

KUYUMCULUK SEKTÖRÜNDE VERGİLENDİRME VE ÖZELLİKLİ KONULAR

Yalçın SÜTÜTEMİZ*

ÖZ

Kuyumculuk faaliyeti ile iştirak eden işletmeler de Türkiye faaliyet gösteren diğer işletmeler gibi ülkemizde uygulanan vergi yasalarına uyum sağlamak ve vergi kanunları karışığında mükellefiyetlerinden kaynaklanan yükümlülükleri yerine getirmek zorundadırlar. Kuyumculuk sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin vergilendirilmesi, diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere nazaran özellikle Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu açısından bazı farklılıklar içermektedir. Çalışmada kuyumculukla iştirak eden işletmelerin, özellikle Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu kapsamındaki yükümlülükleri ve sektöre ilişkin özellikli konular üzerinde durulacaktır.

Anahtar Sözcükler: Kıymetli Madenler, Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Piyasası, Özel Matrah, Enflasyon Düzeltmesi, Altın Kredisi,

1. GİRİŞ:

Kuyumculuk faaliyetinde bulunan işletmelerin mükellef ve sorumlu sıfatıyla vergi kanunları karşısında yükümlülükleri bulunmaktadır.

Vergi sistemimiz gelir üzerinden alınan vergileri, dolaysız vergi olarak tanımlanmaktadır. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gelir üzerinden alınan dolaysız vergi türleridir. Kuyumculuk faaliyetinde bulunan mükellefler de gerçek kişi olarak bu faaliyette bulunmaları halinde gelir vergisi kanunu hükümlerine tabi olacak, tüzel kişi olarak faaliyette bulunmaları halinde ise kurumlar vergisi kanununun hükümlerine tabi olacaklardır.

3065 sayılı Katma değer vergisi Kanunu'nun (KDVK), 1.maddesine göre; ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Kanununun 1.maddesindeki tanıma göre; ticari faaliyet kapsamında kuyumcular tarafından yapılan teslim ve hizmetler de katma değer vergisine tabi olmaktadır. (KDVK.17/4-g istisna kapsamındaki teslimler hariç)

* SMMM

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında kuyumculuk işletmeleri, yasada belirtilen mükellefiyet ile ilgili hükümler, belge düzeni hükümleri, enflasyon düzeltme hükümleri, değerlendirme hükümleri, mal ve hizmet alımlarına/satımlarına ilişkin bildirim formları, tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu hükümlerine uymak zorundadır.

Çalışmada, kuyumculuk sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi kanunları yükümlülüklerinden ziyade, Katma Değer Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu kapsamındaki yükümlülükleri ve özellik arz eden konular üzerinde durulmuştur.

2. KUYUMCULUK İŞLETMELERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA MÜKELLEFİYETLERİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 1.maddesine göre ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

Kuyumculuk faaliyeti ile iştigal eden işletmelerin kıymetli maden ve/veya kıymetli taş alımı, satımı ve/veya bu madenleri ihtiva eden eşyaların imalatı neticesinde yaptıkları teslimler sonucu hesaplanması gereken katma değer vergisi, teslim konu satış bedelinin tamamı üzerinden değil sadece külçe altın (has altın) bedeli düşüldükten sonraki kalan miktarın vergilendirilmesi şeklinde olmaktadır. KDVK'nun 17. maddesinin 4-g bendinde “*Külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebrecet, inci) 6.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye’de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi, döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil), varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi,*” katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Kanunun 17/4-g maddesi hükmünden de anlaşılacağı üzere, kuyumculuk sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin teslim ve hizmetlerinin tümü katma değer vergisinden istisna edilmemiştir.

Kuyumculuk İşletmelerinde Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden İstisna Hükümleri

Katma Değer Vergisi Kanununda istisnalar, tam istisna ve kısmi istisna olarak düzenlenmiştir. Tam istisnada, yüklenilen vergiler genel esaslara göre teslim ve hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirim konusu yapılabilmektedir. İndirim yoluyla giderilemeyen vergiler ise Maliye Bakanlığı'nca belirlenen esaslar çerçevesinde mükelleflerin talep etmeleri halinde iade edilmektedir. Tam istisna niteliğindeki istisnalar kanununun 32. maddesinde sayılan istisnalardır. (11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17/4-s) 32. Maddede sayılanlar dışındaki istisnalar ise kısmi istisna niteliğindedir.

Kısmi istisnada ise, yüklenilen katma değer vergileri gelir veya kurumlar vergisinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir. Kısmi istisnaya konu teslim hizmetler nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimi veya iadesi mümkün bulunmamaktadır.

2.1.1 Külçe Altın ve Külçe Gümüş Teslimlerinde İstisna

KDVK 17/4-g maddesi ile Külçe altın ve külçe gümüş teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiş olup bu istisna kısmi istisna niteliğindedir. Dikkat edileceği üzere altın ve gümüşün sadece külçe olarak teslim ve ithali katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde, gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslim ve ithalinde katma değer vergisi istisnası söz konusu değildir. Bu eşyaların tesliminde özel matrah şekli uygulanmaktadır.

2.1.2 Kıymetli Taşlar İstisnası

3065 sayılı KDVK (17/4-g) maddesi ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci) 6.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Bu işlemler dışındaki kıymetli taşların ithal ve teslimlerinde genel hükümlere göre katma değer vergisi uygulanır.

KDVK. genel uygulama tebliğinin III-A/4.8 bölümünde açıklandığı üzere kanunun 23/g maddesinin verdiği yetkiyi kullanan Maliye Bakanlığı, kıymetli taşların katma değer vergisi istisnası kapsamına giren, ilgili mevzuatına göre borsaya bildirilmek kaydıyla borsa üyeleri arasında **borsa dışındaki**

teslimlerinde özel matrah şekli uygulanmasını uygun görmüştür. Konu, Gelir İdaresi Başkanlığının 3.12.2014 tarihli KDV-67 /2014-02 Sayılı sirkülerinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. İlgili sirkülerde katma değer vergisinden istisna kıymetli taş teslimleri ile katma değer vergisine tabi kıymetli taş teslimleri ayrı ayrı belirtilmiştir.

