

HURDA GERİ DÖNÜŞÜM SEKTÖRÜNDE FASON İŞÇİLİK UYGULAMALARI

I- GİRİŞ:

Ülkemizde fason işçilik uygulamaları çok yaygın ve yoğun olarak görülmektedir. Bu uygulamada bazı sektörlerde vergi güvenliği müessesesi olarak KDV tevkifatı uygulanmakta, bazı sektörlerde fason hizmet uygulamalarında ise KDV tevkifatı uygulanmamaktadır.

Hiçbir üretim tesisi başlı başına fason hizmet yapmak amacıyla kurulmaz. Aslında fason hizmet, bir işletmenin asli amacı olan kar maksimizasyonuna katkı sağlamak amacıyla, atıl kapasitesinin, hammaddeye finansal bedel bağlamaksızın kullanılmasıdır. İşletmelerin belirli bir dönemdeki üretim miktarı normal kapasitenin altında ise aradaki fark atıl kapasitedir. Yani pratik kapasitenin kullanılmayan kısmı atıl kapasite olup, atıl kapasitenin kullanımı fazla stok bulundurulmasını gerektireceğinden ve sabit giderlerden dolayı maliyetleri yükseltmektedir. Atıl kapasiteye isabet eden işçi giderleri, kira giderleri, enerji tüketimi devam edeceğinden, firmalar bu atıl kapasitede sabit giderleri dahi karşılamış olmak maksadıyla fason hizmet yapma gayreti göstererek, maliyetleri azaltma, karı artırma amacı içerisinde olabilmektedirler.

Sanayi kuruluşu olarak hiçbir sanayi kuruluşu, sadece fason hizmet yapmak amacıyla yatırım yapmaz. Bu yatırımın fason hizmet geliri ile geri kazanılması çok uzun yıllar alacağından, özellikle yazımızın konusu olan metal geri dönüşüm sektöründeki enerji maliyetlerinin yüksekliği dikkate alındığında çok verimli olmayacaktır.

II- **FASON HİZMET TANIMI VE İŞLEYİŞİ:**

Fason hizmet üretim yöntemi, işletmenin üretim maliyetlerini düşürmek, kapasite yetersizliği ve eksik uzmanlaşma gibi nedenlerle üretimlerinin bir bölümünü veya tamamını sipariş veren ana işletmenin talebi ve talimatları doğrultusunda, siparişi alan işletmeye ürettirilmesi faaliyeti şeklinde geniş anlamda tanımlanabilir. (Yusuf Sürmen ve Ensar Özbilgin, Fason Üretim ve Muhasebe İşlemleri, Türmob Yayınları, 2003,s.610)

Vergi mevzuatı açısından fason hizmet “ *...bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığında belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf ve mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade eder*” şeklinde daha dar ve vergilendirme amacına yönelik bir tanımlama yapılmıştır. (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği:II.A.4.1)

Yukarıdaki geniş ve dar anlamıyla tanımlara baktığımızda, bir hizmet üretiminin fason olarak nitelendirilebilmesi için aşağıdaki şartlara haiz olması gerekmektedir.

- a. İmal edilecek mamul ile ilgili ana hammadde ve malzeme fason hizmet üretimini yaptıran tarafından temin edilmelidir. Örneğin: Ekmek ürettirmek isteyen bir fırıncının unu fason hizmet üretimi yapana (fasoncuya) göndermesi gerekir. Külçe alüminyum ürettirmek isteyen bir geri dönüşümcünün, hurda ve cüruf alüminyumunu fasoncuya göndermesi gerekir. Ayrıca fason üretimi yaptırmak isteyen, gerekli katkı maddelerini de fasoncuya sevk edebilir.

- b. Fason hizmet üretimini yapan, fason hizmet üretimini yaptıran tarafından sevk irsaliyesi ile gönderilen ana madde ve malzemeyi kullanarak ve kendisi de işçilik ile varsa diğer yardımcı genel üretim giderlerine katlanarak istenilen mamulü üretir.
- c. Fason hizmet üretiminde, fason hizmet üretimini yapan işletme, üretimi müşterisi adına yapmalıdır.

