

DEPOZİTO VE TEMİNATLARIN AMORTİSMANI VE DEĞERLEMESİ

Sakıp Şeker*

A- DEPOZİTO OLARAK BAYİİLERE VERİLEN AMBALAJ MALZEMELERİNİN KAYITLARDA GÖSTERİLMESİ

1- Genel Açıklamalar

Su, süt, alkolsüz içecekler gibi sıvı maddelere ait ambalaj malzemeleri (şişe ve kasalar) depozitolu veya depozitosuz olarak içine konuldukları ürün ile pazarlanmaktadır. Depozitosuz satışlarda ambalaj malzemesi giderleri, ilk madde veya malzeme gideri olarak üretim maliyetine kaydedilir. Ancak, depozitolu mal satışlarında durum farklıdır. Depozitolu satışlarda, satıcı ambalaj malzemelerini bayilerine bir sözleşme ile teslim eder, satış yapıldıkça boşalan ambalaj malzemesi geri alınır. Bu geri alma sırasında aynı miktarda ambalaj malzemesi de satılan mal ile doldurularak bayiye teslim edilir. Depozitolu ambalaj malzemeleri KDV hesaplanmaksızın bayiye teslim edilir.

Bilindiği gibi KDV Kanunu'nun 2/4.maddesine göre kap ve ambalajların veri verilmesinin mutad olduğu hallerde, teslim bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalaj maddesinin geri verilmesinde de aynı hüküm geçerlidir.

2- Tekdüzen Muhasebe Hesap Planında Alınan Depozitoların Kaydı

İşletme tarafından üçüncü kişilerin belli bir iş yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı olarak alınan depozito ve teminat niteliğindeki değerler, Tekdüzen Hesap Planında, Ticari Borçlar hesap grubu içinde, bir yıldan kısa vadeli olanlar “**326-Alınan Depozito ve Teminatlar**” hesabında, bir yıldan uzun vadeli olanlar ise “**426-Alınan Depozito ve Teminatlar**” hesabında izlenir.

Alınan depozito ve teminat bedelleri vadelerine göre 326 veya 426 nolu hesabın alacağına, geri verilenler veya hesaba sayılanlar ise hesabın borcuna kaydedilir. Bilanço günü itibariyle vadesi bir yılın altına düşen depozito ve teminatlar ise 426 no'lu hesabın borcu karşılığı 326 nolu hesabın alacağına kaydedilir.

3- Depozitolara İlişkin Amortisman Kaydı

Bilindiği gibi amortisman, değeri belli bir tutarın üzerinde olan (1.1.2001 tarihinden itibaren 150 milyon TL) ve ekonomik ömrü bir yıldan daha uzun olan varlıklar için ayrılır. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arzedenlerde bu had topluca dikkate alınır. (VUK, Md:313/3) Süt, su ve meşrubat gibi cam şişe ile pazarlanan ürünlere ait ambalaj malzemelerinin ömürleri bir yıldan daha kısa olmakla birlikte, bunlar toplu olarak dikkate alındığında yıl sonu itibariyle tamamının da kırılmadığı görülür. Söz konusu şişe ve kasalar iktisadi ve teknik bütünlük arzettiği için amortisman yoluyla veya aşağıdaki bölümde açıklanan tükenme payı yöntemi ile itfa edilmelidir.

Cam şişe gibi aşınma ve yıpranma oranı yüksek olan ambalaj malzemelerinde amortisman uygulaması yerine aşınma ve yıpranmanın etkisinin ticari karın tespitinde dikkate alabilmek için farklı bir değerlendirme yönteminin uygulanmasına ihtiyaç vardır. Öteden beri cam şişe, plastik kasa ve çuval gibi ambalaj malzemelerinin dönem sonundaki envanter ve değerlemesi konusunda tam bir uygulama birliği yoktur. Depozitolu ambalaj malzemeleri için normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden birine göre amortisman ayrılabilceği gibi söz konusu malzemeler ticari mal gibi kabul edilerek dönem içindeki değer kayıpları gider yazılmak suretiyle de değerlendirilebilir. Bu ikinci yöntem, vergi sistemimizde uygulama alanı çok sınırlı olan “tükenme payı” uygulamasına benzerdir.¹

* Yeminli Mali Müşavir

¹ Vergi Hukukumuzda tükenme payı, maden işletmeleri için öngörölmüş olup, Tekdüzen Hesap Planı açıklamalarında bu çerçevede tanımlanmıştır. Bu konunun mevzuatımızda yeterince yer almadığı ve tartışılmadığı kanısındayım.