KDV'den İstisna İşlemler:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun(17/4-g) maddesi uyarınca, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görecektir nitelikteki kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebrecet, inci);

- Borsada işlem görmek üzere ithali,
- Borsaya teslimi,
- Borsa üyeleri arasında borsa içinde el değiştirmesi,
- İlgili mevzuatına göre borsaya bildirilmek kaydıyla borsa üyeleri arasında borsa dışında el değiştirmesi,

KDV'den istisna olup, bu işlemlerde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

KDV'ye Tabi İşlemler:

Kıymetli taşların;

- Borsaya üye olmayanlar arasında el değiştirmesi,
- Borsa üyeleri tarafından borsaya üye olmayanlara teslimi (İlgili mevzuatına göre borsaya bildirilmesi hali dâhil),
- Borsaya üye olmayanlar tarafından borsa üyelerine teslimi,
- Borsa üyeleri veya borsaya üye olmayanlar tarafından nihai tüketiciye teslimi,
- Borsa üyeleri tarafından borsada işlem görmeyecek şekilde ithali,
- Borsaya üye olmayanlar tarafından ithali,

İstisna kapsamına girmemektedir. Bu işlemlerde, kıymetli taş bedeli dâhil toplam bedel üzerinden (külçe altın ve/veya külçe gümüş bedeli hariç) katma değer vergisi hesaplanacaktır.

2.2. Özel Matrah Şekli

3065 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinde, bazı teslim ve hizmetlerin matrahlarının tespiti açısından özel düzenleme getirilmiştir. Münhasıran vergisi önceki safhalarda beyan edilerek ödenen özel matrah şekline tabi işlemlerle uğraşan mükelleflerin, KDV mükellefiyetleri tesis edilmez. Ancak, bu kapsamda işlem yapan ve başka işlemleri nedeniyle KDV mükellefi

olanlar, özel matrah şekline tabi işlemlerini de beyannamelerinin “Sonuç Hesapları” kulakçığındaki “Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dâhil Olmayan Bedel” satırında gösterirler. Çalışmada konumuz gereği sadece altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde matrah ve kıymetli taş veya kıymetli taş ihtiva eden eşyada matrah konularına değinilmiştir.

2.2.1. Altından Mamul Eşyada Özel Matrah

3065 sayılı KDVK/23-e maddesi hükmünce altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, **külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır**. Altın teslimlerinde külçeye isabet eden kısım dışında kalan tutar için katma değer vergisi hesaplanacaktır. İthalat veya dâhilde satın alma yoluyla temin edilen külçe altından bizzat imal edilen veya fason olarak imal ettirilen veya teslim edildiği şekilde satın alınan ziynet eşyası ile sikke altınların tesliminde, **Borsa İstanbul’da (kıymetli madenler ve kıymetli taşlar piyasasında) işlem yapılan son resmi işgününde külçe altın için oluşan kapanış fiyatı** esas alınmak ve satılan mamulün ayarı göz önünde tutulmak suretiyle tespit edilen **külçe altın (has) bedeli düşüldükten sonra kalan miktar, katma değer vergisinin matrahı olacaktır**. Borsada işlem gerçekleşmeyen günler için söz konusu eşyalar ile sikke altınların bünyesinde yer alan külçe altına isabet eden tutarın hesaplanmasında **borsada işlem yapılan en son resmi işgününde oluşan kapanış fiyatı** esas alınacaktır.

Külçe altından (hurda altın dâhil) altın mamulü veya altın ihtiva eden eşya imalatı ile uğraşanların yaptıkları işler (işçilik olarak tanımlanan kısım) karşılığında aldıkları ücretler katma değer vergisine tabidir. Konuyu bir örnek ile açıklamak gerekirse;

Eda Kuyumculuk işletmesi, 07.04.2018 tarihinde 3.000 TL’ye 15 gram ağırlığında 22 ayar bilezik satışı yapmıştır. Satış tarihi itibari ile piyasa satış fiyatı külçe altın için 173,00 TL/Gr.

Buna göre katma değer vergisi matrahı ve düzenleyeceği fatura şöyle olacaktır;

- 07.04.2018 tarihinde satılan ziynet eşyasının satış tarihindeki piyasa fiyatı 173,00 TL

- 06.04.2018 tarihli Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Son işlem günü kapanış fiyatı 150,53 TL’dir;

15 GR x 0,916 (22 ayar /24) = 13,74 GR has altın (külçe altın) miktarı
13,74 gram x 150,53 TL/g = 2.068,28 TL KDV'den istisna has altın (külçe altın)bedeli

3.000 TL satış bedeli – 2.068,28 Külçe altın bedeli = 931,65 TL (Matrah + KDV)

Matrah= 931,72 TL / 1,18= 789,59 TL

KDV= 789,53 TL × 0,18= 142,13 TL

KDV'DEN İSTİSNA KÜLÇE ALTIN BEDELİ	2.068,28 ₺
KDV MATRAHI	789,59 ₺
KDV	142,13 ₺
TOPLAM SATIŞ BEDELİ	3.000,00 ₺

2.2.2. Gümüşten Mamul Eşyada Özel Matrah:

3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesine göre külçe gümüş teslimleri katma değer vergisinden istisnadır. 3065 sayılı Kanunun (16/1-a) maddesi hükmü gereğince, söz konusu istisna külçe gümüş ithalatında da uygulanır. 3065 sayılı Kanunun (23/g) maddesinin verdiği yetkiyi kullanan Maliye Bakanlığı, gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde de özel matrah şekli uygulanmasına karar vermiştir.

Gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde ve ithalatında katma değer vergisi matrahı, teslim bedelinden külçe gümüş bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.

Gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde ve ithalatında, satış bedelinden, teslim konusu mamulün bünyesinde yer alan külçe gümüşün, Borsa İstanbul'da (kıymetli madenler ve kıymetli taşlar piyasasında) işlem yapılan **son resmi işgününde külçe gümüş için oluşan kapanış fiyatı** esas alınmak ve kullanılan gümüşün ayarı göz önünde tutulmak suretiyle tespit edilen külçe gümüş bedeli düşüldükten sonra kalan tutar katma değer vergisinin matrahı oluşturur.

2.2.3. Kıymetli Taş Veya Kıymetli Taş İhtiva Eden Eşyada Özel Matrah

Kıymetli taş ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşyanın ithal ve teslimleri katma değer vergisine tabidir. Ancak, ilgili mevzuatına göre borsaya bildirilmek kaydıyla, borsada kayıtlı kıymetli taş ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşyanın borsa üyeleri arasında borsa dışında el değiştirmesinde katma değer vergisi matrahı; teslim bedelinden borsada kayıtlı kıymetli taş

bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır. Borsada kayıtlı kıymetli taş bedeli olarak ise, kıymetli taşın teslim tarihinde Borsa İstanbul Elmas ve Kıymetli Taşlar Piyasasında oluşan fiyatı esas alınır. Teslim tarihinde borsada fiyat oluşmaması halinde teslim tarihinden önceki son işlem günü itibariyle oluşan fiyat esas alınır. Düzenlenecek faturada, eşyanın katma değer vergisi hariç satış bedeli ile kıymetli taşın cins, adet, kırat ve bedeli ayrıca yer alacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, Külçe Altın ve Külçe Gümüş teslimlerinde matrahın, Borsa İstanbul'da işlem yapılan son resmi iş günündeki kapanış fiyatı esas alınarak belirlenmesi, Kıymetli Taşlar ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşyanın ithal ve teslimlerinde ise matrahın teslim tarihindeki fiyatı esas alınarak belirlenmesidir.

Özel matrah şekli uygulaması, kıymetli taş ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşyanın ilgili mevzuatına göre borsaya bildirilmek kaydıyla borsa üyeleri arasında, borsa dışında el değiştirmesi ile sınırlıdır. Kıymetli taş ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşyanın bu işlem dışındaki ithal, teslim ve el değiştirmelerinde özel matrah şekli uygulanmayacaktır. Örneğin kıymetli taş ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşyanın borsa üyeleri veya borsaya üye olmayanlar tarafından nihai tüketicilere tesliminde özel matrah şekli uygulanmayacak, toplam bedel (külçe altın ve/veya külçe gümüş bedeli hariç) üzerinden genel oranda katma değer vergisi hesaplanacaktır.

2.3. Kısmi Vergi İndirimi

KDVK 33. Maddesi hükmünce; indirim hakkı tanınan işlemlerle, indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin, ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılır.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yükledikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir katma değer vergisi hesabına intikal ettirirler. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunur, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi tutarı hesaplanır. Bu şekilde bulunan vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, katma değer vergisi beyannamesinin "Daha önce indirim konusu yapılan kdv'nin ilavesi" satırına yazılır.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işleri birlikte yapan mükellefler, müşterek genel giderler ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yükledikleri vergilerden, indirim konusu yapılacak olanlar ile indirim konusu yapılmayıp gider hesaplarına aktarılacak olanlar, kısmi istisna kapsamındaki satışlarını toplam satışlara oranlayarak hesaplarlar.

Kuyumculuk işletmeleri de kısmi istisna kapsamında satışlarının yanında altından ya da gümüşten mamul ziynet eşyası da satmaları halinde yükledikleri katma değer vergisi tutarlarını istisna kapsamındaki satışlarının toplam satışlara oranına göre ilave edilecek katma değer vergisi satırına dâhil ederler. Altından ya da gümüşten mamul eşyaların teslimi katma değer vergisine tabidir. Altından mamul ziynet eşyalarının tesliminde matrah KDVK. 23/e maddesine göre, gümüşten mamul eşyaların tesliminde matrah KDVK. 23/g Maddesinin verdiği yetkiyi kullanan Maliye Bakanlığının KDVK uygulama tebliğinin III-A/4.2.2 bölümündeki açıklamalarına göre belirlenir. Teslimleri sadece katma değer vergisine tabi işlemlerden oluşan kuyumculuk işletmelerinde kısmi vergi indirimi hesaplanmasından söz edilemez. Kısmi vergi indirimi ile ilgili üç farklı durumu aşağıdaki örneklerle açıklayabiliriz.

ÖRNEK 1: Can Kuyumculuk Ltd. Şti. perakende olarak altından ve gümüşten mamul ziynet takı satışının yanında KÜLÇE altın satışı da yapmaktadır. 2018/Ekim dönemi hasılatı ve indirim konusu katma değer vergisi tutarları aşağıdaki gibidir.

