca üretilmesi anlamına gelmektedir. Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir. Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibariyle kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür. Ülkemizde tekstil ve konfeksiyon işlerinde fason imalata çok sık rastlanılmaktadır.²

2.2- Konuya İlişkin Olarak Yapılan

Düzenlemeler

KDV Kanununun 9. maddesi, Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumunda veya gerekli görülen diğer hallerde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilme konusunda Maliye Bakanlığına yetki vermiştir. Bakanlık bu yetkisini kullanarak, verginin konusuna giren işlemleri yapan mükellefin Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumunda, bu işlemlerden doğan verginin malı satın alan veya hizmeti yaptıran kişi ya da kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmesini öngörmüştür. Ayrıca sözü edilen maddedeki yetki kullanılmak suretiyle, vergi beyanında bulunulmadığı veya sürekli sonraki döneme devreden vergi beyan edildiği ya da beyan edilen vergilerin ödenmediği tespit edilen bazı sektörlerde KDV’nin sorumlu sıfatıyla ödenmesi konusunda düzenlemeler yapılmıştır. Bu şekildeki tevkifat uygulamasının

temel mantığı, vergiye tabi işlem üzerinden hesaplanan verginin bir kısmının, mal satın alan veya hizmeti yaptıran tarafından, satıcıya veya hizmeti yapana değil doğrudan kendi vergi dairesine ödenmesidir. Böylece hesaplanan verginin belirli bir kısmı, satıcının veya hizmeti yapanın inisiyatifi dışında vergi dairesine intikal etmiş olmaktadır.³

Vergi güvenliğine yönelik bu uygulama ilk olarak 1996 yılında hurda metal teslimleri ile tekstil ve konfeksiyon sektöründe fason imalatlar üzerinden alınan KDV hesaplamalarına yapılmış, uygulama alanı bilahare genişletilmiştir. KDV açısından tevkifat uygulaması tam anlamı ile verginin tahsiline yönelik bir güvenlik aracı, daha doğrusu müessesesidir. Bu bağlamda sattığı mal veya yaptığı hizmet karşılığında hesapladığı KDV’nin bir kısmını tahsil edebilen satıcılar, çoğu zaman yüklendiği vergileri indirim konusu yapmamaktadır. Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı bu tür işlemler için yüklendiği vergiyi indirim konusu yapamayan mükelleflerin bünyelerinde kalan vergilerin iadesi veya mahsubuna olanak tanıyan düzenlemeler yapmak suretiyle uygulamadan kaynaklanan konuya ilişkin sorunları da kısmen gidermiş bulunmaktadır.⁴

Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde sorumluluk uygulamasına ilişkin 51,53,58,105,107 sıra numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.

51 nolu KDV Genel Tebliğinin II-A bölümünde Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründe sorumluluğu uygulanması açıklanmıştır. Buna göre “Fason

² İdris ŞENYURT; “Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde KDV Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2007, Sayı:313

³ Kemal OKTAR; “KDV İstisnalar ve İadeler”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2008, 8. Baskı, s.329

⁴ http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=2235

olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 2/3'ü, fason iş yaptırılanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifat tabii tutulacak, 1/3'ü ise fason iş yapana ödenecektir.

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

Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibariyle kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür. Örneğin; bir konfeksiyon firmasının pazarlayacağı gömleklerin kumaşını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırması halinde her bir kısmi iş tevkifat uygulaması kapsamına girecektir.

Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırmaları, her iki fason iş bakımından tevkifat uygulamasına engel değildir. Örneğin, imal edip pazarladığı pantolonların bir kısmını fason olarak imal ettiren bir mükellef, aynı zamanda ihracatçı firmalara fason olarak erkek takım elbisesi imal ediyorsa, fason yaptırdığı pantolonlar için kendisi tevkifat uygulayacak, ihracatçıya yaptığı fason takım elbiseler için ise ihracatçı tarafından tevkifat uygulanacaktır.