Kırılma ve yıpranma oranı yüksek olmayan ambalaj malzemelerinde ise amortisman ayırmak suretiyle işlem yapılması gerekmektedir. Örneğin, LPG tüplerinde kullanım süresi bir yıldan uzun olduğu için, bunlar amortisman yoluyla itfa edilir. Bu gibi depozito niteliğindeki malların mülkiyeti kime ait ise amortisman ayırma hakkı da ona aittir.

Depozito karşılığını müşterilere verilen demirbaş niteliğindeki eşya için satıcı mükellefin amortisman ayırabileceği Danıştay tarafından da kabul edilmiştir. Danıştay 4.Dairesi bayilere depozito karşılığında verilen LPG tüplerinin satılmış sayılamayacağından amortisman yoluyla itfa edilebileceğine karar vermiştir. Kararda satıştan söz edebilmek için malın belirli bir bedel karşılığında müşteriye teslimi ve mülkiyetinin devri gerektiğine, ayrıca LPG tüplerinin arıza, bakım ve servis hizmetlerinin dağıtım şirketine ait olduğuna ve kullanılamaz hale gelen tüplerin toplanması ve kullanımdan çekilerek imha edilmelerinin şirketin sorumluluğunda bulunduğu dikkat çekilmiştir.²

4- Depozito Olarak Verilen Ambalaj Malzemelerinin Ticari Mal Gibi Değerlenmesi (Tükenme Payı Yöntemi)

Bilindiği gibi amortismanda genel oran %20 olup, daha yüksek oranda amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetleri belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir.(VUK,Md:315) 153 no'lu VUK Genel Tebliğinde genel oranın üzerinde amortisman ayrılacak kıymetler arasında şişeler ve plastik kasalar belirtilmemiştir.³

Depozito olarak verilen şişe ve benzeri ambalaj malzemelerinin amortisman yoluyla itfa edilmesi yerine, aşağıda belirtildiği şekilde, tükenen kısmın giderleştirilmesinin olayın mahiyetine daha uygun düştüğü kanısındayım. Söz konusu ambalaj malzemelerinin doğrudan gideri olarak kaydedilmesi gerektiği de ileri sürülebilir.⁴

Örnek: Maden suyu üretimi ve pazarlaması işiyle uğraşan (G) işletmesi, 100 bin adet cam şişe 5000 adet boş kasa satın almış olup, bu şişelerin 75 bin adedi ile 3125 adet kasayı bayilerine depozito sözleşmesi ile teslim etmiştir. 24 adet şişe bir kasa içinde olmak üzere 3125 kasa dolu olarak bayilere verilmiştir. Yapılan hesaplama göre 1 adet boş şişenin işletmeye maliyeti 20.000.-TL. boş kasanın maliyeti ise 750.000.-TL'dir. Sirkülasyonu sağlamak ve işletmede bayilerden gelecek kırılma ve azalmaları karşılamak üzere 1825 adet boş kasa, 25 bin adet şişe bırakılmıştır.

Kasa ve şişeler maliyet bedeli üzerinden bayilere verilerek bedelleri kasa hesabına alınmış olup, karşılığında ayrıca tesellüm makbuzu düzenlenmiştir.

İşletme bayilerine verdiği ambalaj malzemelerini ayrı bir hesapta izlemek amacıyla verilen malzemeleri 150 nolu hesaptan 157-Diğer Stoklar hesabına almıştır.