HASILAT BİLGİLERİ		
a	KÜLÇE ALTIN SATIŞLARI (KDVK-17/4-g)	865.000,00
b	ALTINDAN MAMÜL ZİYNET EŞYASI SATIŞLARI	245.000,00
c	GÜMÜŞTEN MAMÜL ZİYNET EŞYASI SATIŞLARI	128.000,00
d	TOPLAM SATIŞLAR (a+b+c)	1.238.000,00

KISMİ İSTİSNA KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARIN TOPLAM SATIŞLARA ORANI HESAPLAMASI		
e	KISMİ İSTİSNA KAPSAMINDAKİ SATIŞLAR (KDVK-17/4-g)	865.000,00
f	TOPLAM SATIŞLAR	1.238.000,00
g	İSTİSNA SATIŞLARIN TOPLAM SAT. ORANI (e/f)	69,87%

İNDİRİLEMEYECEK KDV HESAPLAMASI		
h	ALIŞLAR NEDENİYLE YÜKLENİLEN İND KDV	122.000,00
i	GENEL GIDERLER NEDENİYLE YÜKLENİLEN İND KDV	27.000,00
j	A.T.İ.K ALIMINDA YÜKLENİLEN KDV	18.000,00
k	İND KDV TOPLAMI (h+i+j)	167.000,00
l	İLAVE ED. KDV (İNDİRİLEMEYECEK KDV-30/a) (i x g)	116.684,17

Örnekte görüldüğü gibi indirim hakkı tanınmayan satışların toplam satışlara oranı % 69,87'dir. 2018/Ekim döneminde alış ve giderler nedeniyle indirim konusu yapılan katma değer vergisi toplamı 167.000 TL olup, bu tutar içinde indirim hakkı tanınmayan satışlara isabet eden kısmı olan 116.684,17 TL'dir. $(167.000 \text{ TL} \times \%69,87)$ 2018/Ekim dönemi katma değer vergisi beyannamesinde 116.684,17 TL "Daha önce indirim konusu yapılan kdv'nin ilavesi" satırına yazılacaktır.

ÖRNEK 2: Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Ve Kıymetli Taşlar Piyasasına kayıtlı Nur Kuyumculuk A.Ş kıymetli taş ithali ve satışı yapmaktadır. Şirketin 2018/Ekim dönemi satışları ve indirilecek katma değer vergisi tutarları aşağıdaki gibidir.

HASILAT BİLGİLERİ		
a	BORSA ÜYELERİNE KDVK-17/4-g KAPSAMINDA YAPILAN KIYMETLİ T	1.400.000.00
b	BORSAYA ÜYE OLMAYANLARA KIY. TAŞ SATIŞI	3.520.000.00
c	TOPLAM SATIŞLAR (a+b)	4.920.000.00
KİSMİ İSTİSNA KAPSAMINDA YAPILAN SATIŞLARIN TOPLAM SATIŞLARA ORANI HESAPLAMASI		
d	KİSMİ İSTİSNA KAPSAMINDAKİ SATIŞLAR (KDVK-17/4-g)	1.400.000.00
e	TOPLAM SATIŞLAR	4.920.000.00
f	İSTİSNA SATIŞLARIN TOPLAM SAT. ORANI (e/d)	28,46%
İNDİRİLEMEYECEK KDV HESAPLAMASI		
g	ALIŞLAR NEDENİYLE YÜKLENİLEN İND KDV	3.250.000.00
h	GENEL GİDERLER NEDENİYLE YÜKLENİLEN İND KDV	450.000.00
ı	A.T.İ.K ALIMINDA YÜKLENİLEN KDV	280.000.00
i	İND KDV TOPLAMI	3.980.000.00
j	İLAVE ED. KDV (İNDİRİLEMEYECEK KDV-30/a) (i x f)	1.132.520,33

Örnekte görüldüğü gibi indirim hakkı tanınmayan satışların toplam satışlara oranı % 28,46'dir. 2018/Ekim döneminde alış ve giderler nedeniyle indirim konusu yapılan katma değer vergisi toplamı 3.980.000 TL olup, bu tutar içinde indirim hakkı tanınmayan satışlara isabet eden kısmı olan 1.132.520,33 TL'dir. $(3.980.000 \text{ TL} \times \%28,46)$ 2018/Ekim dönemi katma değer vergisi beyannamesinde 1.132.520,33 TL "Daha önce indirim konusu yapılan kdv'nin ilavesi" satırına yazılacaktır.

ÖRNEK 3: Batı Kuyumculuk LTD ŞTİ sadece perakende olarak altından ve gümüşten mamul ziynet takı satışı yapmaktadır. 2018/Ekim dönemi hasılatı ve indirim konusu katma değer vergisi tutarları aşağıdaki gibidir.

HASILAT BİLGİLERİ	
MUHTELİF ALTIN TAKI SATIŞLARI	850.000,00
TOPLAM SATIŞLAR	850.000,00
KISMI İSTİSNA KAPSAMINDAKİ SATIŞLAR	-
TOPLAM SATIŞLAR	850.000,00
İSTİSNA SATIŞLARIN TOPLAM SAT. ORANI	0,00%
İNDİRİLEMEYECEK KDV HESAPLAMASI	
ALIŞLAR NEDENİYLE YÜKLENİLEN İND KDV	125.000,00
GENEL GİDERLER NEDENİYLE YÜKLENİLEN İND KDV	32.000,00
ATİK ALIMINDA YÜKLENİLEN KDV	14.000,00
İND KDV TOPLAMI	171.000,00
İLAVE ED. KDV (İNDİRİLEMEYECEK KDV-30/a)	-

Örnekte görüldüğü gibi kısmi istisna kapsamında satış bulunmamaktadır. Satışların içerisinde külçe altın bedeline (has bedeli) isabet eden kısmı özel matrah şekline tabi olup, kalan kısmı genel oranda katma değer vergisi uygulanacak matrahtır. Bu nedenle kısmi vergi indirimi hesaplaması yapılmayacaktır. Alış ve giderler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin tamamı indirim konusu yapılacaktır.

3. KUYUMCULUK İŞLETMELERİNİN VERGİ USUL KANUNU MÜKERRER 298. MADDESİ KAPSAMINDA YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Vergi Usul Kanunu mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrasının (1) numaralı bendinde enflasyon düzeltmesi şartları belirlenmiştir. Bent hükmü uyarınca enflasyon düzeltmesi yapabilmek için üç şart öngörülmüştür.

