

İMHAASI GEREKEN EMTİANIN DEĞERLEMESİDE BİR SORUN

Cengiz BARLAS*

1- GİRİŞ

Bilindiği gibi işletmelerin faaliyetleri sırasında, depolanması, taşınması pazarlanması aşamalarında; kırılma, bozulma, kullanım süresinin dolması gibi nedenlerle sahip oldukları iktisadi varlıklarda önemli miktarlarda değer kaybı olabilmektedir.

Gerek vergi idaresine yapılan başvurulardan gerekse yapılan vergi incelemeleri sırasında karşılaşılan olaylardan, mükelleflerin; sahip oldukları iktisadi varlıklarda yukarıda sayılan nedenlerle oluşan değer kayıplarına ilişkin olanak ne şekilde işlem yapılacağı konusunda tereddütler olduğu gözlenmiştir.

Konuya açıklık kazandırmak amacıyla, özellik arzeden ve bakanlıkça görüş verilmiş birkaç konu ile, imhası gereken emtia ile ilgili kişisel görüşlerimiz aşağıda belirtilmiştir.

2- İLGİLİ MEVZUAT VE DEĞERLENDİRME

Bilindiği gibi 213 sayılı VUK'nun 278 nci maddesinde "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile, maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurda ve dö-küntüler, üstüpü, dese ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir" hükmü yer almaktadır.

Madde hükmüne göre emsal bedeli ile değerlemeye konu olabilmesi için

- a) Değer kaybına uğrayan iktisadi varlığın emtia olması,
- b) İktisadi kıymetinde azalışa neden olan eklenir, madde metninde sayılan türde olumsuzlukların olması,

(*) Vergi Denetmeni

c) Değer kaybının önemli ölçüde olması,

d) maliyet hesaplaması mutad olmayan varlığın, hurda, döküntü, üstüpü, dese ve iskarta olması, gerekmektedir.

Burada hemen dikkati çeken ve mükellefleri tereddüde iter. Özellikle "değer kaybının önemli ölçüde olması" halinden ne anlaşılması gerektiğidir. Ancak bu konuda da VUK'un 274 ncü maddesinde düzenleme yapılmıştır. Maddede yer alan Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 veya daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsü tatbik edilebilir. Bu hüküm 275 nci maddede yazılı mamuller içinde uygulanabilir." ifadesi, değer kaybı ölçüsünün maliyet bedelinin %10 veya daha fazla olması halinde, emsal bedeline başvurulabileceğini göstermektedir.

278 nci maddenin göndermede bulunduğu emsal bedelinin tanımı ve emsal bedelinin tespitinde uygulanacak usul ve esaslar VUK'nun 267 nci maddesinde belirtilmiştir. Madde metninde emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline na-

zaran haiz olacağı değer" olarak tanımlandıktan sonra, değerlendirme yöntemi olarak birinci sırada ortalama fiyat, ikinci sırada maliyet, üçüncü sırada takdir esasları açıklanmıştır.

Buradan da anlaşılacağı gibi emsal bedeli satış bedeli yerine geçecek bir ölçü mahiyetindedir. Konuya bu yönüyle baktığımızda gerek irsaliye Bakanlığının gerekse mükelleflerin bize göre yanlış veya gereksiz uygulamak içine girdiği görülmektedir.

Söz gelimi, Maliye Bakanlığının verdiği bir muktezada eczacıların bozulan günü geçen yada miyadı dolmuş ilaç ve itiriyat mallarının emsal bedellerinin VUK'un 267 nci maddesinin üçüncü sırasında belirtilen takdir esasına göre ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca emsal bedelinin takdiri şeklinde tespit edilmesi gerekmektedir." denilmiştir.