² Danıştay 4.Dairesinin 18.4.1985 gün ve E:1984/608 ; K:1985/1202 (Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt:2 S:2583)

³ 153 No'lu VUK Genel Tebliğinde %25'ten (1.1.1995 tarihinden itibaren %20) daha yüksek nispette amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerden branda bezi, çuval, kanaviçe, bez torba, naylon torba, küfe, su hortumu, sebze ve meyve kasalarında amortisman oranı %50 olarak tespit edilmiştir. Genel oranın %25'ten %20'ye indirilmesine karşılık 153 no'lu Tebliğ ile belirlenen %50 oranının %40'a indirildiğine ilişkin bir Tebliğ yayımlanmamıştır. Bu nedenle 153 no'lu Tebliğ ile belirlenen yüksek oranlar geçerliliğini korumaktadır.

⁴ a) Danıştay 4.Dairesi plastik yoğurt bidonlarının bir yıldan daha fazla kullanılmalarının mümkün bulunmadığı gerekçesiyle amortisman yoluyla itfasına gerek olmadığı şeklindeki mahkeme kararını onamıştır.(13.4.1984 gün ve K:1984/1637)

b) Danıştay 4.Dairesi 4.6.1998 tarih ve E:1997/4188 K:1998/2407 sayılı Kararında, sebze ve meyve sandıklarının her birinin değerinin VUK'nun 313.maddesinde yer alan amortisman tabi tutma sınırının altında kalması halinde herbirinin doğrudan gider yazılmasının mümkün olduğuna karar vermiştir.

1) Ambalaj Malzemelerinin Satın Alınması

150-STOKLAR H.	5.750.000.000.-
01- Boş Kasa H. (5.000x750.000)	3.750.000.000.-
02- Boş Şişeler H.(100.000x20.000)	2.000.000.000.-
360-SATICILAR H.	5.750.000.000.-
157-DİĞER STOKLAR H.	3.843.750.000.-
01-Bayiilerdeki Şişeler H.	2.343.750.000.-
(3.125 Ad.dolu kasa)	
02-Bayiilerdeki Boş Kasalar	1.500.000.000.-
150-STOKLAR H.	3.843.750.000.-
01-Boş Kasalar H.(3.125x750.000)	2.343.750.000.-
02-Boş Şişeler H. (75.000x20.000)	1.500.000.000.-
(Depozito olarak verilen malzemelerin diğer stoklar hesabına alınması)	

2) Depozito Bedelinin Alınması:

100- KASA H.	3.843.750.000.-
426-ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	3.843.750.000.-
01-Bayiilere verilen kasa ve şişelerin bedeli	

Dönem Sonu Envanter Bilgileri

Boş Kasa Hesabı	Miktar (Ad)	Tutar (TL)
1. Parti Alış	5.000	3.750.000.000.-
2. Depozito Olarak Verilen	3.125	2.343.750.000.-
3. Stokta Kalması Gereken	1.825	1.406.250.000.-
4. Sayım Sonucu (Envanter)	1.250	937.500.000.-
5. Kırılan, Yıpranan Kasa	575	468.750.000.-

Boş Şişe Hesabı	Miktar (Ad)	Tutar (TL)
1. Parti Alış	100.000	2.000.000.000.-
2. Parti Alış	20.000	500.000.000.-
	120.000	2.500.000.000.-
3. Depozito Olarak Verilen	75.000	1.500.000.000.-
4. Stokta Kalması Gereken	45.000	1.000.000.000.-
5. Sayım Sonucu (Envanter)	10.000	222.222.222.-
6. Kırılan Şişe	35.000	777.777.778.-

Buna göre, işletmede kalan 1.250 adet boş kasanın bedeli, (1.250x750.000=)937.500.000.-TL, boş şişelerin maliyet bedeli ise, ortalama maliyet yöntemine göre, (10.000x22.222,2=) 222.222.222.-TL. olarak hesaplanacaktır.

İşletme, dönem içinde kırılan ve yıpranan boş kasa ve şişeleri maliyet bedeli üzerinden pazarlama, satış dağıtım gideri olarak aşağıdaki şekilde muhasebeleştirecektir.

/		
760-PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		1.246.527.778.-
01.Kırılan Kasa Giderleri	468.750.000.-	
02.Kırılan Şişe Giderleri	777.777.778.-	
150-STOKLAR H.		1.246.527.778.-
01.Boş Kasa H.(575x750.000)	468.750.000.-	
02.Boş Şişe H.(35.000x22.222,2)	777.777.778.-	
/		

Dönem içinde kırılan ve yıpranan ambalaj malzemesi giderlerinin 730-Genel Üretim Giderleri hesabına kaydı da mümkündür.