- 1- Bilanço esasına göre defter tutmak,
- 2- Gelir Vergisi veya Kurumlar vergisi mükellefi olmak,
- 3- Fiyat endeksindeki artışın içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde % 100 den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10 dan fazla olması,

Enflasyon düzeltmesi uygulaması **bu üç şartın birlikte varlığı ile olanaklıdır.** V.U.K.'nun mükerrer 298. maddesinin A fıkrasının 9. bendi gereğince **Münhasıran sürekli olarak işlenmiş** altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler, yukarıda saydığımız **şartlara bakmaksızın** enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. **Enflasyon düzeltmesi**

yapılmaması halinde, 9 No’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri gereğince V.U.K.’nın 353. maddesinin 6. bendine göre 7.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Esas faaliyetleri olan kuyumculuk işi yanında bu faaliyetlerinin bir cüzü niteliğinde olan platin, kıymetli taş alım-satımı veya imali ve/veya saat alım satımı gibi faaliyetleri bulunan mükelleflerce de enflasyon **düzeltilmesi yapılması gerekmektedir**. Kuyumculuk faaliyetinin yanı sıra **bu nitelikte olmayan** market işletmesi, gıda ticareti, beyaz eşya alım satımı, kafe işletmesi gibi **başka faaliyetlerinin bulunması durumunda** münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım satımı ve imali faaliyetinden söz edilemeyeceğinden **enflasyon düzeltilmesi yapılmayacaktır**.

3.1. Enflasyon Düzeltmesinde Geçmiş Yıl Zararları

Çalışmada, enflasyon düzeltmesinin tamamı üzerinde değil, taşıdığı tartışmalı durum nedeniyle sadece geçmiş yıl zararlarının düzeltilmesinde indirim konusu yapılamayan kısmın, vergi etkisi üzerinde durulmuştur.

Bilindiği üzere, enflasyon düzeltmesi, **parasal olmayan kıymetlerin** dikkate alınacak tutarlarının **düzeltilme katsayıları** ile çarpılması suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu 328 No’lu tebliğ ekinde yer alan **parasal ve parasal olmayan kıymetlerin** gösterilmiş olduğu listeler, işletmelerde **para olarak yalnızca Türk Lirasının** kullanıldığı prensibine dayanılarak hazırlanmıştır. Satın alma gücü ile ulusal para birimindeki değişimler arasındaki ilişki göz önünde bulundurulduğunda, mali tablolarında yer alan kıymetler, parasal ve parasal olmayan kıymetler olarak iki gruba ayrılırlar: Mali tablonun enflasyonun etkilerinden arındırılması için, parasal olmayan kıymetlerin (parasal olmayan varlıklar ve parasal olmayan kaynakların) enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekir. Vergi Usul Kanunu 328. No’lu tebliğ eki (Ek-1, Ek-2) listelerde **öz sermaye kalemlerine yer verilmemiştir**. Anılan tebliğde, aksine hüküm olmamak şartıyla **öz sermaye kalemleri “parasal olmayan kıymet”** olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Aynı tebliğin “**XI Geçmiş Yıl Kar ve Zararları**” başlıklı bölümünde, geçmiş yıl kar ve zararları ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Açıklamada, enflasyon düzeltmesi yapıldıktan sonra bu bölümde sayılan öz sermaye kalemlerinin arasında yer alan Geçmiş Yıl Kar ve Zararlarının da bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacağı belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu 11 No’lu sirkülerinin 3 üncü bölümünde

ise, Vergi Usul Kanununu mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendine göre; bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, 1.1.2005 tarihinden sonra verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken 2004 ve sonraki yıllara ait geçmiş yıl mali zararlarını enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacakları, açıklamasına yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu 338 Sıra No'lu genel tebliği'nin (3.2) bölümünde taşıma katsayısı kullanılarak parasal olmayan kıymetlerle ilgili olarak yapılacak düzeltme işlemi açıklanmış, bu bölümde yer alan 6 numaralı dipnotta ise “30.6.2004 tarihli bilançoda görünen ve 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar kar/zararı da taşıma katsayısı kullanılarak düzeltilecektir.” denilmiştir.

Vergi Usul Kanununun; mükerrer 298. maddesi, 328 ile 338 No'lu tebliğleri ve 11 No'lu sirküler hükümleri dikkate alındığında, geçmiş yıllar kar veya zararının enflasyon düzeltmesi uygulamasında “parasal olmayan bir kıymet” olduğu ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağına kuşku yoktur. Bu düzeltme sonucu ortaya çıkan enflasyon düzeltmesi farkları anılan madde hükmü gereği sonuç hesaplarına intikal ettirilecektir. Ancak, düzeltilmiş Geçmiş Yıl Zararları mahsup süresi dolmuş yıllara ait ise (örneğin beyannamenin verildiği dönemden 6 yıl öncesine ait bir mali zarar ise) ya da ilgili dönem ticari zararının içinde vergi matrahına dâhil edilmesi zorunlu olan unsurlardan oluşuyorsa (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre ayrılan kıdem tazminatı karşılığı ve/veya diğer kanunen kabul edilmeyen giderler gibi) bu unsurlara ait enflasyon düzeltmesi sonucu oluşacak düzeltme farkları, sonuç hesaplarına aktararak dönem karını, dolayısı ile vergi matrahını arttıracaktır. Aynı şekilde son yıllarda torba yasalarla yapılan düzenlemeler sonucunda; Kasa mevcudunun düzeltilmesi, ortaklardan alacakların düzeltilmesi, vergi ve matrah artırımı gibi hükümler yararlanan mükellefler, yararlandıkları bu tutarları sonuç hesaplarına zarar olarak aktarmaktadırlar. Ancak, bu yasa hükümleri gereğince düzeltilen tutarlar ya da arttırılan matrah tutarları ticari kara ilave edilerek mali kara ulaşılmakta ve mali kar üzerinden vergi hesaplanmaktadır. Dönem sonucu mali kar oluşmaması halinde ise kanunen kabul edilmeyen niteliğinde olan Kasa mevcudunun düzeltilmesi, ortaklardan alacakların düzeltilmesi, vergi ve matrah artırımı tutarları, sonraki döneme devren mahsuba konu yapılabilecek mali zararı azaltıcı bir unsur olmaktadır.