Yukarıdaki açıklamalardan da görüleceği üzere, fason işçilik hizmeti verilmesi bir süreç gerektirmektedir. Bu süreç ise şu şekilde işlemektedir. Öncelikle, fason hizmet almak isteyen, fason işçiliğe tabi tutulacak mallarını, “*fason işçilik görmek üzere sevk edilmiştir, fatura düzenlenmeyecektir*” ibaresi ile fasoncuya sevk etmektedir. Fasoncu, gelen hammaddeye uygulanacak işçilik esnasında kullanılacak genel üretim giderleri, yardımcı malzemeleri dikkate alarak fiyatlamasını yapar ve fason üretime geçer. Fason işçilik görmek üzere sevk edilen malın işlenmesi/işçiliğe tabi tutulması sonucu oluşan ürün, fason işçilik yaptıran firmaya yine sevk irsaliyesi ile sevk edilir ve irsaliye üzerine malın gelişi için düzenlenen sevk irsaliyesi şerh edilerek, “*fason işçilik görmüş ...ürünün sevki için düzenlenmiştir*” ibaresi yazılır. Fason işçilik yapan firma, yapmış olduğu hizmet karşılığı fason işçilik faturası tanzim ederek, fason üretim yaptıran firmaya göndererek süreç tamamlanmış olur.

Peki, fason üretim yapmanın işletmeler açısından ne gibi faydaları bulunmaktadır. Fason hizmet üretiminin hem ülke ekonomileri hem de işletmeler açısından pek çok faydaları bulunmaktadır. Fason hizmet üretiminin en belirgin faydası, fason hizmet üretimi yaptıran işletmenin ürün maliyetinin düşmesi, fason hizmet yapan firmanın sabit giderlerinden dolayı atıl kapasiteyi kullandığından, karını maksimize etmesi söylenebilir. Fason hizmet üretiminin üretim sürecinde esnekliği sağlaması, sermaye yatırımlarını azaltması, teknolojik risklerin paylaşımı, uzmanlaşma, finansman yükünün hafifletilmesi, pazar sıkıntısının giderilmesi, işsizliğin azaltılması, geri dönüşüm sektöründeki atıl atıkların ekonomiye kazandırılarak cari açığın azaltılması, bunu yapar iken çevrenin korunması ve temizlenmesi gibi birçok faydası bulunmaktadır.

III- VERGİLENDİRME AÇISINDAN FASON HİZMET ÜRETİMİ:

Fason hizmet üretimi ile ilgili müstakil bir vergi düzenlemesi bulunmamaktadır. Bununla beraber 3065 sayılı KDV Kanunu ile ilgili genel tebliğde, sirkülerde ve özgelelerde konu ile ilgili açıklamalar ve vergilendirilme usulleri anlatılarak uygulamaya yön verilmeye çalışılmıştır. Yine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanunu ile ilgili 1 seri nolu Genel Tebliğde, Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışında, okul atölyelerinde fason üretimde, serbest bölgelerdeki istisna kapsamındaki fason imalat bölümlerinde, fason hizmet üretimlerinden bahsedilmiş ise de, yazımızın içeriği ve konunun en hassas noktası olarak, fason hizmet üretiminin KDV boyutunu incelemeye çalışacağız.

Yakın bir zamanda hakemli dergide yayınlanan fason uygulamaların vergi boyutu anlatılırken, “*...metal geri dönüşüm sektöründe fason uygulamadan bahsedilemeyeceği, aslında hurda ve atıkların fasoncuya gönderilmesi ile fasoncunun pirinç çubuk üretiminin ayrı*

ayrı birer teslim olduğu ve her iki işleminde faturalandırılarak vergilendirilmesi gerektiği .." kanaatini açıklanmaya çalışılmıştır.

3065 sayılı KDV Kanununun 2. Maddesinde Teslim tanımlanmış ve kısaca teslim sayılabilmesi için bir mal üzerindeki **TASARRUF** hakkının devrinin gerektiği açıklanmış buradan hareket ile malın tasarruf hakkının ya da mülkiyetinin devri ile teslimin gerçekleşeceği tartışılmaz bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır. O zaman, tasarruf hakkı, mülkiyet hakkı kavramlarının ve tasarruf ve mülkiyetin devrinin nasıl yapıldığı/yapılacağına açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu terimlerin açıklamasına geçmeden önce, kanunda konu ile ilgili başkaca maddeleri de belirtmek isterim. Kanunun;

- 1/1. Maddesinde, Türkiye’de ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu,
- 2/1 maddesinde yukarıda belirttiğim üzere, bir mal üzerindeki tasarruf ve mülkiyet hakkının malik ya da emruhavalesine devrinin teslim sayılacağı
- 2/5 maddesinde trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu,
- 4/1 maddesinde hizmetin tanımlanmasının yapıldığı ve teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan ve bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek ...gibi şekillerde gerçekleşeceği,
- 10. Maddesinde vergiyi doğuran olayın, malın teslimi veya hizmetin ifası ile meydana geleceği,
- 17/4-g maddesinde, hurda ve atık teslimlerinin KDV’den istisna edildiği,
- 20. Maddesinde ise matrahın, bu işlemlere esas bedel olduğu açıklanmıştır.