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

Fason iş yapanlar tevkifat uygulanacak hizmetleri nedeniyle düzenleyecekleri faturada; fason hizmet bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile vergi tutarlarının tevkifat uygulanacak kısmı ile fason iş yaptırılan tahsil edilecek kısmını ayrı ayrı göstereceklerdir." Hükmü yer almaktadır.

53 Seri numaralı KDV Tebliğinde ise çanta ve ayakkabı dışında deriden mamul giyim eşyasının fason işleri de sorumluluk (tevkifat) uygulamasına dahil edilmiştir. Ayrıca tebliğde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

"Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarılama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptırılanlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır.

Yukarıda sayılanlar dışında kalan, ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir.

Ancak, bu işler yukarıda sayılan boya, baskı, apre ve kasarılama işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada gösterilmeleri kaydıyla bu işler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasarılama hizmetleri gibi işlem görecektir.

Tekstil sektöründe tevkifat uygulaması giyim eşyaları ile sınırlı değildir. Buna göre; perde, mobilya kumaş, havlu, oto koltuk kumaş, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetlerde de tevkifat uygulanacaktır."

07.12.1996 tarihli ve 22840 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 58 seri nolu KDV tebliğinde ise "Tekstil ve konfeksiyon sektöründe fason olarak yaptırılan yıkama işleri, prensip olarak tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak yıkama işinde kullanılan kimyevi maddelerin fason imalatı yapanlar tarafından temin edilip kullanılmaları halinde tevkifat uygulanmayacak, bu kimyevi maddelerin fason iş yaptırılanlar tarafından temin edilip fason iş yapanlara verilmesi halinde tevkifat yapılacaktır.

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 yaptırınlar tarafından temin edilip fason iş yapanlara astar ile birlikte verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, astar hariç yukarıda sayılanların fason iş yapanlarca temin edilip kullanılması halinde ise tevkifat uygulanmayacaktır." Açıklaması yer almaktadır.

105 Seri numaralı KDV Genel Tebliğiyle, 01.07.2007 tarihinden itibaren fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV tevkifatı kaldırılmıştır. Daha sonra 04.01.2008 tarihli 26746 sayılı Resmî Gazete de yayımlanan 107 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile; 105 seri numaralı tebliğinin fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifatı sona erdiren (A/l) bölümü 05.01.2008 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. Buna göre; 51, 53 ve 58 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde kapsamı ile uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlenen fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde (1/2) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Tevkifat uygulaması, bu Tebliğin yayımını izleyen günden itibaren düzenlenecek faturalara konu işlemler için geçerli olacaktır. Dikkat edilecek olursa bu tebliğ ile tevkifat oranı 1/3 olarak değil 1/2 uygulanacaktır.

3- TEVKİFAT UYGULANACAK FASON İMALAT İŞLERİNİN KAPSAMI ve TEVKİFAT ORANI

3.1-Tevkifat Uygulanacak Fason İmalat İşlerinin Kapsamı

Tekstil ve Konfeksiyon sektöründe tevkifat kapsamına giren fason imalat ifadesi, imal edile-

cek malla ilgili ana malla ilgili ana madde başta olmak üzere ham ve yardımcı maddelerin fason işi yaptırınlarca temin edildiği imalat işleridir. Örneğin konfeksiyon imalatçısının gönderdiği kumaşların kesilmesi, ilik açılması, overlok yapılması hizmeti tevkifat kapsamına girmektedir. Tekstil ve konfeksiyon işlerinde kısım kısım imalat yapılması çok yaygındır. İmal edilecek elbisenin kumaşının kesimi bir firmaya, dikişinin başka bir firmaya yaptırılması gibi. Bu şekilde yaptırılan fason imalat işlerinin her biri ayrı ayrı tevkifat kapsamına girmektedir. Fason iş yapanların başkalarına da fason iş vermeleri halinde, her iki hizmet için de tevkifat uygulanması gerekmektedir. Örneğin elbise imalatçısı firmanın gönderdiği kumaşları diken firmanın, düğmelerin dikilmesi işini başka bir firmaya yaptırması halinde, hem elbise imalatçısı (kumaşları diken firmanın hesaplayacağı KDV için), hem de kumaşları diken firma (düğmeleri diken firmanın hesaplayacağı KDV için) tevkifat uygulayacaktır. Fason iş yapanların, bu işlem için kullandığı malzeme bedelleri tevkifat bedeline dâhil edilecektir. Örneğin imalatçı tarafından gönderilen pantolonlara fermuar diken fasoncunun, faturada ayrı gösterilmiş olsa bile, bu işlem için kullandığı fermuar bedelleri ile fason işçilik bedelinin toplamı üzerinden hesaplanan KDV için tevkifat uygulanacaktır.⁵