5- Verilen Depozito Bedellerinin Kaydı

Üretici veya pazarlamacı firmalar tarafından bayiilere verilen ambalaj malzemeleri için bayiilerce ilerde geri alınmak üzere ödenen tutarlardan vadesi bir yıldan daha kısa süreli olanlar, Tekdüzen Muhasebe Hesap Planında Ticari Alacaklar grubu altında **“126- Verilen Depozito ve Teminatlar”** hesabında vadesi bir yıldan daha uzun olanlar ise **“226-Verilen Depozito ve Teminatlar”** hesabında izlenir.

Yukardaki bölümde verilen örnekteki boş şişe ve kasaların bayii tarafından kaydı aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

/		
226-VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		3.843.750.000.-
01-Boş Kasalar H.	2.343.750.000.-	
02-Boş Şişeler H.	1.500.000.000.-	
100- KASA H.		3.843.750.000.-
/		

B- DEPOZİTOLARIN DEĞERLEMESİ

Depozito bedelleri alan işletme için borç, veren işletme için alacak niteliği taşır. Tekdüzen Muhasebe Hesap Planında da depozitolar “Ticari Alacaklar” veya “Ticari Borçlar” hesap grupları içinde gösterilmiştir.

Vergi Usul Kanununda “depozito”ların hangi değerleme ölçüsüyle değerlendirileceği belirtilmemiştir. Depozitoların Türk Lirası cinsinden alınıp verilmesi halinde, dönem sonunda **“mukayyet”** değeri ile değerlendirilir. Bu konuda bir görüş ayrılığı yoktur. Ancak, **döviz cinsinden alınan veya verilen depozitoların** normal ticari alacaklar gibi cari döviz kuru üzerinden değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda duraksamaya düşülmektedir. Yabancı para cinsinden olan depozito bedellerinin Vergi Usul Kanunu’nun 280.maddesine göre değerlendirilmesi halinde, “Verilen Depozito”ların bilanço gününde değerlendirilmesinden doğan kur farklarının gelir olarak, buna karşılık, depozitoyu alanların da hesaplanan kur farklarını gider olarak kaydetmeleri gerekmektedir.

Depozitoların mal alım satımından kaynaklanan normal bir alacak veya borçtan farklı yönü vardır. Depozitolar bayiiler yönünden bir yatırım unsuru, üretici ve pazarlamacı işletmeler yönünden yabancı bir kaynak gibidir. Bayii yönünden ticari faaliyetin yürütülebilmesi, söz konusu depozito bedelinin ödenmesine ve geri alınmamasına bağlıdır. Depozito bedelini ödeyen işletme, dönem sonunda yapacağı değerlendirme nedeniyle doğacak kur farkını vergiye tabi gelire dahil etmesi halinde, **tasarruf imkanı olmayan ve şarta bağlı** bir gelir nedeniyle vergi ödemek durumunda kalacaktır. Bu durumda, gelirin elde edilmesi için gerekli olan hukuki ve ekonomik tasarruf gerçekleşmiş sayılamaz. Gerçekte olmayan bir gelirden vergi alınamaz. Hukuki tasarrufun gerçekleşmesi, verilen depozito bedellerinin iade alınmasına bağlıdır. Bu nedenle verilen depozitonun, iadesi gerçekleşmediği sürece gerçek anlamda bir alacaktan ve gelirden söz edilemez.

Yabancı para cinsinden alınan depozitoların değerlemesinde durum biraz daha farklıdır. Depozitoyu alan taraf aldığı depozito bedelini serbestçe kullanabilir. Üzerinde her türlü tasarrufta bulunabilir. Örneğin, mevduat olarak değerlendirerek faiz geliri elde edebilir. Kasa veya bankada tutarak bir taraftan gelir diğer taraftan da borç olarak gider kaydedebilir. Bu nedenle, alınan depozito ve teminatlar gerçek bir borç gibi değerlendirilmelidir.