KDV uygulama Genel tebliğinin II.A.4.1 bölümünde ise , “ *Fason hizmet bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak /işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade eder “* açıklamasını yaptıktan sonra, aynı tebliğin II.A.2.1.3.7.2 bölümünde ise, “*fason imalatın şartı imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere , hammaddelerin fason iş yaptırılanlarca temin edilmesidir “*, açıklaması bulunmaktadır.

Teslim sayılan hallerden Trampa, Prof.Dr.Şükrü Kızılot’un Açıklamalı İçtihatlı KDV Kanunu ve uygulaması kitabında; *Trampa, bir malın başka bir malla değiştirilmesi amacını taşıyan bir mal alım satım akdidir (BK.Md.232-233)* şeklinde tanımlanmıştır. Trampa, ivazlı bir devir niteliğindedir ve satımın bir çeşididir. Trampa edenlerden her biri ifasını taahhüt ettiği şeye göre satıcı veya kendisine verilmesi taahhüt olunan şeye göre alıcı durumundadır.

Trampa sözleşmesinde iki ayrı malın, karşılıklı değişim suretiyle satışı söz konusudur. Bu sözleşmenin satıştan farkı, satışta bedel para olduğu halde trampada mal olmasıdır. Trampada bir malın bedeli diğer mal olmaktadır. Trampa sözleşmesinde karşılıklı değiştirilen malların bedellerinin eşit olduğu kabul edilir ve harici bir hizmet ya da mala ait fatura düzenlenmez, bedel belirlenmez. İşte bu ayırıcı özelliği ile fason işçilik görmek üzere sevk edilen hammadde karşılığı, fason işlem görmüş ürünün iade edilmesi ve bu hizmet için fason işçilik faturası kesilmesi nedeniyle, fason işçilik hizmetinde trampadan bahsedilemez.

Fason işçilik hizmetinde, mamullerin ilk maddesi verilmek suretiyle imalat yaptırılması halinde, malın tasarruf hakkı devredilmediğinden bir teslimden söz edilemez. (Prof.Dr. Şükrü Kızılot Açıklamalı İçtihatlı KDV Kanunu ve uygulaması, s.397) Yine , malların bükme,

boyama, kasarlarma, katlama gibi amaçlarla bir yere bırakılması da (tevdii) teslim sayılmaz. Her iki durumda da yapılan işlem bir hizmet olup, hizmetin bedeli vergiye tabi tutulacaktır. Örneğin: domates vererek salça yapılması işçiliği, parfümlerin şişeleme işçiliği, şeker verilerek arıların bal yapması, cüruf ve talaş verilerek külçe yapılması, pirinç ve bakır atık verilerek pirinç çubuk ya da boru alınması işlemlerinde, fason işçilik yapılması için verilen hammaddelerin tasarruf ve mülkiyet hakkı devredilmemiş olduğundan ayrı ayrı iki teslimden bahsedilemez.

Teslim sayılabilmesi için gerekli şartların, tasarruf hakkının (zilyetliğin) ve mülkiyetin devrinin söz konusu olması gerekir. Tasarruf hakkının devri; tasarruf yetkisi, kişinin malvarlığında yer alan bir hakkı doğrudan etkileyerek devredebilme, sona erdirebilme, sınırlayabilme ve hakkın içeriğini değiştirebilme iktidar ve ehliyetidir şeklinde tanımlanmıştır. Örneğin; mülkiyet hakkına sahip malik, mülkiyet hakkını devredebilir, sınırlı aynî hakla sınırlayabilir, üzerinde rehin tesis edebilir veya hakkından feragat edebilir. Tasarruf yetkisi kural olarak hak sahibine aittir ancak istisnaen hak sahibinden kısmen veya tamamen alınması söz konusu olabilir. Bir hakkın tasarruf işlemine konu olması için kişinin tek başına hakkın sahibi olması yeterli değildir, geçerli bir tasarruf işlemi yapabilmesi için aynı zamanda tasarruf yetkisinin de sahibi olması gerekir. Bu durumda, fason işçilik görmek üzere sevk edilen malın tasarruf hakkının devredilebilmesi için , vergi hukuku yönünden malın faturasının kesilmiş olması, sevk irsaliyesi üzerine kısıtlayıcı not, şerh düşülmemiş olması gerekmektedir. Nasıl ki; tescile tabi varlığın tasarruf ve mülkiyet hakkının devri tapu, emniyet siciline tescil, gemi siciline işlenmesi, noter satışı gibi usul ve yöntemler ile yapılıyor ise ticari emtianın tasarruf ve devri de fatura ile yapılmaktadır. 4721 sayılı Türk Medeni kanununda , tasarruf hakkı konusunda açıklamalar yapılmış , kitabın üçüncü bölümünde ise Taşınır mallarda mülkiyet devri açıklanmıştır. Md. 762'de taşınır mülkiyetinin konusu , 763. Maddesinde ise taşınır mallarda zilyetliğin devri açıklanmıştır. Medeni Kanunun 683. maddesinde ise, ***bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içerisinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetisine sahiptir*** açıklaması yapılmıştır.