Kısmi değer kayıplarının olduğu durumlar için doğruluk payı taşıyan bir görüşün, imhası gereken ve sıfır değer taşıyan emtia değerlemesi için, doğru bir yanı yoktur. Zira takdir komisyonunun belirleyeceği bir değer olmadığı gibi bu tür emtialar komisyon huzurunda imha edilecektir. Bu bakımdan bu görüş bize göre mükelleflere ve vergi idaresine gereksiz zaman, emek ve masraf harcanmasına yol açmaktadır.

Bu tür olumsuzluklar nedeniyle, mükelleflerin iktisadi değerlerini kaybetmesi nedeniyle imhası gereken bazı emtialarla ilgili değerlemeyi kendilerinin yapmak istedikleri, Vergi idaresine yapılan başvurulardan anlaşılmaktadır.

Vergi idaresinin süregelen anlayışı imhası gereken emtianında takdir komisyonlarınca değerlemesi yönünde olmakla birlikte verdiği bir muktezadı "Olayın sağlık yönünden hassasiyeti, bu tür malzemelerin takdir komisyonunca muayyen bir kararda takdirinin mümkün olmayacağı gözönünde bulundurulmak suretiyle, insan sağlığına zararlı etkileri olan boya maddeleri, birlirkişilerden oluşacak komisyon nezinde tutanakla tespit edilmek, imhasının yapılması ve istenildiğinde bu tutanakları ibrazı şartıyla muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır." denilerek doğru bir yaklaşımla konuya esneklik kazandırılmıştır.

Bize göre mükellef taleplerinin yoğunluğu dikkate alınarak, ortada takdir edilecek bir değer bulunmadığı durumlarda, (imha edilecek mallarla ilgili olarak) bu yaklaşımın yaygınlaştırılması; hem vergi idaresini iş yükünden hemde mükellefleri zaman, emek ve masraftan kurtaracak rahatlatacak bir çözümdür. Zira burada takdir ko-

misyonun yapacağı işlem, stoklardan çıkacak emtiaların miktarının tespit edilmesidir, değeri ise, stoklarda yer alan maliyet bedelidir ki, işletmenin izlediği stok maliyet yönetimine göre mükellef kayıtlarına göre tespiti gereken bir değerdir. Bu bakımdan takdir komisyonunca, kayıtlara girilmeden maliyet bedeli takdiri yapılması afaki takdir olur ve gereksiz ihtilaflara yol açar.

Öte yandan, zaten VUK'un 267'nci maddesi hükmüne göre maliyet bedeli takdiri yapılmasında mümkün değildir. Zira madde metninde "emsal bedeli, emtianın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır. Oysa, imhası gereken emtia ile ilgili olarak kaydedilecek zarar miktarı, o emtianın maliyet bedeli kadardır. Farklı bir takdir, fiktif kar yada zarar takdiri sonucunu doğuracaktır. Durum bu olunca sadece miktar belirlenmesine yönelik olarak yapılacak tespitin mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi yetkilisince yapılmasının yeterli olması gerektiği kanısındayız. Mükelleflerin bu şekilde yapacakları değer tespitinin doğurduğu vergi idaresince her zaman inceleme ile tespit edilebileceğinden vergi idaresinin tereddütleride giderilmiş olacağı gibi yoğun iş yükü baskısı olan takdir komisyonlarının da rahatlatıcı bir çözüm yaratılmış olacaktır.

SONUÇ

Mükelleflerin faaliyetleri ile ilgili olarak sahip oldukları iktisadi varlıklardan, bozulma, kırılma, miyadı dolma gibi nedenlerle değerini tamamen kaybetmiş ve imhası gereken emtiaların, VUK'un hükümlerine göre değerlendirilmesinde,

VUK'un 267 nci maddesinin üçüncü sırasının uygulanmasının hukuki ve pratik değerinin olmaması nedeniyle; Bu konu ile ilgili yeni bir düzenleme yapılarak, imhası gereken emtianın vergi dairesinden bir yetkili ve ilgili mükellefin birlikte yapacakları tespitinin yeterli sayılması sağlıklı bir çözüm olarak görülmektedir.