Geçmiş yıl zararları içerisinde yer alan kıdem tazminatı karşılıklarının

enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması nedeniyle kurum kazancının haksız olarak yükseldiği iddiasıyla açılan bir davada, yerel mahkemenin mükellef lehine verdiği karar Danıştay 4. Dairesi tarafından bozulmuştur. Danıştay 4. Dairesi bozma gerekçesi olarak, “Geçmiş yıllar kar veya zararının enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sırasında, **bu kar veya zararı oluşturan unsurlar açısından mevzuatta hiçbir ayrıma yer verilmemiştir.** Dolayısıyla, geçmiş yıllar zararının enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sırasında bu zararı oluşturan unsurlardan biri olan kıdem tazminatı karşılıklarının da hiçbir ayrıma tabi tutulmadan endekslemeye tabi tutulması ve çıkan farkın sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” (1) açıklama yapmıştır.

Dikkat çekmeye çalıştığımız konuyu basit bir örnek ile açıklamaya çalışalım.

Örnek: Kuyumculuk işi ile iştigal eden (A) Kuyumculuk AŞ faaliyeti sonucunda 3.000.000 TL ticari zararı bulunmakta olup bu zararın içinde 7143 sayılı yasanın matrah artırımı, kasa mevcudunun düzeltilmesi hükümlerinden faydalanmış ve düzeltme tutarı olan 2.500.000 TL’yi olağan dışı gider ve zararlar hesabına kaydetmiştir.

Yine kuyumculuk işi ile iştigal eden (B) Kuyumculuk AŞ’de faaliyeti sonucunda 500.000 TL ticari zararı bulunmaktadır. 7143 sayılı yasanın matrah artırımı, kasa mevcudunun düzeltilmesi gibi hükümlerinden faydalanmamıştır. Bu zararın içinde kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde harcamaları da bulunmamaktadır. Her iki mükellefin vergi beyanları aşağıdaki gibidir.

	A KUYUMCULUK AŞ	B KUYUMCULUK AŞ
a TİCARİ ZARAR	- 3.000.000,00	- 500.000,00
b KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	2.500.000,00	-
c MALİ ZARAR (a+b)	- 500.000,00	- 500.000,00
d VERGİ MATRAHI	-	-
e KURUMLAR VERGİSİ (d x % 22)	-	-

Görüldüğü gibi ilk yıl beyanlarında iki mükellefin de beyan edilen mali zarar tutarları aynıdır.

Her iki mükellefin bir sonraki yıl kuyumculuk faaliyeti sonucu 500.000 TL kar elde etmiş olup,

(1) (Danıştay 4.Dairesi 2006)

kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde harcamasının bulunmadığını ve ikinci yıl Yİ-ÜFE endeksi değişim oranının 1,385446 olduğu varsayımına

göre beyanları da aşağıdaki gibidir. (Örneğin daha net anlaşılabilmesi için diğer bilanço kalemleri ihmal edilmiştir.)

a) Geçmiş Yıl Ticari Zararının Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulması:

	A KUYUMCULUK AŞ	B KUYUMCULUK AŞ
a GEÇMİŞ YIL TİCARİ ZARARI	3.000.000,00	500.000,00
b DÜZELTME KATSAYISI	1,385446	1,385446
c DÜZELTİLMİŞ G/YIL TİCARİ ZARARI (axb)	4.156.338,00	692.723,00
d G/YIL ZARARI DÜZELTME FARKI (c-a)	1.156.338,00	192.723,00

b) Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Mali Zararının Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulması:

	A KUYUMCULUK AŞ	B KUYUMCULUK AŞ
a FAALİYET KARI	500.000,00	500.000,00
b GEÇMİŞ YIL ZARARLARI ENF FARKI	1.156.338,00	192.723,00
c TİCARİ KAR (a+b)	1.656.338,00	692.723,00
d KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	-	-
e MALİ KAR (a+b+c)	1.656.338,00	692.723,00
f MAHSUP EDİLECEK DÜZELTİLMİŞ GEÇMİŞ YIL ZARARI	-	-
e VERGİ MATRAHI (e-f)	963.615,00	-
g KURUMLAR VERGİSİ (e x % 22)	211.995,30	-

c) Vergi Beyanı:

	A KUYUMCULUK AŞ	B KUYUMCULUK AŞ
a MAHSUP EDİLECEK GEÇMİŞ YIL MALİ ZARARI	500.000,00	500.000,00
b DÜZELTME KATSAYISI	1,385446	1,385446
c MAHSUP EDİLECEK DÜZELTİLMİŞ G/YIL ZARARI (axb)	692.723,00	692.723,00

Görüldüğü gibi faaliyet sonuçları aynı olan, ancak geçmiş yıl zararının içinde kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindeki unsurlar bulunan (A) Kuyumculuk AŞ'ne enflasyon düzeltmesi nedeniyle (B) Kuyumculuk AŞ'ne göre daha fazla vergi tahakkuk etmektedir. Bugün sadece kuyumculuk sektöründe iştilgal eden mükelleflerin karşılaştığı bu durum, önümüzdeki aylarda enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşması halinde (ilk düzeltme dönemi hariç) diğer sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler açısından da vergi yükünün artmasına sebebiyet verecek bir durum olacaktır.