Bu değerlendirmemiz, ticari kazancın elde edilmesinde geçerli olan tahakkuk esası ve dönemsellik ilkeleri yönünden, ayrıca gayrisafi milli geliri kavramak anlamında vergi hukukunda genel bir kural olan, **“bir tarafın giderinin karşı tarafın geliri olma”** ilkesi ile çeliştiği yönünde eleştirilebilir. Ancak, gelir-gider dengesine ilişkin söz konusu kural mutlak bir kural değildir. Vergi muafiyet, indirim ve istisnaların uygulandığı durumlarda bu kural işlemez. Alınan depozito ve teminatlar ile avansların durumu da söz konusu genel kuralın bir istisnası olarak değerlendirilmelidir. Bu istisnai durum, gelirin gerçekliği ve vergi ödeme gücü ilkeleri ile çelişmediği gibi, vergi gelirinde sürekliliği sağlamak için verginin kaynağı olan işletmenin varlığını sürdürmesi gerektiğine ilişkin temel gerçekliğe de aykırı sayılmamalıdır.

C- DÖVİZ OLARAK VERİLEN SU, ELEKTRİK, DOĞALGAZ ABONELİKLERİNE İLİŞKİN DEPOZİTOLARIN DEĞERLEMESİ

Yukarıdaki bölümde belirtildiği gibi döviz cinsinden verilen depozito ve teminatların borsa rayici üzerinden değerlemeye tabi tutulması, mükellefin gerçekte elde etmediği kazancın vergisini ödemesi anlamına gelir. Böyle bir işlem, gelirin gerçekliği ilkesi ile bağdaşmaz.

Bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan, sadece güvence niteliği taşıyan depozito ve teminatların ilerde gelire dönüşmeleri ticari faaliyetin sona ermesi halinde mümkün olabilir. Bu tür değerlerin reeskonta tabi tutulmaları da söz konusu değildir.

Depozito ve teminatlar işletmenin faaliyeti nedeniyle ödenmesi zorunlu bulunan ödemelerdir. Bazı hallerde depozito ve teminatları geri almak hemen hemen imkansızdır. Örneğin; su, elektrik, doğalgaz, PTT abonelikleri ile ilgili depozitolar ile kiralamalara ait teminatlar süreklilik arz eden ödemelerdir. Bu gibi nedenlerle verilen depozito ve teminatların da yukarıdaki bölümde belirtilen gerekçelerle mukayyet değeri ile değerlendirilmesi gerektiği görüşündeyim.

Söz konusu depozito ve teminatları alan işletmeler ise bunları gerçek bir borç olarak dikkate almak durumundadırlar.

D- DÖVİZ BÜROLARINCA ZİRAAT BANKASINA BLOKE EDİLEN 150.000 DM TEMİNATLARIN DEĞERLEMESİ

Döviz alım satımına yetkili kuruluşlardan (Döviz Büroları) Hazine Müsteşarlığı'na daha önceden TL cinsinden alınan teminatlar 97/32/18 Sayılı Tebliğin 4.maddesi uyarınca T.C.Ziraat Bankasına döviz olarak 100 bin DM (97-32/22 sayılı Tebliğ ile bu tutar 150 bin DM olarak belirlenmiştir)⁵ yatırılması gerekmektedir. Bu teminatların da dönem sonlarında yabancı para cinsinden alacaklar gibi değerlendirilip meydana gelen kur farklarının gelir yazılması, yukarıda belirttiğimiz nedenlerle kabul edilemez. Keza, bu meblağlar gerçek anlamda bir alacak değildir. İşletmenin üzerinde tasarruf imkanı yoktur. Söz konusu işlem yasal bir zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, Muğla Defterdarlığı'na bir özalgede, söz konusu teminatların dönem sonunda yabancı para cinsinden alacak olarak değerlemeye tabi tutulması gerektiği şeklinde görüş belirtilmiştir.⁶

⁵ 97-32/22 Sayılı Tebliğ 6 Mart 1998 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ Muğla Defterdarlığı'nın 12.06.1997 gün ve 4314 sayılı Özalgesi