3.2- Tevkifat Oranı

Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde uygulacak KDV oranı % 8 olup, uygulanacak tevkifat oranı da 1/2'dir. Örneğin 10.000,00 YTL bir bedelle fason iş yapan bir firma, bu iş için düzenleyeceği faturada 800,00 YTL KDV hesaplayarak; KDV'nin 400,00 YTL'sini

⁵ Kemal OKTAR; a.g.e., s.331-332

taahhüt edecek diğer 400,00 YTL'yi ise fason imalatı yaptıran firma tarafından kendi vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

4- FASON İMALAT YAPANLARIN FATURA DÜZENİ, KDV BEYANI ve MUHASEBE KAYITLARI

Fason iş yapanlar, tevkifat kapsamındaki işleri için düzenleyeceği faturada fason imalat bedelini, bu bedel üzerinden hesaplanan KDV'yi, verginin tevkifata tabi tutulacak olan 1/2 kısmını ve tahsil edecekleri 1/2 kısmı ayrı ayrı göstereceklerdir.

Örneğin 50.000,00 YTL tutarında fason tekstil ve konfeksiyon işi yapan X firması, aşağıdaki şekilde fatura düzenleyecektir.

İşlem bedeli	50.000,00
K.D.V. (% 8)	4.000,00
Toplam	54.000,00
KDV Tevkifatı (1/2)	2.000,00
Tahsil Edilecek Tutar	52.000,00
Beyan Edilecek KDV (1/2)	2.000,00

Fason imalat yapan mükellef, bu döneme ait 1 Nolu KDV beyannamesinin "Tablo-2 Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler" bölümündeki teslim ve hizmet bedeline ilişkin satırına dahil ettiği 50.000,00 YTL tutarındaki fason imalat bedelinin yanındaki KDV oranı satırına % 8, tevkifat oranı satırına da 1/2 yazarak, Hesaplanan KDV satırında 2.000,00 YTL'yi gösterecektir.

Fason tekstil ve konfeksiyon işi yapan X firmasının muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.(Fatura bedelinin tahsil edilmediği varsayılmıştır.)

120	ALICILAR	52.000,00
60	YURTİÇİ SATIŞLAR	50.000,00
391	HESAPLANAN KDV.	2.000,00

5- FASON İŞ YAPTIRANLARIN KDV BEYANI ve MUHASEBE KAYITLARI

Fason iş yaptıran mükellefler fason iş bedeline ilişkin KDV nin 1/2'sini Fason iş yapana ödeyecek 1/2 sini ise 2 Numaralı KDV beyannamesi ile beyan edip ödeyecektir. Ayrıca Fason İş bedeline ilişkin hesaplanan KDV'yi 1 Numaralı KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Yukarıdaki örnekte fason imalatçıya 50.000,00 YTL tutarında iş yaptıran Y firması; fason imalatçı olan X firmasının hesapladığı KDV tutarının 1/2'si olan 2.000,00 YTL'yi 2 nolu KDV beyannamesi ile kendi vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edecek ve ödeyecektir. Fason iş bedeline ilişkin olarak hesaplanan 4.000,00 YTL tutarındaki KDV'nin tamamını ise, İndirilecek KDV olarak 1 nolu KDV beyannamesinde genel hükümlere göre indirim konusu yapacaktır.