4. KUYUMCULUK SEKTÖRÜNDE DİĞER ÖZELLİKLİ DURUMLAR

4.1. Bankalardan Alınan Altın Kredisinin Değerlemesi

Bankalardan kullanılan altın kredisi ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümleri arasında özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Aynı bir borç niteliğinde bulunan altın kredisinin değerlendirilmesinin Vergi Usul Kanunu 285 inci maddesi uyarınca mukayyet değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununda altın kredisinin değerlendirilmesi konusunda özel bir hüküm bulunmamakla birlikte, “Özel Haller” başlığı altında düzenlenen Vergi Usul Kanunu 289 uncu maddesine göre değerlendirme yapılabilmesi için, kendi ölçüsüyle değerlendirilmesine imkân bulunmaması gerekir. Ancak, altın kredisi işletme açısından bir borç niteliği taşıdığından değerlendirme ölçüsü olarak Vergi Usul Kanunu 285 inci maddesinde de borçlar için mukayyet değerlendirilme yapılacağına açık olarak belirtmesi nedeniyle, altın kredilerinin değerlendirilmesinde Vergi Usul Kanunu 289. madde hükümlerini uygulama imkânı yoktur.

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin 2008-32/35 No.lu Tebliğin 10 uncu maddesine göre, bankalar altın alış ve satış fiyatlarını serbestçe belirlemektedir. Bu nedenle, kredi olarak kullanılan altının Borsa İstanbul Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasasındaki fiyata göre belirlenen değeri değil, krediyi kullandıran bankanın altın kredisi için tespit etmiş olduğu satış fiyatı esas alınacaktır. Diğer yandan geçici vergi dönemi ve hesap dönemi sonundaki dönem için altın olarak hesaplanan faizlerin de mukayyet değere eklenmesi gerekmektedir.

Altın kredilerinde dönem sonlarında VUK 280. Maddesine göre yabancı paralı borçların değerlendirilmesinin yapıldığı şekilde bir değerlendirme söz konusu olmayıp, altın kredisi, geri ödeme yapılmadığı takdirde mukayyet değerlendirilme kayıtlarda takip edilecektir.

Altın kredisinin geri ödemesi sırasında mukayyet değerlendirilme, geri ödeme tarihinde bankanın hesapladığı değer arasındaki farkı, gelir veya gider hesaplarına intikal ettirilecektir.

Kredi kullanılarak alınan altın, işletme için emtia niteliğinde olduğundan aktife maliyet bedeli ile kaydedilmesi gerekir. Geçici vergi dönemi ve hesap dönemi sonunda stokta bulunan fiziki altın mevcudunun da maliyet bedeli ile değerlendirilmesi ve satılmadığı sürece gelir veya gider hesaplarını etkilememesi gerekmektedir. Ancak, çalışmanın “3.Kuyumculuk İşletmelerinin Vergi Usul

Kanunu Mükerrer 298. Maddesi Kapsamında Yükümlülükleri” bölümünde açıkladığı gibi, münhasıran sürekli olarak altın alım-satım ve imali ile işgal eden mükellefler mükerrer madde 298’de sayılan şartlara bakılmaksızın dönem sonlarında enflasyon düzeltmesi yapacakları için, “parasal olmayan kıymet” olarak belirlenen ve kredi kullanılmak suretiyle aktifte bulunan altın mevcudu diğer altın stokları gibi dönem sonlarında enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

4.2. Mal Ve Hizmet Alımlarına Ve Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba - Form Bs) Bildirimleri

Kuyumculuk faaliyetiyle ilgili olarak, **Ba ve Bs** formları ile yapılan alım ve satım tutarlarının bildiriminde, Vergi Usul Kanunu 396 No’lu tebliğ 1.2.2 bölümünde “*Söz konusu hadlerin uygulanmasında, özel matrah şekline tabi mal ve/veya hizmet alış/satışlarında katma değer vergisi, özel tüketim vergisine tabi işlemlerde ise özel tüketim vergisi dahil tutarlar dikkate alınacaktır.*” şeklinde açıklama yapılmıştır. İlgili tebliğde yapılan açıklama gereğince özel matrah şekline tabi olan altın veya gümüşten mamul ziynet eşyası teslimleri ile kıymetli taş ihtiva eden veya bu taşlardan yapılmış eşyanın teslimlerinin Ba ve Bs formlarında bildiriminde **Katma değer vergisi dâhil tutarları** dikkate alınmalıdır.

4.3. Tahsilat Ve Ödemelerini Bankalar, Benzeri Finans Kurumları Veya Posta İdarelerince Düzenlenen Belgelerle Tevsik Etmeleri Zorunluluğu

Kuyumculuk sektöründe faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, Vergi Usul Kanunu 459 No’lu tebliğindeki açıklamalar çerçevesinde tahsilat ve ödemelerini, belirlenen tutarı (7.000 TL) aşmaları halinde, tebliğde sayılan kurumlar üzerinden yapmaları zorunludur. Ancak, Vergi Usul Kanunu 469 No’lu tebliği ile yapılan düzenleme sonucu 1.2.2016 tarihinden itibaren 6362 Sayılı Kanun Uyarınca Kurulan Borsa İstanbul A.Ş. bünyesinde yer alan kıymetli madenler piyasasında **işlem yapma yetkisi verilenlerin**, faaliyet konuları kapsamında yapacakları işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin, aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

469’no’lu Vergi Usul Kanunu tebliği ile getirilen bu düzenleme içerdiği metin itibari ile eleştiriye açık olabilecektir. Şöyle ki; madde metninde

belirtilen “6362 Sayılı Kanun Uyarınca Kurulan Borsa İstanbul A.Ş. bünyesinde yer alan kıymetli madenler piyasasında **işlem yapma yetkisi verilenlerin**” cümlesinden, **sadece** Borsa İstanbul A.Ş. bünyesinde yer alan kıymetli madenler piyasasında **işlem yapma yetkisi alanların** bir birleri ile yapacakları işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin, bankalar, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğu kapsamında olmadığı anlaşılmaktadır.