Döviz alım satımına yetkili müesseselerin (döviz büfelerinin) TPKK Hakkında 32 sayılı Karar'a ilişkin 98-32/22 sayılı Tebliğ uyarınca teminat olarak .T.C.Ziraat Bankasına yaptırdığı 150.000 Alman Markının değerlendirme gününde, Vergi Usul Kanunu'nun 280.maddesi uyarınca döviz cinsinden alacak olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusundaki bir uyuşmazlığa ilişkin Danıştay 3.Dairesinin bir kararı aşağıdaki gibidir:⁷

“Döviz alım satımı ile uğraşan davacı şirketin faaliyeti gereği Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara ilişkin 98-32/22 Sayılı tebliğ uyarınca teminat olarak Ziraat Bankası'na yatırdığı 150.000 Alman Markının yukarıda sözü geçen Karara ilişkin 98/32-18 sayılı Tebliğ de, Bankanın Muhtelif Borçlar Bloke Paralar hesabında izleneceği ve herhangi bir nedenle faaliyetin sona ermesi halinde, ancak Hazine Müsteşarlığı'nın talimatı ile ilgili şirkete ödeneceği ve bu hesaptaki tutarlara faiz ödenmeyeceği belirtildiğinden, zorunlu olarak yatırılan ticari faaliyet devam ettiği sürece bloke tutulan döviz cinsinden teminatların istendiğinde işletmenin ticari işlerinde kullanılması, başka bir anlamda tasarruf edilmesi olanaksızdır. Bu bakımdan bağlı değer olarak bankada tutulan döviz cinsinden teminatın alacak olarak değerlemesi gerekmeyeceğinden, sözü edilen teminatın ticari faaliyet sonucu doğan bir alacak olarak kabul edilmesi suretiyle hesaplanan kur farklarından oluşan kambiyo gelirinin beyan edilmediğinden bahisle davacı şirket adına yapılan tarhiyat kanuna uygun olmadığından, Vergi Mahkemesince davanın reddi yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”

Danıştay'ın bu Kararı, öteden beri savunduğumuz görüş doğrultusunda olup, hukuka ve vergilendirme ilkelerine uygun ve isabetli bir karardır. Ticari kazancın yürütülmesi için zorunlu olan, faiz tahakkuk ettirilmeyen ve üzerinde mükellefin tasarruf hakkı bulunmayan, ancak işletmenin feshedilmesi veya herhangi bir nedenle faaliyetine son verilmesi halinde geri alabileceği şarta bağlı bir alacağının her yıl bir kısmının vergi yoluyla tüketilmesi, hiçbir vergilendirme kuramı ile açıklanamaz. Bununla birlikte söz konusu teminatı alan ve üzerinde her türlü tasarrufta bulunmaya yetkili banka aldığı bu teminatı bir borç gibi değerlemek durumundadır. Keza, banka söz konusu parayı kasasında tutsa dahi, dönem sonunda kasadaki bu parayı Vergi Usul Kanunu'nun 280.maddesine göre değerlemek zorundadır.

Bu karar, benzer nitelikteki teminatlar ile depozitolar için de emsal olabilecek niteliktedir.

Yabancı para cinsinden verilen teminatların tutarının bilançonun 29 nolu dipnotunda gösterilmesi gerekir.

E- SONUÇ

Yabancı para cinsinden verilen depozito ve teminatların, veren yönünden tasarruf imkanı olmaması, üzerinden bir gelir elde edilmemesi, şarta bağlı bir alacak niteliğinde bulunması nedenleriyle mali karın (vergi matrahının) hesabında gerçek ticari bir **alacak olarak değerlendirilmemesi**, buna karşılık bu kıymetleri alanların aldıkları depozito ve teminatlar üzerinde tasarruf yetkilerinin bulunması, bu değerleri işletmelerinde kullanmalarının kısıtlanmaması nedeniyle bir **borç olarak değerlendirilmesi**; bu özel durumun vergilendirme ilkeleriyle çelişmediği, tam aksine bu durumun gelirin gerçekliği, vergi ödeme gücü ve vergi gelirlerinin sürekliliği ilkelerine uygun düştüğü, bu anlamda Danıştay 3.Dairesinin yukarıda belirtilen Kararının son derece isabetli olduğu görüşündeyim.

⁷ Danıştay 3.Dairesinin 05.04.2001 tarih ve E:2000/2134; K:2001/1198 Sayılı Kararı