Yukarıdaki tanım ve açıklamalar ışığında, teslim sayılabilmesi için malın tasarruf ve mülkiyet hakkının devri gerektiği, tasarruf hakkının aslında medeni kanun çerçevesinde mülkiyet hakkının içerisinde yer aldığı, bir malın mülkiyetine sahip olan kişinin, yasalar çerçevesinde o malı dilediği gibi kullanma hakkına da sahip olduğu açıklanmıştır. Hâlbuki; fason işçilik görmek üzere sevk edilen malı, fasoncu dilediği gibi kullanma, başkasına satma, o malın yerine başka bir mal verme, üretimde daha düşük kalite ve verimlilikte bir mal kullanma hakkına ve lüksüne sahip değildir. Hele ki, fason işçilik görmek üzere gelen malı işlemeden bir başkasına satması, onun yerine başka bir ürün vermesi külliyen fason üretimin mantığına aykırı olup bu durum karz tanımına girmektedir. Trampada ise faturalar tanzim edildiğinden , zaten malın tasarruf ve mülkiyet hakları devir olunmaktadır.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, fason işçilik görmek üzere sevk edilen malların tasarruf ve mülkiyet hakkı, yani dilediği gibi kullanma hakkı fasoncuya geçmediğinden, burada bir teslimden söz edilmesi mümkün gözükmemektedir. Fason işçilik konusunda mali idare tarafından farkı sektörlerle has verilmiş birçok özelge ve yakın tarihte geri dönüşüm sektörüne has verilmiş iki özelgeden bahsedeceğim.

- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi dairesi Başkanlığınca verilmiş 21/10/2013 tarih 164 sayılı özelgede “*fason olarak yaptırılan iplik imalatı sırasında*

bu işleri yapanlar tarafından likra hammaddesi ilave edilmesi durumunda, likra yardımcı maddesinin fason işçilik bedeline dahil edilerek tevkifata tabi tutulması gerektiği”,

- İstanbul Vergi dairesi başkanlığınca 17/07/2014 tarih ve 1893 sayılı özelgede “ Fason işlerde KDV oranının %18 olduğu ve genel tebliğde belirtilen sektörler belirlenen oranlarda Tevkifata tabi olduğu”,
- İstanbul Vergi dairesi Başkanlığınca 02/09/2015 tarih ve 78269 sayılı özelgede “ Tıbbi ampul ve şişelere fason ilaç ve saf su dolumu hizmetinde uygulanacak KDV oranının %18 olduğu”,
- İstanbul vergi dairesi başkanlığı tarafından verilen 26/04/2018 tarih ve 413275 sayılı özelgede “ fason bal üretimi için arıcılara gönderilecek şeker için fatura düzenlenmesine gerek olmadığı ve belge düzeni açıklanmıştır.

Geri dönüşüm sektörü konusunda verilmiş iki özelgede ise;

- Ankara Vergi dairesi başkanlığı tarafından 11/09/2018 tarih ve E.360891 sayılı özelgede, “ Hurda metallerin fason işçiliğe tabi tutulması için sevk irsaliyesi ile fasoncuya gönderilmesi gerektiği, fason üretim sonucu üretilen üründe yine sevk irsaliyesi ile sevk ederek fason işçilik faturasının hizmetin yapıldığı 7 gün içerisinde düzenlenmesi gerektiği, fason işçilik faturasının KDV uygulama genel tebliğinde tevkifat uygulanacak işlemler arasında sayılmadığından %18 oranında KDV uygulanarak tevkifatsız kesilmesi gerektiği, ancak hizmetin 5018 sayılı kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare kurum ve kuruluşlara yapılması halinde ,tebliğin (I/C.2.1.3.2.13) bölümündeki açıklamalara göre tevkifat uygulanması gerektiği açıklanmıştır.
- İstanbul Vergi dairesi başkanlığı tarafından 12/04/2019 tarih ve E.303517 sayılı özelgede “ Hurda metal sektöründe fason işçilik uygulamasının yapılabildiği, düzenlenecek faturanın tevkifata tabi olmadığı ve %18 KDV uygulanması gerektiği, 5018 sayılı yasa ekindeki cetvelde yer alan kurum ve kuruluşlara bu hizmetin verilmesi halinde ise tevkifat uygulanacağı” açıklanmıştır.