Fason tekstil ve konfeksiyon işi yaptıran Y firmasının muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	50.000,00
191	İNDİRİLECEK KDV	4.000,00
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	2.000,00
320	SATICILAR	52.000,00

6- FASON İŞÇİLİK YAPANLARA KDV İADESİ

107 Seri No.lu KDV Genel tebliğinde, fason tekstil ve konfeksiyon işlerinden doğan KDV iadesinin, mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben iade edilmesi imkanı getirilmiştir. Ancak gerek nakden, gerekse mahsuben iade münhasıran vergi inceleme raporu ile yapılabilecektir. 107 Seri nolu KDV Genel Tebliğinde, bu kapsamdaki iadelerin, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla geçerlilik kazanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle tevkil

fattan doğan iadenin muaccel hale gelmiş vergi borcuna mahsubu talep edildiğinde, inceleme raporunun vergi dairesine intikal ettiği tarihe kadar vergi borcu için gecikme zammı uygulanacağı unutulmamalıdır.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalat aynı zamanda indirimli oranda vergilendirildiğinden, bu sektörde fason imalat yapan mükelleflerin hem indirimli orandan, hem de tevkifat uygulamasından doğan KDV iadeleri bulunabilecektir. Bu durumda öncelikle tevkifattan doğan KDV iadesi, vergi inceleme raporu düzenlenmek suretiyle mükellefin talebine bağlı olarak nakden veya mahsuben yerine getirilecektir. Aynı raporda, indirimli orana tabi işlemde doğan KDV iadesi ile ilgili hesaplamalar da yapılmak suretiyle indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV'nin iadesi yapılabilecektir. Buna göre, inceleme yılı içinde söz konusu rapor vergi dairesine intikal ederse hem tevkifattan doğan iade nakden veya mahsuben, hem de indirimli orana tabi işlemde doğan KDV'nin mahsuben iadesi yapılabilecektir. İnceleme yapılan yıl bittikten sonra söz konusu raporun vergi dairesine intikali halinde, indirimli orana tabi işlemde doğan KDV'nin nakden de iade edilebileceği tabiidir.

Tevkifat uygulamasından doğan iade talebine ilişkin olarak düzenlenen vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal etmesi üzerine; Fason imalatçının kendi vergi borçlarına (ithalattaki vergiler hariç), işletmede çalışanların ücretlerine ait gelir vergisi stopajı borçlarına, kendisinin ve işletmedeki işçilerin SSK primi borçlarına mahsubu yapılabilecektir. Mahsup edilecek vergi ve SSK primi borçlarından vade tarihi geçenler için gecikme zammı uygulanacağı unutulmamalıdır.⁶

7- SONUÇ

Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifat oranı 1/2 olup, fason imalat yapanlar, düzenleyecekleri faturada fason imalat bedelini, bu bedel üzerinden hesaplanan KDV'yi, verginin tevkifata tabi tutulacak olan 1/2 kısmını ve tahsil edecekleri 1/2 kısmı ayrı ayrı göstereceklerdir. Fason iş yaptıran mükellefler fason iş bedeline ilişkin KDV nin 1/2'sini Fason iş yapana ödeyecek 1/2 sini ise 2 Numaralı KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecektir. Ayrıca Fason İş bedeline ilişkin hesaplanan KDV'yi 1 Numaralı KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Ayrıca fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile ilgili teslim ve hizmetleri dolayısıyla yüklenilen ve teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen KDV, mükellefe nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir.

KAYNAKÇA

- 1- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Genel Tebliği
- 2- KIRIKTAŞ, İlhan ; "Konfeksiyon ve Tekstil Sektörünün Yaptırdıkları Fason İşler ile Hurda Metal Alımlarında Katma Değer Vergisi Sorumluluk Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 1996, Sayı:174
- 3- ŞENYURT, İdris; "Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde KDV Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2007, Sayı:313
- 4-, OKTAR, Kemal; "KDV İstisnalar ve İadeler", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2008, 8. Baskı
- 5- http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=2235

⁶ Kemal OKTAR; a.g.e., s.335