Oysaki aynı cümle “6362 Sayılı Kanun Uyarınca Kurulan Borsa İstanbul A.Ş. Bünyesinde yer alan kıymetli madenler piyasasında **işlem yapma yetkisi verilenler ile**” şeklinde yazılmış olsa, Borsa İstanbul A.Ş. bünyesinde yer alan kıymetli madenler piyasasında işlem yapma yetkisi alanlar ile yetki almayan diğer kurum ve kuruluşların faaliyet konuları kapsamında yapacakları işlemlere ait tahsilat ödemelerin bankalar, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğu bulunmadığı daha açık bir şekilde anlaşılmış olacak ve yorum karmaşasına sebebiyet verilmeyeceğini düşünmekteyiz.

5. SONUÇ

Kuyumculuk sektöründe faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri katma değer vergisi Kanunu 17/4-g maddesi hükümlerine göre külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile yine aynı maddede belirtilen şartları taşımaları halinde kıymetli taşların teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna kısmi istisna hükmünde olup söz konusu maddeye ilişkin teslimler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi tutarları kanunun 33. maddesi hükmünce indirim hesaplarından çıkartılıp “ ilave edilecek KDV” hesabına alınarak ilgi dönem beyannamesinde beyan edilmelidir.

Altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde ve gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde matrahlarını hesaplarken, külçe altın bedeli ve külçe gümüş bedeli düşüldükten sonra kalan miktarı dikkate alacaklardır. Bir başka deyişle altın ve/veya gümüş teslimlerinde külçeye isabet eden kısım dışında kalan tutar için katma değer vergisi hesaplanacak olup bu şekilde yapılan teslimler için 3065 sayılı KDVK/23. maddesi hükmünce özel matrah şekli uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinin A fıkrasının 9. bendi gereğince **münhasıran sürekli olarak işlenmiş** altın, gümüş alım-satımı

ve imali ile iştigal eden mükellefler, Vergi Usul Kanununun mükerrer madde 298/A.1 bendinde sayılan **şartlara bakmaksızın** enflasyon düzeltmesi yapmak zorundalar. Geçmiş yıl zararları içerdiği unsurlara bakmaksızın düzeltmeye tabi tutup sonuç hesaplarına intikal ettirecektir.

Bankalardan kullanılan altın kredisinin değerlemesi Vergi Usul Kanunu 285. Maddesi hükmünce mukayyet değerle değerlendirileceği özelge çerçevesinde açıklanmıştır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu 459 seri numaralı tebliğinin 4.2 Tevsik Zorunluluğu Kapsamında Olmayan Tahsilat Ve Ödemeler bölümüne 469 seri numaralı tebliğ ile ilave edilen “ (f) 6362 Sayılı Kanun Uyarınca Kurulan Borsa İstanbul A.Ş. Bünyesinde Yer Alan Kıymetli madenler piyasasında işlem yapma yetkisi verilenlerin, faaliyet konuları kapsamında yapacakları işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin.” şeklinde yapılan düzenlemede geçen “İşlem Yapma Yetkisi Verilenlerin” ibaresinden sadece bu yetkiyi alanların birbirleri ile faaliyet konuları kapsamında yapacakları işlemler karşılığı tahsilat ve ödemelerin mi kapsam dışında olduğu, ya da “İşlem Yapma Yetkisi Verilenlerin” yetki almamış diğer kişi, kurum ve kuruluşlarla yapacakları işlemleri de kapsayıp kapsamadığı hususu yorum karmaşasına sebebiyet vermekte ve idarece açıklamaya ihtiyaç olduğunu düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

Danıştay 4. Daire E.2006/4329, K.2008/6236 ANKARA: Danıştay 4. Dairesi

Gelir İdaresi Başkanlığı (22.03.2012) *VUK-1: B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[265-2012/VUK-1-J-1119 sayılı muktezası.*
Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı

KDV-67/2014-2 sayılı Katma değer vergisi Sirküleri,

Maliye Bakanlığı (04.02.2010) *Vergi Usul Kanunu 348 No 'lu Genel Tebliği*
Ankara: Resmi Gazete (27483 sayılı)

Maliye Bakanlığı (12.02.2016) *Vergi Usul Kanunu 469 No 'lu Genel Tebliği*
Ankara: Resmi Gazete (29622 sayılı)

Maliye Bakanlığı (12.05.2005) *Vergi Usul Kanunu 348 No 'lu Genel Tebliği*
Ankara: Resmi Gazete (25813 sayılı)

Maliye Bakanlığı (13.08.2004) *Vergi Usul Kanunu 338 No 'lu Genel Tebliği*
Ankara: Resmi Gazete (25552 sayılı)

Maliye Bakanlığı (14.08.2004) *Vergi Usul Kanunu Sirküleri No: VUK-11/2004-9/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-8*

Maliye Bakanlığı (15.07.2005) *Vergi Usul Kanunu Sirküleri No: VUK-19/2005-6/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-13*

Maliye Bakanlığı (24.12.2015) *Vergi Usul Kanunu 459 No'lu Genel Tebliği*
Ankara: Resmi Gazete (29572 sayılı)

Maliye Bakanlığı (26.04.2014) *Katma değer vergisi Uygulama Genel Tebliği*
Ankara: Resmi Gazete (28983 sayılı)

Maliye Bakanlığı (28.02.2004) *Vergi Usul Kanunu 328 No'lu Genel Tebliği*
Ankara: Resmi Gazete (25387 sayılı)

T.C. Yasalar (04.01.1961) *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*
Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)

T.C. Yasalar (25.10.1984). *3065 Sayılı Katma değer vergisi Kanunu*
Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)