63 nolu Katma Değer Vergisi sirkülerinde fason işçilik hizmetleri hakkında yapılan açıklamalara bakıldığında ;

- Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir. Bu çerçevede, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasaralama 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
- 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 dahil edilecektir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir, açıklamaları yapılmıştır.

Sirkülerde yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, elbise dikilmesi için İlk Madde Malzeme olan kumaşın fasoncuya sevk edilmesi neticesinde, fason işçilik hizmeti veren firmanın elbise dikiminde kullandığı iplik, düğme, fermuar, tela vb. yardımcı

malzemeleri kendisi kullanmış olsa dahi, fason işçilikten söz edileceği, bu yardımcı malzemelerin ayrıca fatura edilmeyerek fason işçiliğe dahil olduğu açıklanmıştır.

Buradan hareket ile geri dönüşüm sektöründe, fasoncuya sevk edilen pirinç çubuk atık, talaş, bakır hurdalarının fason işçilik görmesi esnasında kullanılan bir takım kimyasal ve yardımcı ürünlerin, işin fason işçilik hizmeti niteliğini değiştiremeyeceği, kullanılan bu yardımcı malzemelerin de ayrıca fatura edilemeyeceği ve fason işçilik bedeline dahil edilerek fatura edilmesi gerektiği sonucuna ulaşmaktayız. Aynı şekilde , bal üretiminde şeker ilk madde malzeme ise, diğer katkı malzemelerinin fason işçiliğe dahil edilmesi gerektiği, ekmek fason üretiminde un ilk madde malzemesinin verilmesi halinde, maya, kabartma tozu, tuz, su gibi yardımcı malzemelerin fason işçilik hizmeti veren fasoncu tarafından kullanılması hallerinin , işin muhteviyatını değiştirmeyeceği ve bu yardımcı malzemelerin fason işçilik bedeline dahil edilmesi gerekmektedir.

IV.SONUÇ:

Ülkemizde yaygın ve yoğun olarak çalışan hurda atık ve geri dönüşüm tesisleri ile imalat sanayinde çalışan firmalar, üretim sonucu oluşan metal atıklarını ülke ekonomisine geri kazandırmak, yüksek maliyetli yatırımlar yapmak yerine hali hazırda uzmanlaşmış yatırımcılardan hizmet almak, bu şekilde ithalatı azaltarak yeni hammadde ihtiyaçlarını bir taraftan atıklardan elde ederlerken diğer tarafta da daha uygun maliyetle hammadde temin edebilmek amacıyla, fason işçilik hizmeti almaktadırlar. Fason işçilik hizmeti alınması amacıyla, fasoncuya gönderilen mallar için sevk irsaliyesi düzenlemeleri gerektiği, fasoncunun da ürettiği ürünü sevk irsaliyesi ile iade etmesi gerektiği, yapılan hizmet için 5018 sayılı kanun eki cetvelde yer alan kurum kuruluşlar haricinde KDV tevkifatı uygulanmaksızın %18 KDV'li fason işçilik faturası kesilmesi gerekmektedir. Bu iş akışında, fasoncuya sevk edilen malların tasarruf ve mülkiyet hakları 4721 sayılı Medeni Kanun kapsamında devir olunmadığından iki ayrı teslimden bahsedilmeyeceği, yine Borçlar hukuku yönünden trampa kapsamına da girmediği aşıkardır.

Yukarıda yer alan yasal düzenlemeler, sirküler, özelgeler ışığında, metal atıklarının geri dönüşümünde fason işçilik hizmeti uygulamasının pek tabii olduğu, bu konuda meslek odalarının görüşlerinin de bulunduğu görülmektedir. Verilen özelgeler ışığında, fasoncuya gönderilen malların fason işçilik uygulanarak tekrar iadesi esansında 213 sayılı VUK'da belirtilen belge düzenine uyulması gerekmektedir. Bu durumda, fason işçilik hizmetinde iki ayrı teslimden söz edilemeyeceği aşıkardır.

HASAN ÖNDER GÜVEN
SMMM

ZÜBEYİR ÜLGER
YMM